

Zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung

Autor(en): **Zschokke, Peter**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse =
Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II.
Referate und Mitteilungen des SJV**

Band (Jahr): **43 (1924)**

PDF erstellt am: **06.08.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-895856>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Von Dr. PETER ZSCHOKKE, Basel.

Einleitung: Die Tatsache, dass Bundesrat und Bundesversammlung infolge mehrerer Rekurse sich über die Frage der Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten hatten aussprechen müssen, liess es bekanntlich als notwendig und zweckmässig erscheinen, die interkantonalen Steuerverhältnisse einer bundesgesetzlichen Regelung zu unterwerfen. Im Jahre 1862 beauftragten daher die eidgenössischen Räte den Bundesrat, die Frage zu untersuchen, ob nicht die steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen bundesrechtlich zu regeln seien.

Schon im November desselben Jahres legte der Bundesrat der Bundesversammlung eine Botschaft betreffend Ordnung und Ausscheidung der Kompetenzen der Kantone in den interkantonalen Niederlassungsverhältnissen vor.¹⁾ Der Ständerat verwarf jedoch diese Vorlage, worauf der Nationalrat die Behandlung des Gesetzes ebenfalls einstellte, den Bundesrat aber beauftragte, zu geeigneter Zeit neue Anträge zu stellen. Da bei der Behandlung dieser Botschaft dem Bunde die Kompetenz zum Erlass bundesrechtlicher Normen gegen Doppelbesteuerung bestritten wurde, wollte sich der Bundesrat zunächst die verfassungsmässige Grundlage schaffen, die zum Erlass solcher Gesetze notwendig war. Er legte deshalb am 1. Juli 1865 der Bundesversammlung eine Botschaft vor, betreffend die partielle Revision der Bundesverfassung von 1848;²⁾ es sollte nämlich Art. 41 in folgender Weise durch Zusatz einer Ziffer 7 ergänzt werden: „Der Bund ist

¹⁾ Bundesblatt 1862 III S. 509.

²⁾ Bundesblatt 1865 III S. 33.

berechtigt, Bestimmungen aufzustellen zum Schutze der Niedergelassenen gegen die Inanspruchnahme derselben von seiten mehrerer Kantonalgesetzgebungen.“ Nachdem die Bundesversammlung die Vorlage behandelt hatte, wurde sie dem Volk zur Abstimmung vorgelegt und von diesem verworfen. Trotz diesem Entscheide wurde im Entwurf betreffend die Verfassungsrevision von 1872 in Art. 45 der Grundsatz aufgestellt, dass die Bundesgesetzgebung die erforderlichen Bestimmungen gegen die Doppelbesteuerung treffen werde. Dieser Satz wurde in Art. 46, 2 in die Bundesverfassung von 1874 herübergenommen; damit war die Grundlage für ein Bundesgesetz betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung geschaffen.

Der Bundesrat veröffentlichte im Jahre 1875 einen Entwurf zu einem solchen Ausführungsgesetz.³⁾ Der Entwurf wurde aber den Räten nicht vorgelegt, da auf eine Annahme nicht zu hoffen war, hatte doch die Bundesversammlung kurze Zeit vorher einen Gesetzesentwurf über die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen verworfen. Weitere Vorarbeiten wurden aber in ausgedehntem Masse fortgesetzt. Ihr Ergebnis war die Botschaft vom 6. März 1885. Bei ihrer Behandlung konnten sich jedoch die Räte über verschiedene Punkte (Besteuerung der Aktiengesellschaften, Grundstückbesteuerung) nicht einigen und die Vorlage wurde zurückgewiesen.

Während dieser Zeit hatten sich immer wieder Konflikte erhoben zwischen den Kantonen und den steuerpflichtigen Bürgern. Die Beurteilung solcher Streitigkeiten lag seit dem Jahre 1875 dem Bundesgerichte ob, das auf Grund von Art. 113 Abs. 2 und 3 BV zuständig erklärt wurde für die Behandlung von Streitigkeiten staatsrechtlicher Natur zwischen den Kantonen und Beschwerden betreffend Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger. In seiner Praxis stellte das Bundesgericht eine Reihe von Grundsätzen auf zur Lösung dieser interkantonalen Steuer-

³⁾ Bundesblatt 1876 II S. 234.

konflikte; da diese vorläufig zur Regelung der Verhältnisse genühten, fragte man sich, ob der Erlass eines Bundesgesetzes überhaupt noch wünschbar sei. Die Diskussion über dieses Problem wurde in einzelnen Gutachten, Entwürfen und privaten Arbeiten weitergeführt; aber erst im Jahre 1911 wurde die Frage durch eine Motion Kunz in der Bundesversammlung wieder aufgerollt. Mit deren Erheblichkeitserklärung gab man die Notwendigkeit eines Ausführungsgesetzes zu Art. 46, 2 BV zu und die Vorarbeiten wurden begonnen.⁴⁾ Der Ausbruch des Krieges und die dadurch hervorgerufenen wichtigeren Aufgaben drängten die Frage aber wieder in den Hintergrund. Ein Gesetz gegen die Doppelbesteuerung ist deshalb bis heute noch nicht zustande gekommen. Umso notwendiger ist es, durch eine systematische Zusammenstellung der geltenden Grundsätze die fehlende Gesetzgebung zu ersetzen.

Begriff der Doppelbesteuerung: Das Bundesgericht formulierte den Begriff der Doppelbesteuerung zunächst in der Weise, dass es bestimmte, bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung liege dann vor, wenn zwei oder mehr Kantone dasselbe Steuersubjekt für dasselbe Steuerobjekt gleichzeitig mit derselben Steuer belasten.⁵⁾ Es war jedoch nach Auffassung des Bundesgerichts nicht notwendig, dass die Steuer tatsächlich von beiden Kantonen bezogen worden war, sondern es genügte, wenn die Doppelbesteuerung nur in thesi vorlag (7, 447; 10, 16), d. h. dass ein Kanton eine Steuererhebung beabsichtigte, ohne dazu berechtigt zu sein.⁶⁾

Die Definition des Bundesgerichts, die auf die vier sogenannten Identitätsmerkmale abstellte, wurde in der Literatur⁷⁾ und in den gesetzgeberischen Vorarbeiten⁸⁾

⁴⁾ Blumenstein, Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbot; Gutachten und Entwurf im Auftrage des Schweiz. Justiz- und Polizeidepartements.

⁵⁾ Z. B. 6, 177; 7, 475; 9, 137 usw.

⁶⁾ Burckhardt, Kommentar zur BV S. 424.

⁷⁾ Vergl. Zürcher, S. 13; van Muyden S. 90; Leo Weber, Zeitschr. des bernischen Juristenvereins Bd. 21 S. 17. Ferner:

Gegenstand lebhafter Auseinandersetzungen. Begreiflicherweise! Hatte man doch vier Begriffe, über die man streiten konnte! In bezug auf das Steuersubjekt war zweifelhaft, ob z. B. bei gleichzeitiger Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär Identität des Steuersubjektes vorliege oder nicht. Ebenso zweifelhaft war in diesem Fall die Identität des „Steuerobjekts“. Auch die Frage, wann Gleichheit der Steuer vorliege, wurde verschieden beantwortet.⁹⁾ Und schliesslich wurde die Notwendigkeit einzelner Merkmale überhaupt bestritten.

Da auf Grund dieser Identitätsmerkmale eine eindeutige Formulierung nicht möglich war und die Definition ihrer Unbestimmtheit wegen nicht mehr genügte, sah sich das Bundesgericht veranlasst, den Tatbestand der Doppelbesteuerung auf andere Weise zu umschreiben. Nach dieser neuen Auffassung¹⁰⁾ liegt eine unzulässige Doppelbesteuerung dann vor, „wenn ein Kanton einen Bürger mit einer Steuer belegt, deren Erhebung nach den für die Ausscheidung der Steuerhoheit massgebenden tatsächlichen Beziehungen einem andern Kanton zusteht. Sie kann ferner, trotzdem jeder der beteiligten Kantone sich an sich in den Grenzen des ihm zustehenden Besteuerungsrechts hält, dann gegeben sein, wenn das Zusammentreffen dieser verschiedenen Steueransprüche infolge der Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme — dem Umfang der besteuerten Werte nach — zu einer Mehr- und Überlastung des Pflichtigen führt, die, falls die Steuerpflicht unter gleichen sachlichen Verhältnissen nur dem einen

W. Schneebeli, Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen, insbesondere betr. die Doppelbesteuerung S. 9 ff. (Zürich).

⁸⁾ Blumenstein, Gutachten S. 18 ff.

⁹⁾ Speiser, Das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschr. f. Schw. R. Bd. 1887 S. 1 ff.; dagegen: Weber in Zeitschr. des bernischen Juristenvereins Bd. 23 S. 311 ff.

¹⁰⁾ Erstmals vertreten 39 I 576; cf. ferner Entscheidungen des Reichsgerichts Bd. 32 n. F. S. 204.

Burckhardt, Kommentar S. 430.

oder andern Kanton gegenüber bestände, nach der kantonalen Gesetzgebung ausgeschlossen sein würde.“ (48 I 362.)

Diese Auffassung geht offenbar zu weit; denn ein derart erweiterter Begriff der Doppelbesteuerung liesse sich auf Tatbestände anwenden, die zweifellos nach Art. 46, 2 nicht als unzulässig angesehen werden können. So müsste es z. B. als Doppelbesteuerung gelten, wenn ein Steuersubjekt im einen Kanton für Grundbesitz, im andern Kanton für bewegliches Vermögen zur Vermögenssteuer herangezogen würde, diese Kantone aber verschieden hohe Steueransätze vorsähen. Hier müsste das Steuersubjekt gewiss mehr Steuern bezahlen, als wenn es nur einer Steuerhoheit unterstellt wäre. Und doch könnte von einer unzulässigen Doppelbesteuerung nicht gesprochen werden, da die kantonalen Steuerhoheiten frei sind in der Festsetzung des Steuerfusses. Eine solche Erweiterung des Doppelbesteuerungsverbotese wäre ein unzulässiger Eingriff in die kantonalen Steuerhoheiten. Das Verbot der Doppelbesteuerung hat nicht den ganz allgemeinen Zweck, den Bürger gegen jede eventuelle Mehrbelastung, die sich aus der Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme und Steuerhoheiten ergeben kann, zu schützen, sondern es soll nur Härten und Ungerechtigkeiten verhindern, die aus willkürlicher Gesetzgebung oder aus unrichtiger Anwendung kantonaler Steuergesetze hervorgehen. Weiter reicht die Kompetenz des Bundes nicht. Zudem soll die Formulierung des Doppelbesteuerungsbegriffes nicht ein steuerpolitisches Postulat zum Ausdruck bringen, sondern der juristische Begriff soll denjenigen Tatbestand umschreiben, der vorliegen muss, damit von einer bundesrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung gesprochen werden kann.

