

auf den Durchschnitt mehrerer vorangehender Geschäftsjahre, wieder andere auf das mutmassliche Ergebnis des laufenden Jahres usw. Bei der Abgrenzung der Steuerhoheiten im interkantonalen Verhältnis kann dabei nur verlangt werden, dass der einzelne Kanton für das Geschäftsjahr oder die Geschäftsjahre, die der Einschätzung eines Steuerjahres zu Grunde zu legen sind, keine grössere Quote vom Vermögen oder Ertrag des Unternehmens zur Besteuerung heranzieht, als ihm nach richtiger Ausscheidung zukommt. Die Rekurrentin wird im August 1922 für das Steuerjahr 1923 verlangen können, dass das Ergebnis des Geschäftsjahres 1921 in der angegebenen Weise berücksichtigt werde.

Aus dem Gesagten folgt bereits auch, dass die Beschwerde nicht geschützt werden könnte, selbst wenn der richtige Antrag — Gutheissung in dem Sinne, dass die Landessteuerkommission auf die materielle Einschätzung der Rekurrentin einzutreten habe — gestellt wäre oder wenn man diesen Antrag als stillschweigend gestellt betrachten wollte.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

47. Urteil vom 28. Oktober 1922

i. S. Aktiengesellschaft Röchling & C^{ie} gegen Zürich.

Art. 46 Abs. 2 BV. Stille Gesellschaft zum Zwecke des Betriebes eines Handelsgeschäftes. Recht des Kantons des Geschäftssitzes zur Besteuerung des auswärts wohnenden stillen Gesellschafters für seinen Anteil am Geschäftsvermögen und -ertrag.

A. — In Zürich wird von Robert Böhringer ein Kohlen- und Holzgeschäft geführt; sein Name ist als

Geschäftsfirma im Handelsregister eingetragen. Am 1. Juli 1906 hatte Böhringer mit der Gesellschaft Gebr. Röchling in Basel, der Rechtsvorgängerin der Rekurrentin, einen « Vertrag zur Fortführung der Firma Böhringer als stille Gesellschaft » abgeschlossen, woraus folgende Bestimmungen hervorzuheben sind: « § 1. Die Firma Robert Böhringer und die Firma Gebr. Röchling haben heute folgenden Vertrag mit einander abgeschlossen, welcher eine Veränderung der Firma Böhringer im Handelsregister nicht veranlassen und von beiden Kontrahenten als streng vertraulich behandelt werden soll. § 2. Röchling übergibt an Böhringer eine Bareinlage von 120,000 Fr. § 3. Die Geschäftseinlage von Böhringer beträgt ebenfalls 120,000 Fr. und besteht aus Liegenschaft, Inventar und Warenvorräten. § 4. Die Forderungen und Schulden, die Böhringer bis zum 1. Juli 1906 kontrahiert hat, bleiben zu dessen persönlichen Lasten resp. Gunsten. § 5. Zweck des Geschäftes ist der Handel mit Kohlen und Koks sowie Brennholz jeglicher Art, jedoch wird ausdrücklich zur Bedingung gemacht, dass die Firma Böhringer ihr Hauptaugenmerk auf den Verkauf von Ruhrprodukten des Kohlenkontors Mülheim a. d. Ruhr richtet. § 6. Böhringer übernimmt die verantwortliche Leitung des Geschäftes und bezieht dafür einen Monatsgehalt von 450 Fr. § 7. Zur Unterstützung Böhringers tritt, gleichzeitig als Vertrauensmann der Firma Röchling Herr Faesi in das Geschäft ein, dem die Prokura erteilt wird. Während Böhringer sich hauptsächlich den äussern Geschäften, wie Verkauf etc., widmet, soll Faesi die Buchhaltung, Korrespondenz etc. führen. § 8. Die Firma Röchling wird ausschliesslicher Lieferant sämtlicher Kohlen und Koks, die benötigt werden. § 10. Alle wichtigen Geschäftsfragen sind gemeinsam zu besprechen und behält sich die Firma Röchling speziell vor, in allen Punkten von irgend welcher Bedeutung mitzureden, wie ihr auch das Recht zusteht, jederzeit von sämtlichen Büchern

