

CP	Code pénal.
CPC	Code de procédure civile.
CPF	Code pénal fédéral.
CPP	Code de procédure pénale.
CPM	Code pénal militaire.
LA	Loi fédérale sur la circulation des véhicules automobiles et des cycles.
LAMA	Loi sur l'assurance en cas de maladie ou d'accidents.
LCA	Loi fédérale sur le contrat d'assurance.
LF	Loi fédérale.
LP	Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite.
OJ	Organisation judiciaire fédérale.
ORI	Ordonnance sur la réalisation forcée des immeubles.
PCF	Procédure civile fédérale.
PPF	Procédure pénale fédérale.
ROLF	Recueil officiel des lois fédérales.

C. Abbreviazioni italiane.

CC	Codice civile svizzero.
CF	Costituzione federale.
CO	Codice delle obbligazioni.
CPS	Codice penale svizzero.
Cpc	Codice di procedura civile.
Cpp	Codice di procedura penale.
DCC	Decreto del Consiglio federale concernente la contribuzione federale di crisi (del 19 gennaio 1934).
LCA	Legge federale sul contratto d'assicurazione (del 2 aprile 1908).
LCAV	Legge federale sulla circolazione degli autoveicoli e dei velocipedi (del 15 marzo 1932).
LEF	Legge esecuzioni e fallimenti.
LF	Legge federale.
LTM	Legge federale sulla tassa d'esenzione dal servizio militare (del 28 giugno 1878/29 marzo 1901).
OGF	Organizzazione giudiziaria federale.
RFF	Regolamento del Tribunale federale concernente la realizzazione forzata di fondi (del 23 aprile 1920).
StF	Legge federale sull'ordinamento dei funzionari federali (del 30 giugno 1927).

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

Vgl. Nr. 4. — Voir n° 4.

II. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

1. Urteil vom 18. März 1946 i. S. Meyer gegen Zürich und Aargau.

Doppelbesteuerung :

Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ist der Anteil eines in einem andern Kanton wohnenden Teilhabers am Geschäftsgewinn, soweit er als Entgelt für seine Arbeit anzusehen ist, nicht wie der übrige Reinertrag der Gesellschaft an deren Sitz, sondern am persönlichen Wohnsitz des Teilhabers als Einkommen zu versteuern.

Dies gilt grundsätzlich auch für Kommanditgesellschaften mit nur einem unbeschränkt haftenden Teilhaber und einem einzigen, mit einer unbedeutenden Kommandite beteiligten Kommanditär.

Double imposition :

S'agissant de sociétés en nom collectif ou en commandite, la part du bénéfice qui revient à un ayant droit domicilié dans un autre canton, pour autant qu'elle apparaît comme une rétribution du travail fourni, est imposable au domicile personnel de cet ayant droit et non au siège de la société, comme le reste du bénéfice net.

Cette règle s'applique aussi en principe aux sociétés en commandite qui n'ont qu'un associé indéfiniment responsable et un seul commanditaire, dont la commandite est insignifiante.

Doppia imposta :

Trattandosi di società in nome collettivo o in accomandita, la parte dell'utile che spetta ad un avente diritto che abbia il suo domicilio in un altro Cantone è imponibile, in quanto sia una retribuzione del lavoro fornito, al luogo ov'egli è personalmente domiciliato e non alla sede della Società, come il rimanente dell'utile netto.

Questa regola si applica in massima anche alle Società in accomandita che hanno un socio illimitatamente responsabile e un solo accomodante, la cui accomandita è insignificante.