Daraus, dass die Frage der Doppelbesteuerung und die der zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen in der BV gemeinsam geregelt wurden (vergl. Art. 46 BV), geht schon hervor, dass es sich bei dem Doppelbesteuerungsproblem um die Regelung der Beziehungen der Kantone

hinsichtlich der ihnen unterstehenden Steuerpflichtigen handelt. Diese ist nur möglich durch eine Abgrenzung der Befugnisse der Kantone im Steuerwesen oder kurz durch eine Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten.¹¹⁾ Daraus ergibt sich, dass man von bundesrechtlich unzulässiger Doppelbesteuerung nur dann sprechen können, wenn ein Konflikt zwischen zwei kantonalen Steuerhoheiten vorliegt (11, 407). Die Definition der Doppelbesteuerung wird daher notwendig einen solchen Tatbestand bezeichnen müssen, der einen Übergriff einer kantonalen Steuerhoheit in sich schliesst. Ein solcher Übergriff besteht immer in einer Verletzung einer andern Steuerhoheit und ist nur möglich in bezug auf ein Steuersubjekt, von dem eine Steuer erhoben wird. Diese Steuererhebung muss also unzulässig sein. Sie ist es dann, wenn das Steuersubjekt und der Verpflichtungsgrund nicht unter die Steuerhoheit des erhebenden Kantons fallen. Man muss also eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung immer dann annehmen, wenn ein Kanton ein Steuersubjekt für einen Verpflichtungsgrund besteuert, der nicht seiner Steuerhoheit untersteht.¹²⁾

Folgerungen: Unmittelbar aus diesem Begriff folgt, dass Doppelbesteuerung nur vorhanden ist, wenn ein interkantonaler Konflikt vorliegt. Streitigkeiten zwischen Gemeinden desselben Kantons sind also, da es sich um einen Konflikt innerhalb derselben Steuerhoheit handelt,

¹¹⁾ Speiser II S. 5: „Es handelt sich um ein Bundesgesetz ‚betreffend die Feststellung der Steuerhoheit der Kantone‘.“

¹²⁾ 41 I 70: Eine Verletzung des Art. 46, 2 liegt schon dann vor, wenn ein Kanton unberechtigterweise in die Steuerhoheit eines andern Kanton eingreift.

46 I 3: . . . il doit empêcher, qu'un fisc cantonal ne dépasse les limites de sa souveraineté territoriale et ne prélève un impôt quelque modéré qu'il soit, d'ailleurs sur des biens relevant de la souveraineté d'un autre canton.

¹³⁾ Keine Doppelbesteuerung ist es, wenn eine Steuer erhoben wird auf Grund eines Vertrages XI, 407.

nie als Doppelbesteuerung zu bezeichnen.¹³⁾ Dagegen ist es eine Auseinandersetzung kantonaler Steuerhoheiten, wenn zwischen Gemeinden verschiedener Kantone ein Streit besteht. Denn die Gemeinden haben keine selbständige, sondern nur vom Kanton delegierte Steuerhoheit. Es ergibt sich ferner, dass der Begriff der Doppelbesteuerung und die daraus fliessenden Grundsätze nicht anwendbar sind auf internationale Verhältnisse; denn während es nach der Definition genügt, dass eine Überschreitung der Steuerhoheit vorliegt, ist für die Unzulässigkeit einer internationalen Doppelbesteuerung notwendige Voraussetzung, dass die Steuer im Ausland tatsächlich erhoben wird.¹⁴⁾

Da die aufgestellten Begriffsmerkmale eindeutig feststehen und nicht auf die Identitätsmerkmale abgestellt wird, fallen alle damit verbundenen Schwierigkeiten fort. Ebenso verschwindet das, allerdings schon in seiner Fragestellung unrichtig formulierte Problem, auf welche Steuerarten das Doppelbesteuerungsverbot Anwendung finde. Richtig gestellt, lautet die Frage: wann liegt eine Steuer vor? Lautet die Antwort positiv, liegt also eine wirkliche Steuer vor, dann ist bei dem durch sie hervorgerufenen Konflikt Art. 46, 2 anwendbar.¹⁵⁾ Es ist nicht einzusehen, weshalb bei Erhebung indirekter Steuern oder Luxus-, Hunde- oder Automobilsteuern eine Überschreitung der kantonalen Kompetenz unmöglich und der Tatbestand der Doppelbesteuerung nicht erfüllt sein können! Die Entscheide des Bundesgerichts,¹⁶⁾ in denen auf solche

¹⁴⁾ 44 I 24: Ausländischer Grundbesitz eines Bewohners der Schweiz ist nur unter der Voraussetzung steuerfrei, dass er am Orte seiner Lage versteuert werden muss.

¹⁵⁾ 47 I 301: Eine für öffentliche Beleuchtung erhobene „Taxe“ ist als Steuer anzusehen. Art. 46, 2 ist daher anwendbar.

¹⁶⁾ Z. B. für Automobilsteuern: 44 I 13: En cette matière le TF a jugé à plusieurs reprises, que l'art. 46, 2 n'est pas applicable et que par conséquent le droit fédéral ne s'oppose pas, à ce qu'un contribuable soit soumis dans plusieurs cantons à l'impôt sur le même objet.

Fälle nicht eingetreten wurde, sind unbegründet; anders natürlich, wenn eine Steuer nicht vorliegt, sondern sonst eine öffentliche Abgabe, bei der eine Doppelbesteuerung schon ihrem Wesen nach grundsätzlich ausgeschlossen ist.¹⁷⁾ Dann ist allerdings eine Berufung auf Art. 46, 2 BV nicht möglich.

Jede Doppelbesteuerung ist ein Konflikt zwischen Kantonen. Ihre Beseitigung ist nur möglich durch die Festsetzung des Umfangs der kantonalen Steuerhoheiten. Da die Steuerhoheit auf der Gebietshoheit, die Steuerpflicht auf der Gebietszugehörigkeit beruht, besteht die Abgrenzung der Zuständigkeiten darin, dass bestimmt wird, welche örtlichen Beziehungen vorhanden sein müssen, damit ein Steuersubjekt und ein Verpflichtungsgrund zu diesem Gebiet zugehörig betrachtet werden können. Die Lösung des Doppelbesteuerungsproblems liegt daher in der Feststellung und Formulierung der Steuerorte.

I. DIE PERSÖNLICHE ZUGEHÖRIGKEIT.

Gebietszugehörigkeit im Sinne des Steuerrechts ist immer wirtschaftliche Zugehörigkeit, das heisst, dass es zweckmässig ist, ein Steuersubjekt da als steuerpflichtig zu erklären, wo seine wirtschaftlichen Beziehungen in Erscheinung treten. Von persönlicher Zugehörigkeit aber sprechen wir da, wo für die örtliche Bestimmung der an diese wirtschaftlichen Beziehungen anknüpfenden Verpflichtungsgründe und ihrer Substrate der Ort der Person selbst massgebend ist. Die Person aber ist örtlich bestimmt durch ihren Wohnsitz.

¹⁷⁾ Eine Aufenthaltsgebühr von Fr. 3.50 ist eine Gebühr, und gegen deren Erhebung kann nicht auf Grund von Art. 46, 2 rekurriert werden. Fraglich ist allein, ob die Gebühr die bundesrechtlich fixierte Maximalhöhe nicht überschreitet. Praxis XII S. 266.

A. Die natürlichen Personen.

§ 1. Der Wohnsitz als Steuerort.¹⁸⁾

Begriff: Schon die Praxis der Bundesbehörden hatte den Grundsatz aufgestellt, dass die persönliche Zugehörigkeit durch den Wohnsitz begründet werde, und dass daher dem Kanton des Wohnsitzes die Steuerhoheit zustehe über die in seinem Gebiet wohnenden Personen.¹⁹⁾ Das Bundesgericht hat diese Auffassung zu der seinigen gemacht ohne jedoch eine genaue Umschreibung des Wohnortbegriffes zu geben; es beschränkt sich vielmehr darauf, zu erklären, dass für die Besteuerung nicht ein Aufenthalt im zivilrechtlichen Sinne entscheidend sei, sondern es genüge ein Aufenthalt, „der nicht bloss ein vorübergehender, zufälliger sei“ (14, 2). Das hatte zur Folge, dass man annahm, jedes längere Verweilen im Staatsgebiet begründe eine Steuerpflicht, z. B. jedes längere Verweilen in einem Hotel (17, 35). Man hielt die Festsetzung eines Begriffes nicht für nötig und wollte jeweilen nach Massgabe der tatsächlichen Umstände im einzelnen Falle entscheiden. (Bundesblatt 1885 I S. 543.) Als im Jahre 1891 das Bundesgesetz betreffend die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter erlassen wurde, war zu erwarten, dass der dort formulierte Wohnsitzbegriff auch in der Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts anerkannt werde. Denn dieses Bundesgesetz war zu dem Zweck erlassen worden, die Zuständigkeiten der Kantone festzulegen; es war daher naheliegend, die Grundsätze des Gesetzes so weit als möglich auch für die steuerrechtlichen Beziehungen der Kantone anzuwenden.²⁰⁾ Tatsächlich gelangte denn auch das Bundesgericht immer mehr dazu,

¹⁸⁾ Holliger, Das Steuerdomizil (Zürcher Diss.).

¹⁹⁾ Zürcher S. 58.

²⁰⁾ Speiser, Die Grundzüge eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, 1902 S. 10 ff.

den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff auch für das Steuerrecht anzuerkennen.²¹⁾

Die Formulierung des Wohnsitzbegriffes des Niederlassungsgesetzes wurde im wesentlichen unverändert ins Zivilgesetzbuch aufgenommen. Art. 23 Abs. 1 ZGB bestimmt, der Wohnsitz einer Person befinde sich an dem Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalte. Eine wörtliche Auslegung des Artikels ist nicht möglich. Denn es geht nicht an, auf das subjektive Moment der persönlichen Absicht abzustellen und danach zu entscheiden, ob ein Wohnsitz begründet sei oder nicht. Entscheidend ist nicht die Absicht als solche, sondern die Gesamtheit der Umstände, aus denen man auf eine Absicht schliessen muss.²²⁾ Die Domizilbegründung tritt also als gesetzliche Folge eines bestimmten Verhaltens und bestimmter räumlicher Beziehungen ein, auch wenn sie nicht gewollt ist.²³⁾ Es ist also auch nicht erforderlich, dass diese Beziehungen durch ununterbrochenen Aufenthalt aufrechterhalten bleiben. Es genügt vielmehr, dass „der Wille, den bisherigen Aufenthaltsort als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse aufrechtzuerhalten, in gewissen Beziehungen zu diesem Orte in die Erscheinung tritt“ (41 III S. 53). Inhaltlich bestimmte das Bundesgericht den Wohnsitz dahin, dass er der Mittelpunkt der rechtlichen und persönlichen Verhältnisse einer Person sei (40 I 227).

Aus dieser Definition ergibt sich, dass zur Begründung des Wohnsitzes nicht notwendig ist der Aufenthalt in eigener Wohnung, dass es aber auch nicht genügt, wenn man sich eine Niederlassungsbewilligung erwarb oder seine Schriften deponierte (34 I 253).