und Belegen Einsicht zu nehmen. § 11. Die Bilanz ist alljährlich auf Ende April fertigzustellen. § 12. Auf Mobilien sind jährlich bis zu 20 % abzuschreiben, während die Abschreibung auf Immobilien näherer Vereinbarung vorbehalten bleibt. § 13. Vorräte sind nach Abschreibung von 10 bis 15% für Griesgehalt zum Selbstkostenpreis in die Bilanz aufzunehmen. Bei rückgehender Konjunktur sind entsprechende Abschreibungen vorzunehmen, auf keinen Fall aber dürfen die Vorräte höher wie zum Tagespreis eingestellt werden. § 14. Das Benefice soll wie nachstehend verteilt werden: 5 % Zinsen den beiden Teilhabern auf das eingelegte Kapital. Der Rest wird gleichmässig verteilt. § 15. Böhringer kauft zur Erweiterung und Vergrößerung des Geschäftes im Einverständnis mit Röchling die Liegenschaft des H. Schneebeli-Bucher. § 16. Ein ganzer oder teilweiser Verkauf der beiden Liegenschaften darf von Böhringer nur mit ausdrücklicher Genehmigung von Röchling erfolgen und ist ein allfälliger Mehrerlös den beiden Teilhabern je zur Hälfte gutzuschreiben.... § 17. Bei Auflösung des Vertrages sind jedem Kontrahenten seine Einlagen in Natura oder Bar zurückzuerstatten, jedoch kann Röchling seine Einlage nur bis zur Höhe von 76,300 Fr. in Bar verlangen, während für den Rest mit 43,700 Fr. Liegenschaften und Inventar übernommen werden muss. » Die zürcherische Steuerkommission setzte für die Jahre 1919 und 1920 das steuerpflichtige Vermögen des Böhringer zunächst auf 459,000 Fr. und das steuerpflichtige Einkommen auf 70,400 Fr. fest. Darauf machte Böhringer geltend, dass er, da die Rekurrentin bei seinem Geschäft beteiligt sei, für die Geschäftsaktiven und den Geschäftsgewinn nur zur Hälfte besteuert werden könne. Die Steuerkommission hielt diesen Standpunkt für begründet und setzte daher die Taxationen auf 284,000 Fr. und 41,900 Fr. herab. Andererseits teilte nun das Steueramt des Kantons Zürich der Rekurrentin mit Schreiben

vom 26. April 1922 mit, dass sie als stille Teilhaberin bei Böhringers Kohlengeschäft in Zürich vermögens- und einkommenssteuerpflichtig sei. Am 20. Juni 1922 erklärte es ihr dann weiter, dass sie für das Jahr 1919 ein Einkommen von 28,400 Fr. und ein Vermögen von 136,000 Fr. versteuern müsse.

B. — Gegen die Verfügung vom 26. April hat die Aktiengesellschaft Röchling & C^{ie} am 24. Juni 1922 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung.

Die Rekurrentin führt aus: Die Verfügung schliesse eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung in sich. Sie habe ihren Sitz, ihre kaufmännischen Bureaux und ihr Lager in Basel und sei daher hier für ihr Kapital und ihren Ertrag steuerpflichtig. In Zürich könne sie nur für ihre dort liegenden Grundstücke, nicht aber für ihre stille Beteiligung beim Kohlengeschäft Böhringer besteuert werden, weil dort keine ständigen Anlagen oder Einrichtungen beständen, mittelst deren sich ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil ihres Betriebes vollziehe. Sie sei in ihrer Stellung einer stillen Teilhaberin grundsätzlich als Darleiherin und nicht als Gesellschafterin zu betrachten; denn die Beteiligung komme im Handelsregister nicht zum Ausdruck, die Rekurrentin habe keine Schuldenhaftung Dritten gegenüber übernommen, nehme am Verlust nicht teil und sei im Konkurs des Böhringer wie ein gewöhnlicher Gläubiger zu behandeln. Eventuell werde auch behauptet, dass eine Verletzung des Art. 4 BV vorliege.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat zur Beschwerde bemerkt: « Nach steter Praxis des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen hat der Kanton des Sitzes eines gesellschaftlichen Geschäftsunternehmens das Recht, das gesamte in seinem Gebiet befindliche Gesellschaftsvermögen zu besteuern, auch wenn ein Teilhaber auswärts wohnt (BGE 41 I S. 70). Massgebend für den Entscheid des vorliegenden Re-