A. — Im Jahre 1922 gründeten Simon Meyer und sein Sohn René Meyer, der heutige Beschwerdeführer, die Kommanditgesellschaft Meyer & Co., Herren- und Berufskleiderfabrik in Bremgarten, in welcher der Vater unbeschränkt haftender Teilhaber, der Sohn Kommanditär war. Im Jahre 1935, nach dem Tode des Vaters, gingen Aktiven und Passiven der Firma auf eine aus René Meyer als Komplementär und Robert Frey als Kommanditär gebildete neue Kommanditgesellschaft Meyer & Co. über. Der Kommanditär Frey, dessen Kommandite Fr. 1000.— beträgt, nicht einbezahlt ist und auch in den Büchern nicht erscheint, ist Angestellter der Firma mit einem festen Gehalt ohne Beteiligung am Geschäftsergebnis.

Der Beschwerdeführer, der seit 1911 in Zürich niedergelassen ist, versteuerte bis 1944 vom Ertrag der Firma Meyer & Co. Fr. 8400.— als Arbeitseinkommen in Zürich und den Rest als Geschäftsgewinn in Bremgarten. Im Jahre 1945 stellten sich die aargauischen Steuerbehörden auf den Standpunkt, dass die Kommanditgesellschaft Meyer & Co. wirtschaftlich eine Einzelfirma sei und der Beschwerdeführer daher den gesamten Geschäftsertrag in Bremgarten zu versteuern habe. Die Gemeindesteuerkommission Bremgarten setzte infolgedessen am 27. April 1945 das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für 1945 um den bisher Zürich zur Besteuerung überlassenen Betrag von Fr. 8400.— herauf. Die Steuerkommission Zürich dagegen erhöhte sein in Zürich steuerbares Arbeitseinkommen für 1945 auf Fr. 36,000.—.

B. — Mit rechtzeitiger staatsrechtlicher Beschwerde hat René Meyer das Bundesgericht um Beseitigung der Doppel-

besteuerung und Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone Aargau und Zürich ersucht.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Aargau beantragt, der Anspruch des Kantons Zürich auf Besteuerung eines Salärs des Beschwerdeführers sei gänzlich abzuweisen, eventuell sei dieser Salär von Fr. 36,000.— auf Fr. 8400.— oder höchstens Fr. 10,000.— herabzusetzen. Streitig sei, ob die Firma Meyer & Co. steuerrechtlich als Einzelfirma oder als Kommanditgesellschaft zu behandeln sei. Die aargauischen Steuerbehörden hätten entsprechend der bundesgerichtlichen Praxis in Doppelbesteuerungssachen nicht auf die zivilrechtliche Form, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich aber um eine Einzelfirma. Das ergebe sich auch aus der Stellung des Kommanditärs im Geschäft. Der Beschwerdeführer habe 1935 bei Übernahme des bisher mit seinem Vater geführten Unternehmens die Form der Kommanditgesellschaft nur deshalb gewählt, um das Geschäft unter der Firma « Meyer & Co. » weiterführen zu können.

D. — Der zürcherische Regierungsrat beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Zürich richte. Zur Begründung wird auf das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Dezember 1945 i. S. Zentner verwiesen. Die zivilrechtliche Form der Kommanditgesellschaft sei im vorliegenden Falle zweckentsprechend verwendet worden; auch sei sie nicht simuliert. Für ihre Wahl hätten firmenrechtliche und allgemeine geschäftliche Überlegungen (Werbung, Kredit) gesprochen, nicht Gründe der Steuerumgehung oder Steuerersparnis.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in interkantonalen Doppelbesteuerungssachen ist der Geschäftsertrag einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft an deren Sitz (und allfälligen weiteren Betriebsstätten) zu versteuern mit Ausnahme derjenigen Bezüge der Gesell-