²¹⁾ 47 I S. 70: Das Steuerdomizil des sog. Sommerbewohners bildet eine Ausnahme von der Regel, wonach sich der allgemeine Steuerort einer Person im Kanton des bürgerlichen Wohnsitzes befindet. Ferner 47 I 163.

²²⁾ Speiser a. a. O. S. 10.

²³⁾ Egger, Kommentar S. 76; ferner Lippert, Internationales Finanzrecht S. 421.

Abweichend vom gewöhnlichen Wohnsitzbegriff wird der gesetzliche Wohnsitz definiert als der Ort, den das Gesetz bestimmten Personen zuweist, ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse derselben an dem betreffenden Ort. Der gesetzliche Wohnsitz ist also lediglich der Mittelpunkt der rechtlichen Verhältnisse einer Person.²⁴⁾ Fehlen die für den Wohnsitz notwendigen Voraussetzungen, so gilt als Wohnsitz einer Person ihr Aufenthaltsort (24, 2 ZGB). Es ist dies derjenige Ort, an dem sich eine Person tatsächlich aufhält.

Die Anwendung des Begriffes: Der zivilrechtliche Wohnsitzbegriff, der seinem Inhalte nach dahin ausgelegt wurde, dass er der Mittelpunkt der rechtlichen und tatsächlichen Lebensverhältnisse einer Person sei, ist auch für das Steuerrecht ohne weiteres anwendbar. Unter „tatsächlichen Lebensverhältnissen“ sind eben diejenigen Eigenschaften und Beziehungen einer Person zu verstehen, die sich in der Führung eines Haushalts oder in der Ausübung des Berufes usw. äussern. Die Steuerhoheit sucht aber die Person gerade in bezug auf diese Verhältnisse zu erfassen. Die Übereinstimmung des Wohnsitzes mit dem Ort des wirtschaftlichen Mittelpunktes lässt daher die Anwendung des zivilrechtlichen Wohnsitzes im Steuerrecht als richtig und zweckmässig erscheinen.²⁵⁾

Es scheint zunächst, dass die Verwendung des gesetzlichen Wohnsitzes, der als Mittelpunkt der rechtlichen Verhältnisse bezeichnet wurde, im Steuerrecht nicht geeignet sei, da sonst eine Person an einem Ort besteuert werden könnte, an dem sie sich nicht aufhält. Allein, da sich praktisch in der Mehrzahl dieser Fälle das Vermögen am gesetzlichen Wohnort befindet, ergeben sich auch hier keine (vom praktischen Gesichtspunkte aus) anfechtbaren Konsequenzen.

Ist aber der zivilrechtliche Wohnsitzbegriff für das Steuerrecht als massgebend erklärt, so ist es nicht nur eine

²⁴⁾ Egger S. 81.

²⁵⁾ Speiser II S. 11.

Frage der Zweckmässigkeit, sondern eine logische Konsequenz, dass auch die übrigen, den Wohnsitz betreffenden Bestimmungen des Zivilgesetzbuches im Steuerrecht zur Anwendung gebracht werden, allerdings immer mit dem Vorbehalt, dass diese Anwendung praktisch durchführbar ist.

Die Einheit des Wohnsitzes, wie sie in Art. 23 Abs. 2 ZGB statuiert wird, ist für das Steuerrecht und gerade für die Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten von grosser Bedeutung. Denn durch die Bestimmung, dass eine Person nur einen Wohnsitz haben könne, ist ausgesprochen, dass für eine Person gleichzeitig nur in einem Kanton persönliche Zugehörigkeit möglich ist. Dieser Grundsatz steht nicht etwa im Widerspruch damit, dass eine Person an mehreren Orten steuerpflichtig sein kann, da diese weitere Steuerpflicht eben nicht Folge der persönlichen, sondern der sachlichen Zugehörigkeit sein wird. — Der Satz, dass nur durch den Wohnsitz persönliche Zugehörigkeit begründet werde, wurde durch eine Ausnahme durchbrochen. Das Bundesgericht erklärt nämlich, dass durch einen Aufenthalt im eigenen Hause während eines bestimmten und insbesondere regelmässig wiederkehrenden Zeitraums ein Steuerort (sog. „Sommeraufenthalt“) begründet werde. (20, 1; 33 I 722; 39 I 332.) Zunächst ist zu bemerken, dass, wenn überhaupt ein qualifizierter Aufenthalt als Steuerpflicht begründend geschaffen werden soll, dies nur möglich ist auf Grund fester und eindeutiger Merkmale, die eine Abgrenzung gegen andere Aufenthalte ermöglicht. Ein solches Kriterium ist das Wohnen im eigenen Hause. Dieses Erfordernis setzt für den Aufenthalt eine intensivere Beziehung zum Gebiet voraus, durch die die Begründung einer Steuerpflicht erst gerechtfertigt erscheint. Um jedoch zu vermeiden, dass jeder kürzere Aufenthalt auf eigener Liegenschaft eine Steuerpflicht nach sich ziehe, ist es geboten, eine bestimmte Dauer dieses Aufenthaltes zu verlangen. Das Bundesgericht gelangt daher in seinen neuesten Ent-

scheiden dazu, die in den Entwürfen vorgeschlagene Frist von 90 Tagen für die zeitliche Begrenzung des Sommeraufenthaltes anzuerkennen. (47 I S. 71.)

Wird aber dieser Sommeraufenthalt als Steuerort anerkannt, so folgt daraus die Begründung der persönlichen Zugehörigkeit zum Aufenthaltskanton. Da aber infolge der grundsätzlichen Einheit des Wohnsitzes gleichzeitig nicht in zwei Kantonen persönliche Zugehörigkeit möglich ist, ergibt sich, dass die persönliche Zugehörigkeit nur so lange dauert, als der Aufenthalt besteht, und dass während dieser Zeit die Steuerpflicht am Wohnsitz aufgehoben ist.

Die Anerkennung dieses Spezialsteuerdomizils erscheint überhaupt nicht als gerechtfertigt. Sie ist ein Zugeständnis an den kantonalen Fiskalismus. Die Rechtsprechung braucht einfache und klare Grundsätze, die möglichst wenig durch Ausnahmen durchbrochen werden sollten. Zudem ist es steuerpolitisch nicht gerechtfertigt, auf Grund eines solchen Aufenthaltes einem Kanton die Steuerhoheit zuzusprechen und sie dem Wohnsitzkanton gänzlich zu entziehen.²⁶⁾ Dieses Spezialsteuerdomizil dürfte auch deshalb aufgegeben werden, weil durch die Voraussetzung des Immobilienbesitzes dem Aufenthaltskanton die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens ohnehin zusteht und er somit seinen Anteil an der steuerlichen Ausbeutung der Person hat. Obwohl der Steuerort des Aufenthaltes in der Literatur und in den Entwürfen allgemein akzeptiert ist, ist seine Anerkennung abzulehnen, da eine innere Berechtigung dafür fehlt. —

Abs. 3 des Art. 23 ZGB ist im Grunde genommen überflüssig und bedeutet nicht etwa eine Ausnahme vom Prinzip der Einheit des Wohnsitzes. Eine geschäftliche Niederlassung ist ihrem Zweck und Wesen nach ganz verschieden vom Wohnsitz, woraus ohne weiteres folgt, dass der Grundsatz der Einheit für sie keine Geltung hat. Wäh-

²⁶⁾ Speiser III S. 11.

rend es nämlich dem Wesen des Wohnsitzes, als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse, widerspricht, eine Mehrheit zuzulassen, ist eine solche für die geschäftliche Niederlassung sehr wohl möglich. Steuerrechtlich wird durch die geschäftliche Niederlassung nicht persönliche, sondern sachliche Zugehörigkeit begründet. Eine solche ist aber gleichzeitig an mehreren Orten möglich.

Im Zusammenhang mit der Einheit des Wohnsitzes steht die Bestimmung des Art. 24, 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bestehen bleibt bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes.²⁷⁾ Während das Bundesgesetz betreffend die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter nur diese Bestimmung enthielt, wurde im Zivilgesetzbuch als Zusatz hinzugefügt, dass, wenn ein früher begründeter Wohnsitz nicht nachweisbar oder ein im Ausland begründeter Wohnsitz aufgegeben und in der Schweiz kein neuer begründet worden sei, der Aufenthaltsort als Wohnsitz gelte. Damit ist es möglich, sofern ein Wohnsitz nicht feststellbar ist, den Aufenthaltsort als die Steuerpflicht begründend zu erklären. Es ist dadurch einem Steuersubjekt nicht mehr möglich, sich durch die formelle Aufgabe des Wohnsitzes ohne Neubegründung eines andern der Steuerpflicht zu entziehen.²⁸⁾ — Sind mehrere Aufenthaltsorte für eine Person vorhanden, so ist massgebend derjenige Ort, zu welchem der Steuerpflichtige die stärksten Beziehungen unterhält (Praxis des Bundesgerichts X S. 30). Der Aufenthaltsort kommt also in diesem Fall allein für das Steuerrecht in Betracht.

Der Wohnsitz der Angehörigen einer Familie ist bestimmt durch den Wohnsitz des Ehemannes und Vaters (Art. 25, 1 ZGB). Die Erwägungen, die dazu führten, den Wohnsitz des Familienhauptes als massgebend für die Angehörigen zu erklären, verlieren ihre Geltung nicht für das Steuerrecht. Die Familie muss als wirtschaftliche

²⁷⁾ 47 I S. 164.

²⁸⁾ Speiser II S. 13.

Einheit betrachtet werden. Die Ehefrau, sowie die unter elterlicher Gewalt stehenden Kinder sind nicht selbständige Wirtschaftssubjekte und werden auch nicht als solche zur Besteuerung herangezogen. Auch ist das Wohnen der Angehörigen am gleichen Ort der Regelfall und dieser, nicht aber die Ausnahme, muss für die Aufstellung eines Grundsatzes massgebend sein. Dass der Wohnsitz des Ehemannes als Wohnsitz der Ehefrau gilt, sofern sie nicht berechtigt ist, getrennt zu leben, hat seine Berechtigung im „Wesen der Ehe, als einer ungeteilten Lebensgemeinschaft“ (30 I 54). Diese Lebensgemeinschaft äussert sich vor allem im gemeinsamen Haushalt und in gemeinsamer Wirtschaftsführung. Die Grundsätze über den gesetzlichen Wohnsitz der Ehefrau, lassen sich daher ohne weiteres auf das Steuerrecht übertragen, da eben der Wohnsitz von Ehemann und Ehefrau tatsächlich und wirtschaftlich identisch sind. So entschied auch das Bundesgericht, indem es erklärte, „dass das in der Dispositions- und Nutzungsbefugnis des Ehemannes stehende eheliche Gemeingut, auch soweit es aus ursprünglichem Frauenvermögen bestehe, am Wohnsitz des Ehemannes versteuert werden müsse; denn dass die Frau vom Mann getrennt lebe und sich in einem andern Kanton aufhalte, vermöge, so wenig dies an der Ordnung des Güterrechtsverhältnisses etwas ändere, nicht eine Verschiebung der Steuerhoheiten zu bewirken“ (34 I 46).