kurses ist daher einzig die Frage, ob die Rekurrentin als Teilhaber der in Zürich domizilierten Firma Rob. Böhringer zu gelten habe oder als blosser Darlehensgeberin. Es liegt keine Kommanditgesellschaft vor. Diese Feststellung kann jedoch noch nicht zur Gutheissung des Rekurses führen, denn im Steuerrecht ist aller Regel nach mehr auf die wirtschaftliche Bedeutung als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen abzustellen (BGE 45 I S. 26). Übrigens kennt die schweiz. Zivilrechtsprechung auch die « stille Gesellschaft ». Die stille Gesellschaft ist die Beteiligung an einem unter fremder Firma geführten Geschäft. Der stille Gesellschafter ist nur einfacher Gesellschafter, und er haftet nur nach den Vorschriften über die einfache Gesellschaft. (Komm. Fick zum OR, II. Teil, Anm. 3 zu Art. 590). Wenn daher der Vertrag zwischen Böhringer und der Rekurrentin eine Rechtsform gewählt hat, welche keiner ausdrücklichen Gesellschaftsform des schweizerischen Obligationenrechts entspricht, so folgt daraus noch nicht, dass zwischen den Kontrahenten kein Gesellschaftsverhältnis, sondern ein blosses Schuldverhältnis hat eingegangen werden wollen. Massgebend bei der Auslegung des Vertrages ist für die Besteuerung neben der wirtschaftlichen Bedeutung der « stillen Beteiligung » der Willen der Kontrahenten. Zivilrechtlich stellt er sich als Gesellschaftsvertrag dar. Wortlaut und Inhalt widersprechen dem Darlehensvertrag gemäss Art. 312 ff. OR. Sein Inhalt ist die vertragsmässige Bindung von zwei Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Mitteln (OSER, Art. 530), also ein Gesellschaftsvertrag. Da es sich steuerrechtlich um eine Gesellschaft handelt, und die Rekurrentin am Kapital und Gewinn dieser Gesellschaft beteiligt ist, so ist ihre Steuerpflicht im Kanton Zürich für ihr in der Gesellschaft liegendes Kapital und den Ertrag aus der Gesellschaft nach § 2 Ziff. 3 litt. a des

zürcherischen Steuergesetzes und gemäss der Praxis des Bundesgerichts zu Art. 46 BV gegeben. »

D. — Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt hat sich zur Beschwerde wie folgt geäussert: « Der zwischen Robert Böhringer und der Firma Röchling & C^{ie}, Aktiengesellschaft in Basel, abgeschlossene Vertrag hat zwischen den Parteien ohne Zweifel ein Gesellschaftsverhältnis und zwar eine einfache Gesellschaft (OR Art. 530 ff.) begründet. Die Vertragsparteien haben sich « zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes » verbunden. Dieser gemeinsame Zweck geht dahin, in Zürich ein Handelsgeschäft (Kohlen, Koks sowie Brennholz jeglicher Art, § 5 des Vertrages) zu betreiben. Die Verfolgung dieses gemeinsamen Zweckes geschieht auch mit « gemeinsamen Mitteln » und mit « gemeinsamen Kräften ». Denn es sind nicht nur beide Parteien mit Kapitalien beteiligt, sondern sie stellen auch ihre Arbeitskraft dem Geschäft zur Verfügung, nämlich die Rekurrentin dadurch, dass sie zur « Unterstützung Böhringers und gleichzeitig als Vertrauensmann der Firma Röchling » Herrn Faesi ins Geschäft Böhringers entsandte. Ergibt sich aus diesen Umständen, dass das Rechtsverhältnis der Parteien dasjenige einer einfachen Gesellschaft ist, so fragt sich im weiteren, ob der Teilhaber einer einfachen Gesellschaft, der stille Teilhaber, seine Beteiligung am Sitze des Geschäftes zu versteuern hat. Diese Frage ist u. E. zu bejahen, sofern es sich um natürliche Personen handelt, da der stille Teilhaber einer Firma in ähnlicher Weise Mitinhaber ist, wie der Kollektivgesellschafter oder der Kommanditär. Aktiengesellschaften aber und Genossenschaften sind als juristische Personen nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis in erster Linie an ihrem Sitze und daneben noch an denjenigen andern Orten steuerpflichtig, wo sie Grundeigentum besitzen oder wo ein wesentlicher Teil ihres Geschäftsbetriebes mittelst fester und