schafter, die als Entgelt für ihre Arbeitsleistungen im Geschäft zu betrachten sind. Diese Bezüge können bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns gleich wie Unkosten in Abzug gebracht werden und sind vom Gesellschafter an seinem Wohnort zu versteuern (BGE 34 I 672, 48 I 173). Das Bundesgericht hat diese Zerlegung des Geschäftsertrags in Salär und Gewinn, die nicht unangefochten blieb, freilich wiederholt als « diskutierbar » bezeichnet und es abgelehnt, sie auf einfache Gesellschaften oder Einzelgeschäftsinhaber auszudehnen (BGE 45 I 291, 50 I 288). Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften hat es aber daran immer festgehalten (vgl. nicht veröffentlichtes Urteil vom 10. Dezember 1945 i. S. Zentner und dort angeführte weitere Entscheide). Auf diese bald vierzigjährige Praxis zurückzukommen, besteht heute umso weniger Anlass, als keine Partei Einwendungen gegen sie erhebt. Der Kanton Aargau will sie im vorliegenden Falle nur deshalb nicht angewendet wissen, weil die Firma Meyer & Co., wenn man auf die wirtschaftlichen statt auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abstelle, als Einzelfirma zu gelten habe. Mit einem solchen Falle hatte sich das Bundesgericht erst kürzlich zu befassen (vgl. das bereits zitierte Urteil i. S. Zentner). Auch dort war nur *ein* unbeschränkt haftender Gesellschafter vorhanden und betrug die Kommanditsumme bloss Fr. 1000.—; der Tatbestand unterschied sich vom vorliegenden lediglich dadurch, dass die Kommanditsumme einbezahlt und dass als Kommanditär nicht ein Angestellter, sondern die Ehefrau des Komplementärs beteiligt war. Das Bundesgericht hat damals die heute vom Kanton Aargau vertretene Auffassung mit eingehender Begründung abgelehnt. Es sei zwar zuzugeben, dass sich eine solche Kommanditgesellschaft nur wenig von einem Einzelkaufmann unterscheide und es sich daher um einen Grenzfall handle. Da jedoch die Praxis des Bundesgerichts, die das Arbeitsentgelt der unbeschränkt haftenden Teilhaber der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften dem Kanton ihres Wohnsitzes zu-

weise, nicht an wirtschaftliche Merkmale, sondern an einen privatrechtlichen Tatbestand anknüpfe, sei auf diesen abzustellen, es wäre denn, dass ausschliesslich zum Zweck der Steuerumgehung oder -ersparnis eine aussergewöhnliche zivilrechtliche Form gewählt worden sei. Dass diese Voraussetzung zutrefte, hat das Bundesgericht damals verneint. Ähnlich verhält es sich auch im heute streitigen Falle. Wie in den Vernehmlassungen der Kantone Aargau und Zürich übereinstimmend ausgeführt wird, hat sich der Beschwerdeführer im Jahre 1935 deshalb zur Gründung einer Kommanditgesellschaft entschlossen, weil er das väterliche Unternehmen unter der bisherigen, auf ein Gesellschaftsverhältnis hindeutenden Firma weiterzuführen wünschte. Entscheidend waren somit kaufmännische Erwägungen, die Absicht, das von der früheren Firma erworbene Vertrauen und deren Kredit sich zu erhalten; dass steuerliche Gründe den Ausschlag gaben oder auch nur mit einer Rolle spielten, wird nicht behauptet, geschweige denn dargetan.

Die Gemeindesteuerkommission Bremgarten hat somit die bundesrechtlichen Grundsätze über die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit verletzt, indem sie den Geschäftsertrag der Kommanditgesellschaft Meyer & Co. auch insoweit besteuerte, als er das Entgelt für die Arbeitsleistungen des Beschwerdeführers bildet. Dieser Teil des Geschäftsertrages steht ausschliesslich unter der Steuerhoheit des Kantons Zürich.

2. — (Bestimmung des als Arbeitsentgelt zu behandelnden Teils des Geschäftsertrages.)

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gegenüber den Kantonen Aargau und Zürich in dem Sinne gutgeheissen, dass der Kanton Zürich für das Steuerjahr 1945 für berechtigt erklärt wird, vom Einkommen des Beschwerdeführers aus der Kommanditgesellschaft Meyer & Co. in Bremgarten den Betrag von Fr. 20,000.— zu besteuern.