Es ist aber auch deshalb geboten, für die Ehefrau kein besonderes Steuerdomizil zuzulassen, da eine Betreuung für steuerrechtliche Forderungen ohnehin am Wohnsitz des Ehemannes, als des gesetzlichen Vertreters, angehoben werden müsste²⁹⁾ (Art. 47, 1 Schuldbetreibungsgesetz). Für die Zweckmässigkeit der Identität des Wohnsitzes der Ehegatten spricht im weitern auch der Umstand, dass die Gesetze, die den Grundsatz der Progression kennen, das eheliche Vermögen als Einheit behandeln,

²⁹⁾ Vergl. Blumenstein, Handbuch für Schuldbetreibung und Konkurs S. 154; Jäger, Kom. S. 96.

ohne Rücksicht auf den jeweiligen Wohnsitz und Güterstand.³⁰⁾ Kann aber die Ehefrau in einem Fall getrennt leben auf Grund des Zivilrechts, so wird der so begründete selbständige Wohnsitz auch für das Steuerrecht massgebend sein müssen. Es muss aber immer eine rechtliche und nicht nur eine faktische Trennung vorliegen. Anders gestaltet sich die Lage, wenn die Ehefrau berechtigt ist, eine selbständige, geschäftliche Tätigkeit auszuüben. Die Ehefrau, sofern sie einen geschäftlichen Beruf hat, wird als selbständiges Steuersubjekt behandelt. In einem Konfliktsfalle kommt daher nicht ihre persönliche, sondern ihre sachliche Zugehörigkeit in Frage und diese wird sich nach dem Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit richten. Der Wohnsitz als solcher kommt daher gar nicht in Betracht. Diese Regelung stimmt auch mit Art. 47, 3 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes überein, wonach für Forderungen, welche aus einem bewilligten Geschäftsbetriebe der Ehefrau herrühren, die Betreibung am Ort des Geschäftsbetriebes anzuheben ist.

Wenn der Vater getrennt von seiner Familie lebt, so ist nur der Wohnsitz des Vaters für die Besteuerung massgebend. Dieser Wohnsitz muss allerdings je nach den Verhältnissen entweder am Ort, wo sich der Vater oder aber am Ort, wo sich die Familie aufhält, angenommen werden. Muss der Wohnsitz am Aufenthaltsort des Vaters angenommen werden, dann ist der Kanton der Familienniederlassung zur Besteuerung nicht zuständig. Dieser Fall tritt z. B. ein, wenn die Kinder sich zum Zwecke des Schulbesuchs an einem andern Ort aufhalten als der Vater (21, 42; 40 I 26; 44 I 5). Viel häufiger ist natürlich

³⁰⁾ Basler Steuergesetz vom 6. April 1922, Art. 20, 3: „Das Vermögen beider Ehegatten ist unter jedem Güterstand für die Berechnung der Steuer als einheitliches Vermögen zu behandeln.“ Das Berner Steuergesetz bestimmt, dass der Ehemann für das Einkommen der Ehefrau steuerpflichtig ist, sofern zwischen den Ehegatten nicht Gütertrennung besteht (cf. Urteil des Bg „Basler Nachrichten“ Nr. 501).

der Fall, dass die Familienniederlassung als Wohnsitz des Vaters bezeichnet werden muss, obwohl sich der Vater nur kurze Zeit dort aufhält. Unter diesen Umständen geht der Aufenthaltskanton, wo sich der Vater befindet, leer aus, und der Wohnsitzkanton hat die volle Steuerhoheit. Während das Bundesgericht in früheren Entscheidungen die Steuerhoheit dem Aufenthaltskanton zusprach für die Dauer des Aufenthaltes (so 24, 585; 13, 1), erklärte es sich später konsequent für das Steuerrecht des Wohnsitzkantons (25, 194; 31 I 239; 35 I 324; 536; 36 I 584; 46 I 5). In den Erwägungen wurde diese Auffassung unter anderem auch damit begründet, dass die Einrichtungen des Ortes, wo die Familie wohne, von dieser in Anspruch genommen werden und das Steuerrecht dieses Ortes deshalb gerechtfertigt sei (35 I 536). Diesen Ausführungen liegt die Genusstheorie zugrunde; sie sind deshalb als verfehlt anzusehen. Diese Überlegungen sind wohl zulässig zur Bestimmung des Wohnsitzes. Wenn dieser aber einmal festgestellt ist, dann sind alle weiteren Argumente überflüssig und tragen höchstens dazu bei, eine konsequente Durchführung des Wohnsitzprinzips zu erschüttern. Es findet sich denn auch in neueren Urteilen schon eine Durchbrechung des Wohnsitzprinzips zugunsten der Familienniederlassung (44 I 30; 47 I 67), indem hier auch der Kanton der Familienniederlassung als steuerberechtigt erklärt wurde. Was aber unter einer Familienniederlassung, die einen selbständigen Steuerort begründe, zu verstehen sei, wurde vom Bundesgericht nicht gesagt. Man begnügte sich damit, in einem Entscheide ihr Vorhandensein zu verneinen, wenn sie nicht dauernden Charakter habe, also nicht dem „Selbstzweck des Wohnens“ diene (44 I 123). Wann aber „dauernder Charakter“ und „Selbstzweck des Wohnens“ anzunehmen ist, lässt sich nur nach ganz allgemeinen Erwägungen beurteilen, die sehr willkürlich sein können und Schwankungen zur Folge haben werden. Einen Begriff der Familienniederlassung gibt es weder im Zivilrecht noch im Steuer-

recht. Es ist deshalb nicht gerechtfertigt, ein derartiges Spezialsteuerdomizil zu schaffen, das die klare und eindeutige Anwendung des Wohnsitzprinzips verunmöglicht.

Für die Besteuerung bevormundeter Personen war nach der früheren Praxis der Aufenthalt des Mündels massgebend. Diese Regelung wurde jedoch aufgegeben und in Übereinstimmung mit Art. 25, 1 ZGB der Wohnsitz der Vormundschaftsbehörde als Wohnsitz und damit auch als Steuerort des Mündels anerkannt und zwar auf Grund der Erwägung, dass „die Verwaltung und Verfügung über das Vermögen des Mündels, woraus die Steuer bezahlt wird, den Behörden des Wohnsitzkantons zustehen“ (31 I 603). Da nach Art. 377, 2 ZGB bei einem Wechsel des Wohnsitzes des Mündels auch die Vormundschaft an die Behörden dieses neuen Aufenthaltes übergehen soll, ist ein Auseinanderfallen von Wohnsitz und Aufenthaltsort des Mündels nicht mehr zu erwarten. Tritt ein solcher trotzdem einmal ein, so ist allerdings die tatsächliche Ausübung der Vormundschaft für den Steuerort massgebend, und nicht schon der Umstand, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine solche vorhanden sind (32 I 56).

Hierher gehört auch die Vorschrift des Art. 26 ZGB, wonach die Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Versorgungs- oder Heilanstalt für diese keinen Wohnsitz begründet. Auch für solche Personen, die ja meist bevormundet oder unmündig sein werden, gilt der gesetzliche Wohnsitz. Diese Vorschriften des ZGB sind für das Steuerrecht ebenfalls massgebend. Die Steuerpflicht dieser Personen wird daher am Wohnsitz begründet (27, 38; 31 I 601). — Ebenso wenig begründen Wohnsitz und damit Steuerort Studienaufenthalte, Schulbesuch und sonstige Aufenthalte in Lehranstalten (22, 7). Wird jedoch der Wohnsitz ausdrücklich aufgegeben und ein solcher am Studienort neu begründet, so ergibt sich selbstverständlich eine Steuerpflicht an diesem Ort (20, 714). Ein Minderjähriger, der nicht unter Vormundschaft steht,

ist am Wohnsitz der Eltern steuerpflichtig, auch wenn er sich nicht dort aufhält (35 I 323).

Die Anerkennung des Wohnsitzes als primären Steuerort verdrängte nach und nach die übrigen Spezialsteuerorte. So sind Arbeiter und Angestellte nicht am Erwerbort, sondern am Wohnsitz steuerpflichtig (25, 194; 37 I 37). Auch Reisende sind an ihrem Wohnsitz zur Steuer heranzuziehen (34 I 243; 46 I 5; cf. Praxis XII S. 81).

Es ergibt sich somit, dass die Grundsätze des Zivilgesetzbuches, die den Wohnsitz betreffen, auch für das Steuerrecht gelten können. Das Bundesgericht hat dies in seiner Praxis zugegeben und mit der Anerkennung des Wohnsitzes als einziger Voraussetzung der persönlichen Zugehörigkeit das Mittel gefunden, das, wenigstens in einer Richtung, eine einheitliche und klare Lösung der Doppelbesteuerungskonflikte gestattet.

Die Verpflichtungsgründe am Wohnsitz: Die Person wird aber nicht als solche, sondern immer in bezug auf ein ihr zustehendes wirtschaftliches Gut besteuert. Der Umfang der Steuerhoheit einer Person gegenüber ist daher erst endgültig und eindeutig bestimmt, wenn festgestellt ist, für welche Güter die Person der Besteuerung unterworfen werden darf. Da aber diejenigen Güter, Tatsachen oder Vorgänge, an deren Vorhandensein oder Eintritt die Steuererhebung anknüpft, als Verpflichtungsgründe bezeichnet werden, ist jetzt die Frage zu beantworten, welche Verpflichtungsgründe durch den Wohnsitz der Person örtlich fixiert und damit dem Wohnsitzkanton zugewiesen sind, oder anders ausgedrückt, es müssen diejenigen Tatbestände aufgesucht werden, die als steuerbares Gut am Wohnsitz der Person in Erscheinung treten.

Dem Steuerort des Wohnsitzes stehen alle diejenigen Verpflichtungsgründe zu, die auf Tatbeständen beruhen, welche durch die Person örtlich bestimmt sind und durch die daher die persönliche Zugehörigkeit statuiert wird.³¹⁾

³¹⁾ Blumenstein, Gutachten S. 46: Dem Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich

Es sind dies vor allem das Einkommen und das bewegliche Vermögen. In einer grossen Zahl von Entscheiden hat das Bundesgericht diesen Grundsatz anerkannt.

„Einkommen“ ist kein juristischer, sondern ein rein wirtschaftlicher Begriff,³²⁾ für seine Formulierung können also nur wirtschaftliche Gesichtspunkte massgebend sein. Die Unterscheidung von Einkommen und Vermögen beruht lediglich auf der wirtschaftlichen Notwendigkeit, die zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Güter von dem dauernd zu erhaltenden Vermögensstock zu sondern.³³⁾ Einkommen ist demnach die Summe der wirtschaftlichen Güter, die ein Subjekt in einer gewissen Zeit zur Befriedigung seiner Bedürfnisse ohne Schmälerung seines Vermögens verwenden kann.³⁴⁾ Was im einzelnen zum Einkommen zu zählen ist, geht aus dieser Definition nicht hervor. Ob eine Einnahme als Einkommen zu betrachten sei, soll von ihrer Periodizität abhängen. Einmaliger Vermögenszuwachs durch Erbschaft, Lotteriegewinn, Geschenke wäre demnach nicht Einkommen.³⁵⁾ Ein befriedigendes Kriterium lässt sich wohl nicht finden. Es ist daher Sache der kantonalen Gesetzgebungen, enumerativ zu bestimmen, was zum Einkommen zu rechnen ist.