dauernder Einrichtungen vor sich geht. Nun kann es keinem Zweifel unterliegen, dass die Rekurrentin sowohl ihren Sitz in Basel hat als auch ihren Geschäftsbetrieb in Basel vollzieht. In Zürich ist sie nur in der Weise beteiligt, dass sie durch Hingabe eines Kapitals dem Robert Böhlinger die Möglichkeit gewährt, sein Geschäft weiter zu betreiben und eventuell zu vergrössern, wenn sie sich auch einen gewissen Einfluss auf die Geschäftsführung der Firma Böhlinger wahrt. Immer aber handelt es sich nicht um ihren eigenen Geschäftsbetrieb, sondern um denjenigen des Robert Böhlinger. Bei dieser Sachlage kann die Rekurrentin in Zürich nicht als steuerpflichtig behandelt werden.»

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Auf die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung muss das Bundesgericht eintreten, da sie rechtzeitig erhoben worden und auch ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges zulässig ist.

Dagegen kann das Bundesgericht den eventuellen Rekurs wegen Verletzung des Art. 4 BV nicht materiell beurteilen, weil die Rekurrentin noch die oberen kantonalen Instanzen, die Finanzdirektion und die Oberrekurskommission (vgl. § 7 des zürcherischen Steuergesetzes) anrufen konnte.

2. — Das Kohlegeschäft, bei dem die Rekurrentin still beteiligt ist, wird in Zürich in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen betrieben. Nach der Praxis des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen kann daher das darin steckende Vermögen des Geschäftsinhabers, sowie das ihm daraus zufließende Einkommen im Kanton Zürich besteuert werden (vgl. AS 41 I S. 70; 46 I S. 94). Dagegen, dass die Rekurrentin in Zürich mit der Vermögens- und der Einkommenssteuer belegt wird, lässt sich somit vom Standpunkt des Art. 46 Abs. 2 BV aus nichts einwenden, wenn sie neben Böhlinger Inhaberin des von diesem geführten Kohlen-

geschäfts ist und die Steuerauflage ihren Anteil am Geschäftsvermögen und -ertrag trifft. Sind diese Voraussetzungen vorhanden, so ist die Besteuerung zulässig, obwohl die Rekurrentin eine Aktiengesellschaft ist, ihren Sitz in Basel hat und dort ein anderes Geschäft betreibt.

Mit den beiden Kantonsregierungen ist davon auszugehen, dass durch den Vertrag vom 1. Juli 1906 zwischen Böhlinger und der Rekurrentin ein Gesellschafts- und nicht ein Darlehensverhältnis begründet worden ist. Der Vertrag erklärt das ausdrücklich, und seine Bestimmungen zeigen klar, dass mit gemeinsamen Kräften und Mitteln ein gemeinsamer Zweck, der gewinnbringende Betrieb des Kohlen- und Holzgeschäftes, erreicht werden soll; es handelt sich keineswegs nur darum, dem Böhlinger den Gebrauch eines Kapitals gegen ein Entgelt, das auch in einem Gewinnanteil bestehen kann (vgl. AS 26 II S. 245 ff.), zu überlassen. Im Vertrage wird der Zweck des Geschäftes umschrieben, sowie angegeben, mit welchen gemeinsamen Mitteln und — im grossen und ganzen — auf welche Weise der Betrieb vor sich gehen, insbesondere die Bilanz aufgestellt werden soll. Der Vertrag bestimmt, dass Böhlinger gegen ein Honorar die Leitung zu besorgen habe, gewährt aber der Rekurrentin ein Mitwirkungsrecht und garantiert ihr einen gewissen Einfluss oder eine gewisse Aufsicht durch die Erteilung der Prokura an einen Mann ihres Vertrauens; zudem beteiligt sie sich mit der Kohlenlieferung beim Geschäftsbetrieb. Sodann wird festgesetzt, dass die Rekurrentin und Böhlinger je gleich grosse Kapitalien ins Geschäft legen müssen und der Gewinn ihnen je zur Hälfte zufalle; aus § 4 ist ferner zu schliessen, dass die nach dem Vertragsabschluss im Geschäftsbetrieb begründeten Forderungen und Schulden gemeinschaftlich übernommen werden sollen. Zweifellos ist auch, wie Böhlinger vor den kantonalen Instanzen geltend gemacht hat, ein Verlust mangels einer entgegenstehenden

Vereinbarung — unter Vorbehalt seiner Verantwortlichkeit für die Geschäftsführung — je zur Hälfte von ihm und der Rekurrentin zu tragen. Endlich zeigt die Liquidationsbestimmung des § 17 ebenfalls, dass man es mit einem Gesellschaftsverhältnis zu tun hat.

Besteht aber ein solches Verhältnis zwischen der Rekurrentin und Böhringer, so sind sie beide Inhaber des Geschäftes, auf das sich der Vertrag bezieht; das Geschäftskapital gehört ihnen gemeinsam und der Geschäftsgewinn bildet ihr gemeinschaftliches Einkommen. Dem steht der Umstand nicht im Wege, dass das Geschäft nicht unter einer gemeinsamen Firma, sondern lediglich unter dem Namen Böhringers betrieben wird. Das hat bloss zur Folge, dass man es mit einer einfachen, statt mit einer Kollektiv- oder — bei beschränkter Haftung eines Gesellschafters — einer Kommanditgesellschaft zu tun hat und dass Böhringer im Geschäftsverkehr mit Dritten diesen gegenüber allein berechtigt und verpflichtet wird (Art. 543 OR). Er handelt aber dabei für Rechnung der Gesellschaft, und daher gehören Sachen, dingliche Rechte oder Forderungen, die er auf diese Weise erwirbt, ihm und der Rekurrentin gemeinschaftlich (Art. 544 OR). Eine Ausnahme hievon besteht nur für die Geschäftsgrundstücke, sofern diese bloss auf den Namen Böhringers im Grundbuch eingetragen sind, indem dieser dann deren Alleineigentümer ist. Doch würde es sich dabei wohl zur Hälfte um fiduziarisches Eigentum handeln, und zudem wäre die Rekurrentin im übrigen gleichwohl Mitinhaberin des Geschäftes.

Demgemäss ist es bundesrechtlich zulässig, sie in Zürich für ihren Anteil am Geschäftsvermögen und -ertrag zu besteuern, wie es im vorliegenden Fall geschehen ist. Die hiegegen erhobene Beschwerde muss daher abgewiesen werden.

Eine Besteuerung der erwähnten Objekte in Basel wäre dagegen bundesrechtswidrig; doch hat sich die

Rekurrentin in dieser Beziehung nicht beschwert. Ihr Antrag richtet sich nur gegen die zürcherische Steuerverfügung.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird abgewiesen.

Vgl. auch Nr. 35. — Voir aussi n° 35.

VI. GEWALTENTRENNUNG SÉPARATION DES POUVOIRS

Vgl. Nr. 36. — Voir n° 36.