Besteuert ein anderer als der Wohnsitzkanton ein Subjekt für irgendeine Einnahme, dann muss nach den Umständen entschieden werden, ob diese Einnahme steuerrechtlich nicht zum Einkommen zu rechnen und deshalb dem Wohnsitz zur Besteuerung zu überweisen sei. Das Bundesgericht hat ausgesprochen, dass Einnahmen aus beruflicher Tätigkeit, sofern sie nicht aus einem selbständigen Geschäftsbetrieb fliessen, zum Einkommen

derjenigen Steuerobjekte zu, welche nicht infolge ganz bestimmter äusserer Tatsachen andern Kantonen unterworfen sind.

³²⁾ Fuisting S. 109.

³³⁾ Fuisting S. 187.

³⁴⁾ Fuisting S. 110; Schmoller, Handwörterbuch der Staatswissenschaften S. 656; ferner 46 I 196.

³⁵⁾ Handwörterbuch der Staatswissenschaften S. 695.

gehören und deshalb nicht am Erwerbort, sondern am Wohnsitz zu versteuern seien (25, 194; 31 I 601; 34 I 243; 37 I 37; 47 I 163, 166). Dasselbe gilt für Renten und Pensionen (2, 385) und Besoldungen, sowie für Besoldungsnachgenuss, der die gleiche Funktion hat wie die Besoldung selbst und daher als Einkommen bezeichnet werden kann (38 I 43). — Geschäftseinnahmen und Geschäftsgewinn sind grundsätzlich am Ort der geschäftlichen Niederlassung zu versteuern. Das Bundesgericht zerlegte jedoch den Geschäftsgewinn eines Gesellschafters in Entgelt und eigentlichen Geschäftsgewinn und sprach den Anteil, soweit er Honorar für geleistete Arbeit und daher steuerrechtlich Ertrag der persönlichen Tätigkeit sei, dem Wohnsitzkanton zu (34 I 668; 41 I 12; 46 I 240; 48 I 173). Diese Praxis ist unzweckmässig;³⁶⁾ denn als Ausnahme von einem sehr klaren Grundsatz bietet sie die Möglichkeit zu weiteren Konflikten. Da zudem eine genaue Trennung in Honorar und Geschäftsgewinn oft nicht möglich ist oder aber auf die vom Gesellschafter vorgenommene Ausscheidung abgestellt werden müsste, wären Ungleichheiten und eine gewisse Willkür bei der Behandlung dieser Frage nicht zu vermeiden.³⁷⁾ Der Grundsatz müsste übrigens konsequenterweise auch dann angewandt werden, wenn es sich um Grundrente und landwirtschaftlichen Arbeitslohn handelt. Das Bundesgericht hat in diesem Falle mit Recht, aber im Widerspruch zu den andern Entscheidungen, eine Trennung als nicht durchführbar bezeichnet (46 I 240).

Aus dem Begriff des Einkommens als der Summe der Güter, die zur Bedürfnisbefriedigung verwendbar sind, folgt, dass Einkommen im steuerrechtlichen Sinne immer Reineinkommen ist.³⁸⁾ Denn nur was wirklich als Gewinn

³⁶⁾ Anders Speiser III S. 21.

³⁷⁾ Blumenstein, Gutachten S. 60.

³⁸⁾ Bei der Einkommenbesteuerung muss die Abschreibung, die der im Laufe des Jahres eingetretenen Wertverminderung der

eingenommen wird, kann wieder ausgegeben werden zur Bestreitung der Bedürfnisse. Auch hat es nur einen Sinn, das Steuersubjekt für Werte zu belasten, die tatsächlich vorhanden sind (44 I 23). Es ist deshalb unmöglich, einen vermuteten, zukünftigen Spekulationsgewinn aus der Veräußerung von Liegenschaften als „Einkommen“ zu erklären und zu besteuern (46 I 196).

Während der Begriff des Einkommens als einer Gesamtheit von Einnahmen immer nur umschrieben werden kann in Verbindung mit dem Subjekt, dem es zufließt, ergibt sich das, was Ertrag genannt wird, wenn man die Einnahmen auf das Objekt, aus dem sie hervorgehen, zurückbezieht, ohne Rücksicht auf die Person, der sie zufallen.³⁹⁾ Wird aber von der Person abstrahiert, so kommt sie auch nicht für die örtliche Fixierung in Betracht, diese ist vielmehr bestimmt durch das Objekt selbst. Wird also ein Ertrag zum Verpflichtungsgrund gemacht, so richtet sich seine Unterstellung unter eine Steuerhoheit nach der Lage des Objekts, aus dem er hervorgeht. Deshalb ist der Ertrag aus Geschäftsbetrieb am Orte der geschäftlichen Niederlassung, Ertrag aus Grundstücken am Orte der gelegenen Sache zu versteuern.

Wie das Einkommen, ist das Vermögen eine Einheit und der Inbegriff von Gütern, die in derselben Person ihren Träger haben.⁴⁰⁾ Daraus folgt, dass das Vermögen sich an dem Orte befindet, wo sich sein Träger aufhält, also am Wohnsitz des Inhabers zu versteuern ist. Diese Auffassung wurde in der bundesgerichtlichen Praxis für das bewegliche Vermögen anerkannt.

Vermögen ist der Inbegriff der einem Subjekt zustehenden geldwerten Rechte; in diesem Sinne ist das Vermögen

Betriebseinrichtungen entspricht, abgezogen werden, weil das Reineinkommen besteuert wird und diese Abschreibung nicht Reineinkommen darstellt, vielmehr zu den Geschäftskosten gehört. 47 I 282.

³⁹⁾ Elster im Wörterbuch für Volkswirtschaft S. 730.

⁴⁰⁾ Regelsberger, Pandekten S. 361.

kein Rechtsobjekt, sondern ein Rechtsbegriff.⁴¹⁾ Dieser Begriff behält selbstverständlich seine Geltung auch für das Steuerrecht, sofern seine juristische Anwendung in Frage steht. Allein das Steuerrecht fragt meist nicht nach dem rechtlichen Umfang des Vermögens einer Person, sondern vor allem nach dem Umfang der wirtschaftlichen Güter, in bezug auf welche der Person die Vermögensrechte zustehen. (Die Betonung liegt also nicht auf dem „Recht“, sondern auf „geldwert“.) Vermögen im Sinne des Steuerrechtes soll immer die Bemessungsgrundlage für eine Steuer darstellen. Vermögen ist deshalb die Einheit der einem Subjekt gehörenden wirtschaftlichen Güter.⁴²⁾ Damit ist kein neuer juristischer Begriff gegeben, sondern nur die Funktion ausgedrückt, die das Vermögen im Steuerrecht zu erfüllen hat.⁴³⁾

Das bewegliche Vermögen ist die Einheit der einem Subjekt gehörenden Güter mit Ausschluss der unbeweglichen Sachen. Was im einzelnen zum beweglichen Vermögen gezählt werden muss, bestimmt sich nach den kantonalen Steuergesetzen, der üblichen Verkehrsauffassung oder nach der rechtlichen Natur des Gegenstandes. So gehören sowohl gewöhnliche als auch Grundpfandversicherte Forderungen zum beweglichen Vermögen und zwar des Gläubigers und sind deshalb an dessen Wohnsitz zu besteuern⁴⁴⁾ (48 I 342). Denn eine Forderung verändert ihr Wesen als „bewegliche Sache“ nicht dadurch, dass sie durch ein Grundpfand gesichert wird (41 I 187).⁴⁵⁾ Zum beweglichen Vermögen gehören auch Aktien (5, 155;

⁴¹⁾ Regelsberger, Pandekten S. 361; vergl. v. Tuhr, Allgemeiner Teil S. 314 ff.

⁴²⁾ So wurde als Vermögensaktivum einer Gemeinde auch die „Steuerkraft“ in Berechnung gezogen. Praxis XII S. 290.

⁴³⁾ Vergleiche darüber: Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, in Festgabe für Eugen Huber, Bern 1919.

⁴⁴⁾ Burckhardt, Kommentar zur BV S. 443.

⁴⁵⁾ 47 I 62: Eine Gült gehört wie jede grundversicherte Forderung zum beweglichen Vermögen und untersteht daher der

21, 123; 38 I 76), Anteilscheine (34 I 487) und Einlagen (39 I 341) und sind daher am Wohnsitz des Inhabers zu versteuern, sofern für sie nicht die Grundsätze über die Besteuerung des Geschäftsvermögens in Anwendung zu bringen sind. Dass im Steuerrecht vor allem die Zweckmässigkeit eines Grundsatzes in Rechnung gezogen wird, zeigt sich auch bei der Besteuerung von Zugehör von Grundstücken. Der Grund, weshalb die Zugehör von Grundstücken nicht dem Wohnsitzkanton unterstehen, obwohl sie zum beweglichen Vermögen zu rechnen sind, liegt darin, dass die Lage der Zugehör nicht durch die Person, sondern durch das Grundstück bestimmt wird. Deshalb kann sie vom Grundstückskanton zur Besteuerung herangezogen werden.

Es ist nicht erforderlich, dass das Steuersubjekt Eigentümer des steuerbaren Substrates sei, es genügt vielmehr, dass die Sache dem Steuersubjekt „gehört“, das heisst, dass es die tatsächliche wirtschaftliche Verfügung darüber hat. Daraus folgt, dass Nutzungsgut, soweit es aus beweglichem Vermögen besteht, am Wohnsitz des Nutzniessers und nicht des Eigentümers zu versteuern ist (30 I 285). Denn für den Eigentümer ist das Nutzungsvermögen wirtschaftlich nicht vorhanden. Er hat keine Verfügungsgewalt darüber und ihm fliesst auch kein Ertrag daraus zu. Das Nutzungsgut „gehört“ dem Nutzniesser und er hat deshalb auch die Steuerlast zu tragen. Für diese Regelung spricht auch die Vorschrift des Art. 765, 2 ZGB, die bestimmt, dass der Nutzniesser für die beim Eigentümer erhobenen Steuern und Abgaben Ersatz zu leisten habe. Das Bundesgericht hat in seinen Entscheiden immer diese Auffassung vertreten (3, 16; 12, 252; 30 I 285).⁴⁶⁾ „Gehört“ ein steuerbares Gut Besteuerung im Kanton, wo der Inhaber wohnt, auch wenn die verpfändete Liegenschaft in einem andern Kanton liegt.

⁴⁶⁾ Burckhardt, Kommentar zur BV S. 443. Burckhardt nennt diese Praxis grundsätzlich anfechtbar, gibt aber keine Begründung für seinen Einwand, woraus wir unsererseits auf dessen Unbegründetheit schliessen.

mehreren Steuersubjekten zugleich, so ist im Zweifel der Eigentümer dafür steuerpflichtig. So bei Faustpfändern. Es ist zweifelhaft, wer hier als wirtschaftlicher Inhaber der Sache anzusehen ist und deshalb ist der Eigentümer zu belasten (4, 339).

Der Wohnsitzkanton kann aber nicht nur das bewegliche Vermögen als ganzes, sondern auch den Besitz einzelner Gegenstände als Verpflichtungsgrund für eine Steuer bezeichnen (Besitzes-Luxussteuern). Er ist deshalb auch allein berechtigt, solche Steuern zu erheben, unter der selbstverständlichen Voraussetzung, dass es sich eben um Steuern und nicht etwa um Gebühren handelt. Das Bundesgericht erklärte Art. 46, 2 BV jedoch auf Hundesteuern nicht anwendbar, obwohl es deren Charakter als Steuer bejahte (34 I 685). Ebenso wurde es abgelehnt, den Wohnsitzkanton allein für die Erhebung von Wagen- und Automobilsteuern als zuständig zu erklären⁴⁷⁾ (44 I 15; 47 I 516). Die Steuer wurde als „taxe de police“ bezeichnet und dem Ort zugesprochen, an dem das Automobil stationiert war. Mag auch der Entscheid, auf den einzelnen Fall zugeschnitten, annehmbar sein, so ist dennoch die Durchbrechung des Wohnsitzprinzips nicht zu billigen. Grundsätzlich ist daran festzuhalten, dass die durch Besitzes- und Luxussteuern betroffenen Gegenstände sich am Wohnsitz des Inhabers befinden und daher dort zu versteuern sind. Auch hier darf die Bezeichnung der Steuer als „Taxe“ nicht zu Unklarheiten führen, sondern ihr wahrer Charakter ist durch Feststellung des Verpflichtungsgrundes zu bestimmen; dann wird auch immer die Zuteilung an eine Steuerhoheit möglich sein.

Schliesslich stehen dem Wohnsitzkanton noch diejenigen Steuern zu, deren Verpflichtungsgründe auf persönlichen Eigenschaften oder rechtlichen Verhältnissen der Person beruhen, nämlich die Kopf- und Aktivbürgersteuer (23, 499).

⁴⁷⁾ Zürcher 110.

B. Die juristischen Personen.

§ 2. Der Sitz als Steuerort.

Der Begriff des Sitzes: Die Anwendung des zivilrechtlichen Wohnsitzbegriffes für das Steuerrecht ist nur deshalb möglich, weil dieser Begriff nicht auf rein formalen Kriterien beruht, sondern weil er voraussetzt, dass sich faktisch der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse an dem Ort befindet, der als Wohnsitz bezeichnet werden soll. Auf das Bestehen solcher Verhältnisse stützt sich jedoch die Steuerpflicht.⁴⁸⁾ Anders verhält es sich beim Sitz einer juristischen Person, der sich (nach Art. 56 ZGB), wenn es die Statuten nicht anders bestimmen, an dem Ort befindet, wo die Verwaltung geführt wird. Nach dem Wortlaut des Gesetzes kann also der Sitz völlig frei gewählt werden, da er eventuell lediglich vom formalen Moment der Angabe in den Statuten abhängt. Immerhin soll der Sitz nicht ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse als solcher bezeichnet werden.⁴⁹⁾ Dass es dennoch geschieht, zeigen die praktischen Fälle (45 I 203). Der bloss formale Sitz einer juristischen Person kann jedoch keine Zugehörigkeit und keine Steuerpflicht begründen. Denn er ist weder Mittelpunkt der tatsächlichen Verhältnisse, noch äussert sich hier irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit. Er eignet sich also in keiner Weise dazu, eine Steuerpflicht entstehen zu lassen.⁵⁰⁾ Diese Behandlung des bloss formellen Sitzes rechtfertigt sich aber auch aus der Erwägung, dass damit eine Umgehung der Steuerpflicht durch die Wahl eines solchen Sitzes verunmöglicht wird (44 I 132).

Als steuerpflichtbegründender Sitz kommt also allein derjenige Ort in Betracht, an dem die Verwaltung ge-

⁴⁸⁾ Gerloff, Besteuerung der Aktiengesellschaften S. 136: Die Frage der Steuerpflicht ist eine Frage der Wirtschaftszugehörigkeit, die ganz unabhängig von den rechtlichen Verhältnissen des Subjektes ist.

⁴⁹⁾ Wieland, Handelsrecht S. 172.

⁵⁰⁾ Vergl. Entscheide des Reichsgerichts 1904, Urteil vom 9. März S. 208.

führt wird. Verwaltung ist in diesem Fall immer die laufende Verwaltung und nicht etwa die Tätigkeit der obersten Organe.⁵¹⁾ Man bezeichnet deshalb den Verwaltungssitz als „den ständigen Mittelpunkt, von dem aus die Geschäfte geleitet und die Grundgeschäfte gewerbmässig abgeschlossen werden“.⁵²⁾ Es ist nicht erforderlich, dass sich auch die Zwecktätigkeit an diesem Orte abwickelt.⁵³⁾ — Für das Steuerrecht ist also nur der Verwaltungssitz massgebend. Ist aber dessen Vorhandensein festgestellt, so wird durch ihn persönliche Zugehörigkeit der juristischen Person begründet, woraus sich ihre Steuerpflicht am Verwaltungssitz ergibt.⁵⁴⁾ Das Bundesgericht hat diese Auffassung in einer grossen Anzahl von Entscheiden vertreten (1, 4; 21, 123; 14, 401; 43 I 202) und erklärt „im Regelfalle müsse für die juristische Person der Sitz als primäres Steuerdomizil anerkannt werden“ (45 I 203).

Der Sitz der juristischen Personen ist steuerrechtlich in vielen Fällen von untergeordneter Bedeutung und zwar deshalb, weil die für das Steuerrecht wichtigsten Handelsgesellschaften oft kaufmännische oder gewerbliche Unternehmen betreiben, die sich über das Gebiet mehrerer Kantone erstrecken, für die daher die Grundsätze der sachlichen Zugehörigkeit in Anwendung kommen (Ort der geschäftlichen Niederlassung). Daraus erklärt sich das Zurücktreten der Bedeutung des Sitzes in der Behandlung der Doppelbesteuerungskonflikte. Allein, dass er als Steuerort zu betrachten ist, zeigt sich andererseits gerade bei der Frage der interkantonalen Unternehmen, indem für sie am Sitz ebenfalls eine Steuerpflicht begründet wird, obwohl eine „geschäftliche Niederlassung“ nicht vorhanden zu sein braucht (37 I 36), also nur auf Grund der persönlichen Zugehörigkeit, und auch darin, dass dem Ort, wo

⁵¹⁾ Egger, Kommentar S. 197.

⁵²⁾ Wieland, Handelsrecht S. 159.

⁵³⁾ Haffter, Kommentar S. 224.

⁵⁴⁾ Im folgenden der Einfachheit halber als „Sitz“ bezeichnet.

sich der Sitz befindet, ein „Voraus“ von 10—25% zugesprochen wird (47 I 291; Praxis XII S. 80). Von Bedeutung ist der Verwaltungssitz auch für diejenigen juristischen Personen, die sich nicht kaufmännisch oder industriell betätigen, denn für sie muss primär auf die persönliche Zugehörigkeit abgestellt werden. Das Bundesgericht erklärte denn auch als Domizil einer Stiftung (deren juristische Persönlichkeit im übrigen bestritten wurde) den Ort, an dem die Verwaltung ihren Sitz habe.

Auch für den Sitz der juristischen Person gilt der Grundsatz der Einheit. Eine juristische Person kann nicht mehrere Sitze haben.⁵⁵⁾ Dafür sprechen nicht nur Zweckmässigkeitsgründe, sondern auch der Umstand, dass Sitz und Hauptniederlassung gleichbedeutend sind.⁵⁶⁾ Sind mehrere Niederlassungen vorhanden, dann muss notwendig eine als Hauptniederlassung bezeichnet werden, damit der rechtliche Charakter der übrigen als Zweigniederlassung festgestellt werden kann.

Da die *Gemeinderschaft* und die *Erbengemeinschaft* nicht selbständige *Steuersubjekte* sind, ist die Festsetzung eines bestimmten *Steuerortes* für sie nicht erforderlich. Ebenso wenig ist eine besondere *Regelung des Steuerortes* der ehelichen *Gütergemeinschaft* (anders *Blumenstein*, *Gutachten* S. 57) notwendig. Denn für die Besteuerung der an diesen *Gesamteigentumsverhältnissen* beteiligten *Steuersubjekte* kommen die Grundsätze zur Anwendung, die für die Besteuerung der natürlichen Personen gelten.

Die *Verpflichtungsgründe am Verwaltungssitz*: Wie die natürlichen, so werden auch die juristischen Personen für *Einkommen und Vermögen* und die andern

⁵⁵⁾ *Wieland* S. 171: „Nun kann aber eine *Handelsgesellschaft* als solche nicht mehrere selbständige *Gewerbe* treiben, somit nicht mehrere *Hauptniederlassungen* haben.“

Anderer Auffassung: *Haffter* S. 224.

⁵⁶⁾ Art. 553, 1 OR bestimmt, dass die *Kollektivgesellschaft* sich an ihrem Sitz ins *Handelsregister* eintragen müsse. Nach Art. 865, 2, 4 OR hat aber die *Eintragung am Ort der Hauptniederlassung* zu geschehen.

für sie in Betracht kommenden Verpflichtungsgründe der Besteuerung unterworfen. Allein die von der Beschaffenheit einer natürlichen Person ganz verschiedene wirtschaftliche Struktur einer juristischen Person lässt es als fraglich erscheinen, ob z. B. die Begriffe des Einkommens und Vermögens sich ohne weiteres auf die juristischen Personen anwenden lassen. Es wird denn auch die Auffassung vertreten, man könne bei juristischen Personen nicht von Einkommen und Vermögen,⁵⁷⁾ sondern nur von Einnahmen und Kapital⁵⁸⁾ sprechen. Die Ungenauigkeit dieser Terminologie wird ohne weiteres zugegeben. Es ist auch klar, dass man z. B. die mit dem Einkommensbegriff eng verbundenen Begriffe des Existenzminimums und der Steuerprogression und das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse nicht auf juristische Personen übertragen kann.⁵⁹⁾ Denn während z. B. bei den natürlichen Personen Einkommen und Vermögen massgebend sind für die Beurteilung ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit, kann bei der juristischen Person nicht einfach auf das Reineinkommen abgestellt werden bei der Ermittlung ihrer Leistungsfähigkeit; diese muss z. B. für eine Aktiengesellschaft bemessen werden nach dem Verhältnis von Kapital und Ertrag.⁶⁰⁾ Die eigenartigen Verhältnisse

⁵⁷⁾ Insbesondere wurde bestritten, dass eine Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit Einkommen habe. Das Bundesgericht erklärte, es komme nicht darauf an, ob die Erzielung von Einkommen Zweck der Gesellschaft sei oder nicht. Für die Besteuerung fällt vielmehr in Betracht, ob tatsächlich ein Gewinn erzielt worden ist (44 I 123).

⁵⁸⁾ Speiser I S. 29.

⁵⁹⁾ Gerloff S. 149.

⁶⁰⁾ Speiser I S. 30: „Nehmen wir an, das Steuergesetz unterwerfe ein Einkommen über 20,000 Franken einer Steuer von 5%, so müsste eine Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital von einer Million, die ihren Aktionären 25,000 Franken, also die bescheidene Dividende von $2\frac{1}{2}\%$ zahlt, einen Teil ihres Einkommens mit 5% versteuern, während die Aktiengesellschaft, die bei einem Grundkapital von 100,000 Franken ihren Aktionären 20,000 Franken oder 20% verteilt, nur bis zu 4% Progression zahlen müsste.“

bei juristischen Personen verlangen also grundsätzlich eine Spezialbesteuerung. Allein eine solche ist nur in wenigen Kantonen (z. B. Baselstadt) durchgeführt. Im übrigen werden aber die juristischen Personen den gleichen Steuern unterworfen wie die natürlichen und die kantonalen Gesetze verwenden die Begriffe Einkommen und Vermögen auch für sie. Aus diesem Grunde sollen auch hier für die juristischen Personen die Begriffe des Einkommens und des Vermögens gebraucht werden. Dabei ist allerdings noch eine weitere Schwierigkeit zu erörtern, die sich bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Vermögen und Einkommen juristischer Personen, insbesondere der Handelsgesellschaften, ergibt. Es wurde nämlich geltend gemacht, Handelsgesellschaften hätten überhaupt kein eigenes Einkommen oder Vermögen.⁶¹⁾ Man behauptet, das Vermögen der Gesellschaft sei im Grunde genommen einfach das Vermögen der Gesellschafter, da es aus der Gesamtheit ihrer Anteile bestehe. Man könne daher nur die Gesellschafter für ihre Anteile, nicht aber auch die Gesellschaft für ihr Vermögen besteuern, da sonst eine „Doppelbesteuerung“ vorliege.⁶²⁾

Zunächst ist jedoch zu bemerken, dass die gleichzeitige Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter innerhalb desselben Steuersystems niemals „Doppelbesteuerung“ im Sinne des Bundesrechts sein kann, denn es fehlt die Voraussetzung der Interkantonalität. Insofern ist das ganze Problem auch eine Frage der kantonalen Steuerpolitik, in die der Bund grundsätzlich nicht eingreifen kann. Ob also eine doppelte Belastung im oben genannten Sinne als zulässig und geboten anzusehen sei oder nicht, ist eine Angelegenheit, die der kantonale Steuergesetzgeber zu ordnen hat.

⁶¹⁾ Gerloff S. 150: Die Aktiengesellschaft als solche hat kein Einkommen, das Einkommen, das durch den Geschäftsbetrieb entsteht, ist vielmehr Einkommen der einzelnen Geschäftsinhaber.

⁶²⁾ So Leo Weber, Zeitschrift des bernischen Juristenvereins Bd. 21 S. 25 ff.; Gerloff S. 182; Schreiber S. 250.

Da aber der Fall eintreten kann, dass die Gesellschaft für ihr Vermögen in einem Kanton, die Gesellschafter für ihre Anteile in einem andern besteuert werden, ist die Frage zu untersuchen, ob beide Kantone für die Steuererhebung zuständig seien, also eine Doppelbesteuerung nicht vorliege, oder ob einer der Kantone bei der Besteuerung seine Kompetenzen überschritten und in die Steuerhoheit eines andern eingegriffen habe. Das Bundesgericht hat denn auch die Frage der „Doppelbesteuerung der Handelsgesellschaften“ an Hand solcher Fälle erörtert und durch seine Entscheide allerdings mittelbar die Lösung des an sich internen kantonalen Problems beeinflusst. Eine Kompetenzüberschreitung des Bundesgerichts kann aber darin nicht erblickt werden. Denn die Steuerhoheit der Kantone reicht nur so weit, als sie nicht durch Grundsätze der Bundesverfassung eingeschränkt sind. Wäre demnach in der gleichzeitigen Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter im interkantonalen Verhältnis eine Doppelbesteuerung zu erblicken, die nach Art. 46, 2 BV als unzulässig zu bezeichnen wäre, so wären die Kantone gezwungen, ihre Steuergesetze den bundesrechtlichen Grundsätzen entsprechend zu modifizieren.

Bei der Beantwortung der vorliegenden Frage darf man sich weder von rein wirtschaftlichen noch von rein juristischen⁶³⁾ Erwägungen leiten lassen, sondern man wird vernünftigerweise die beiden Betrachtungsweisen vereinigen, davon ausgehend, dass sich aus der juristischen Form immer auch wirtschaftliche Folgerungen ziehen lassen. Denn die Form eines Rechtsinstituts ist selbst wieder bedingt durch den Zweck und die Gestaltung der tatsächlichen Lebensverhältnisse, die ihm zugrunde liegen. Es sind also auch aus der juristischen Struktur der Handels-

⁶³⁾ Vergl. Hecht in Finanzarchiv Bd. VII S. 437: Die Entscheidung in betreff der rechtlichen Natur der Aktiengesellschaft enthält keine Beantwortung der Frage über die Möglichkeit einer volkswirtschaftlichen Verwertung dieser Konstruktion.

gesellschaften bestimmte Schlüsse möglich, die zum Verständnis des wirtschaftlichen Charakters dieser Gesellschaften beitragen.

Es ist zu untersuchen einerseits, wer als Steuersubjekt, andererseits, was als Verpflichtungsgrund bei der Besteuerung von Geschäftsvermögen in Betracht kommt. Nun besteht aber kein Zweifel, dass die Handelsgesellschaften als juristische Personen selbständige Steuersubjekte sein können. Damit ist sowohl eine Besteuerung der Gesellschaft als auch der einzelnen Gesellschafter als möglich anerkannt, und denjenigen, die die juristische Verschiedenheit von Gesellschaft und Gesellschafter als Fiktion bezeichnen und deren wirtschaftliche Identität behaupten, muss entgegengehalten werden, dass diese Behauptung erst recht eine Fiktion genannt werden müsste.⁶⁴⁾ Stehen also die in Betracht kommenden Steuersubjekte fest, so ist nur noch zu entscheiden, was für sie als Verpflichtungsgrund bezeichnet werden kann. Als solcher ist aber möglich einerseits das Gesellschaftsvermögen, andererseits die einzelnen Anteile.

Das Gesellschaftsvermögen steht im Gesamteigentum der Gesellschafter (652 ZGB), das heisst „es gehört nicht den einzelnen Gesellschaftern, sondern den Gesellschaftern in ihrer Verbindung, und zwar nicht den derzeitigen, sondern den jeweiligen Gesellschaftern“ (Wieland, HR S. 614) und die Selbständigkeit wird zum Ausdruck gebracht durch die Firma. Der einzelne Gesellschafter hat nur Anspruch auf den Liquidationserlös, das heisst, er kann nur denjenigen Teil beanspruchen, der ihm zukommt bei Auflösung des Gesellschaftsvermögens nach Abzug aller auf diesem lastenden Schulden. Die Einlage des Gesellschafter geht in das Vermögen der Gesellschaft über und scheidet somit aus dessen Privatvermögen aus. Die Gesellschaft wird Eigentümerin der eingebrachten Gegenstände. Damit übernimmt sie aber auch Nutzen

⁶⁴⁾ Vergl. Blumenstein, Gutachten S. 63.

und Gefahr für sie (Wieland 541). Aus dieser Gestaltung geht hervor, dass die Gesellschaft als solche Inhaberin des Vermögens ist. Sie allein hat die Möglichkeit, wirtschaftlich darüber zu disponieren. Ihr allein „gehört“ das Vermögen und darauf kommt es steuerrechtlich an. Das Steuerrecht berücksichtigt zunächst nicht, wer der eigentlich wirtschaftlich Belastete ist, sondern es sucht nur denjenigen, bei dem das Vermögen erfasst werden kann. Daraus folgt, dass grundsätzlich und primär die Gesellschaften als solche für das Gesellschaftsvermögen mit der Steuer zu belasten sind.

Wie verhält es sich aber, wenn die Anteile der Gesellschafter als Verpflichtungsgründe bezeichnet werden sollen? Bei der Beantwortung dieser Frage ist eine einheitliche Lösung nicht möglich. Vielmehr muss die verschiedenartige Struktur der einzelnen Handelsgesellschaften berücksichtigt werden. Die Handelsgesellschaften lassen sich einteilen in die Personenverbände und in die Kapitalverbände. Beide Formen der Vergesellschaftung sind Gesamthandverhältnisse. Der Unterschied besteht aber darin, dass „die personengesellschaftliche Gesamthand eine Rechtsgemeinschaft ist mit unverfügbaren Anteilen, die kapitalgesellschaftliche dagegen eine solche mit verfügbaren Anteilen“ (Wieland S. 610). Diese Verschiedenheit ist steuerrechtlich von grosser Bedeutung. Denn da davon auszugehen ist, dass nur der verfügungsberechtigte Inhaber für ein Gut besteuert werden kann, ist die Besteuerung des Gesellschafters zulässig oder nicht, je nach der rechtlichen Natur des Gesellschaftsanteils. Der Anteil umfasst nun aber nicht nur die Rechte am Gesellschaftsvermögen, sondern mit ihm sind auch noch die Mitgliedschaftsrechte verbunden. Je nach der Vertretbarkeit dieser Mitgliedschaftsrechte richtet sich aber die Möglichkeit, über sie zu verfügen.⁶⁵⁾ Der Anteil an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft kann das Recht zur Geschäftsführung in

⁶⁵⁾ Vergl. für diese Verhältnisse Wieland S. 604 ff.

sich schliessen (OR. 535). Dieses Recht ist persönlicher Natur und kann grundsätzlich nicht übertragen werden. Da es aber mit dem Anteil verbunden ist, folgt daraus dessen Unveräusserlichkeit. Der Kollektivgesellschafter ist somit in bezug auf seinen Anteil vollständig gebunden, er kann seinen Anteil nicht ohne weiteres wirtschaftlich verwerten und der zugrunde liegende Geldwert „gehört“ nicht ihm, sondern der Gesellschaft. Der Anteil ist also kein „selbständiges, zirkulationsfähiges Vermögensstück“ (14, 401). Der Kollektiv- oder Kommanditgesellschafter ist somit, was den Anteil betrifft, nicht Inhaber eines wirtschaftlichen Gutes und soll daher auch nicht dafür besteuert werden.⁶⁶⁾ Dafür spricht auch noch die mehr steuertechnische Erwägung, dass im Zweifel eine richtige Berechnung des Anteils seinem wirtschaftlichen Wert nach nicht möglich ist. Der Steuer müsste der Betrag zugrunde gelegt werden, der als Einlage einbezahlt worden ist. Da aber der Gesellschafter nach der Einzahlung nicht mehr den Betrag als solchen, sondern nur den Liquidationserlös beanspruchen kann, ist es möglich (z. B. wenn die Gesellschaft mit Verlust arbeitet), dass der Wert des Liquidationserlöses kleiner ist als der Wert der anfänglichen Einlage. Da also der Anteil nicht ohne weiteres jederzeit genau zahlenmässig feststellbar ist, ist seine Besteuerung mit Schwierigkeiten verbunden. Aus diesen Gründen ist es richtig und zweckmässig, den Anteil eines Mitgliedes einer Personengemeinschaft nicht als Verpflichtungsgrund für den Gesellschafter zu bezeichnen.

⁶⁶⁾ Wie sehr sich die Verhältnisse ändern, wenn mit einer „Einlage“ keine Mitgliedschaftsrechte mehr verbunden sind, zeigt sich, wenn ein Gesellschafter austritt. Dann ist nämlich „der Geschäftsanteil, auch wenn er diesen als Kapitaleinlage, aber in der Stellung eines Gesellschaftsgläubigers im Geschäft sollte belassen haben, vom Momente des Geschäftsaustrittes an als persönliche Forderung am Wohnsitz zu versteuern“ (39 I 341). Es handelt sich dann eben um eine Forderung, die wirtschaftlich nicht gebunden ist und zum beweglichen Vermögen des Gläubigers gehört.

Ganz anders liegen die Verhältnisse für den Anteil am Kapitalverein. Die mit dem Anteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte sind hier vertretbarer Natur (Wieland 612), der Anteil also grundsätzlich veräusserlich; denn auf persönliche Eigenschaften des Gesellschafters kommt es hier nicht an. Der Anteil am Kapitalverein (Aktie, Anteilschein) stellt sich also als ein in der Verfügung des Gesellschafters stehendes wirtschaftliches Gut dar; es gehört ihm und er kann es jederzeit verwerten. Die Aktie ist Wertpapier und daher vollkommen zirkulationsfähig (5, 155). Sie kann auch ohne Schwierigkeit steuerrechtlich erfasst werden. Diese Gründe rechtfertigen es, Mitglieder von Kapitalvereinen für ihre Anteile selbständig zu besteuern.

Für die Berechtigung dieser verschiedenen Behandlung lässt sich noch anführen, dass auch die Haftungsverhältnisse bei den Gesellschaften verschieden sind. Der Kollektivgesellschafter haftet mit seinem ganzen Vermögen (564, 1 OR). Er ist durch das Risiko also eventuell wirtschaftlich schlechter gestellt als der Aktionär, der nur die eine Pflicht hat, den Betrag einzuzahlen, sonst aber durch keine Verbindlichkeiten belastet ist (633 OR). Der Kollektivgesellschafter soll daher nicht auch noch durch die Steuer belastet werden.

Es wurde der Grundsatz aufgestellt, dass die Gesellschaften als solche für ihr Vermögen zu besteuern seien.

Dies ist ein Satz, der zum materiellen Steuerrecht gehört; ihn aufzustellen ist daher allein Sache der Kantone. Das Bundesgericht musste also zur Lösung des Problems einen andern Weg beschreiten. Es konnte für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nur bestimmen, dass Einlagen und Kommanditen am Sitz der Gesellschaft zu versteuern seien (19, 1; 37 I 716; 34 I 672; 40 I 10; 45 I 38; 48 I 174). Die Besteuerung dieser Gesellschaften als solche vorzuschreiben, stand nicht in der Kompetenz des Bundesgerichts. Aus den Entscheiden scheint übrigens hervorzugehen, dass das Bundesgericht die Besteuerung der Gesell-

schafter für die richtige Lösung hält. Denn in den Urteilen wird darauf hingewiesen, dass das Vermögen einer Kommanditgesellschaft materiell als Vermögen der Gesellschafter nach Massgabe ihrer Gesellschaftsanteile zu betrachten sei (19, 1) und dass die Besteuerung der Kollektivgesellschaften materiell sich als eine Besteuerung der einzelnen Gesellschafter darstelle (39 I 341). Allein die Ausschaltung der Kollektivgesellschaft als selbständiges Steuersubjekt rechtfertigt sich nicht. „Die Kollektivgesellschaft hat sich kraft ihrer privatrechtlichen Ausgestaltung im wirtschaftlichen Verkehr vollständig eingelebt und bewegt sich derart selbständig, dass die steuerrechtliche Zerlegung ihres vermögensrechtlichen Substrates in Anteile der einzelnen Gesellschafter mit der ökonomischen Struktur der Gesellschaft nicht übereinstimmt und daher notwendigerweise auf Schwierigkeiten führen muss.“⁶⁷⁾

Betreffend die Aktiengesellschaften hat das Bundesgericht immer konsequent die Auffassung vertreten, dass die gleichzeitige Besteuerung von Aktionär und Gesellschaft nicht unzulässig sei (1, 4; 21, 123; 38 I 76; 45 I 188 usw.). Bei der Besteuerung einer „Holding Company“ hielt es das Bundesgericht für richtig, sie im Steuerrecht nicht der „primären“ Aktiengesellschaft gleichzustellen, sondern ihr eine privilegierte Stellung einzuräumen, die dem Umstand Rechnung trage, dass materiell ihr Kapital und ihr Ertrag schon durch die Besteuerung der unter ihrer Kontrolle stehenden Gesellschaften erfasst werde (45 I 26). Es ist jedoch zweifelhaft, ob es angeht, die Aktiengesellschaften, je nach einer besonderen eigenartigen Form, verschieden zu behandeln. So hat das Bundesgericht in einem andern Entscheide selbst erklärt, dass eine „Familien“-Aktiengesellschaft nicht anders behandelt werden könne als eine gewöhnliche Aktiengesellschaft, da ein festes Kriterium für die Familienaktiengesellschaft fehle

⁶⁷⁾ Blumenstein, Festgabe S. 223 A 1.

(45 I 188). Dieser Auffassung muss zugestimmt werden. So notwendig die Berücksichtigung wirtschaftlicher Verhältnisse im Steuerrecht ist, so kommt eine solche doch nur insofern in Betracht, als sie möglich ist auf Grund irgendwelcher fester Kriterien.

Dass auch Genossenschaften als selbständige Steuer-subjekte an ihrem Sitz zu besteuern seien, wurde im Entscheid 34 I 486 ausgesprochen.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass die juristischen Personen auf Grund ihrer persönlichen Zugehörigkeit an ihrem Verwaltungssitz für ihr Einkommen und Vermögen der Besteuerung unterliegen.

II. DIE SACHLICHE ZUGEHÖRIGKEIT.

Sachliche Zugehörigkeit wird für eine Person begründet, wenn sie vermitteltst Besitz von unbeweglichem Vermögen, durch Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder durch Beteiligung an einem steuerrechtlich relevanten Vorgang am Wirtschaftsleben eines Kantons teilnimmt.⁶⁸⁾ Die Person wird auf Grund dieser Tatbestände und der damit in Beziehung stehenden Güter zur Steuer verpflichtet, ohne Rücksicht darauf, ob sie im Gebiet wohnt. Die sachliche Zugehörigkeit und die auf sie gegründete Steuerpflicht ist also an dem Ort vorhanden, an welchem sich diese Tatbestände befinden. Es sind deshalb nur die Steuerorte festzustellen, die durch den Ort der Sache bestimmt sind.

Da es hier nicht mehr auf die persönlichen Verhältnisse des Steuersubjektes ankommt, ist eine gesonderte Behandlung der natürlichen und juristischen Personen nicht notwendig. Zur Begründung der sachlichen Zugehörigkeit gelten für alle Steuersubjekte dieselben Grundsätze, da allein der Ort der Sache massgebend ist.

⁶⁸⁾ Lorsque le rapport, qui nuit le contribuable à l'immeuble, vient à cesser, le canton où se trouve l'immeuble perd ipso facto tout droit de souveraineté sur le contribuable en question. 48 I 59.

§ 3. Die geschäftliche Niederlassung als Steuerort.

Begriff: Beteiligt sich ein Steuersubjekt durch einen kaufmännischen, industriellen oder gewerblichen Geschäftsbetrieb am Wirtschaftsleben eines Kantons, in dem es nicht Wohnsitz hat, so wird eine Pflicht zur Versteuerung des mit dem Betrieb in Beziehung stehenden Einkommens oder Vermögens nur dann begründet, wenn der Geschäftsbetrieb sich an einem bestimmten, bleibenden Ort vollzieht. Voraussetzung jeder Besteuerung von geschäftlichem Vermögen oder Einkommen ist daher das Vorhandensein einer geschäftlichen Niederlassung.⁶⁹⁾ Nur wo eine solche besteht, wird ein besonderer Steuerort begründet.

Vollzieht sich ein Geschäftsbetrieb in äusserlich wahrnehmbarer Art einheitlich an demselben Ort, so wird an diesem Ort ohne weiteres eine Steuerpflicht begründet. Erstreckt sich jedoch ein Geschäftsbetrieb auf das Gebiet mehrerer Kantone, handelt es sich also um ein interkantonales Unternehmen, das sich als einheitlicher Organismus über mehrere Kantonsgebiete ausdehnt (40 I 7), dann stösst man auf Schwierigkeiten bei der Bestimmung dessen, was in den einzelnen Kantonen als steuerpflichtbegründende Niederlassung bezeichnet werden soll. Bei solchen Unternehmen kann man oft nicht von einem wirtschaftlichen Mittelpunkt sprechen, da sich in den verschiedenen Kantonen gleichwertige Teile des Betriebes vollziehen und daher an verschiedenen Orten eine sachliche Zugehörigkeit begründet wird. Das Bundesgericht hat denn auch an Hand solcher Fälle zu bestimmen versucht, welche objektiven Voraussetzungen vorhanden sein müssen, damit eine geschäftliche Niederlassung im steuerrechtlichen Sinne angenommen werden könne.⁷⁰⁾ Denn es genügte

⁶⁹⁾ Als solcher gilt auch ein Zimmer, das ein Musiker zur Erteilung von Stunden gemietet hat. Der Erwerb aus dieser Tätigkeit ist am Ort dieser geschäftlichen Niederlassung zu versteuern. Praxis XII S. 264.

⁷⁰⁾ Vergl. über diese Entwicklung Blumenstein, Gutachten S. 69 ff.; Burckhardt, Kommentar S. 435 ff.

nicht mehr, von „Niederlassung“ oder (Entwurf von 1862, Art. 4) „Ort der Fabrikationstätigkeit“ zu sprechen, wenn mehrere Niederlassungen vorhanden waren, die als Steuerorte eventuell in Betracht kommen konnten. Für solche Verhältnisse war eine genaue Umschreibung des Begriffes erforderlich. In Anlehnung an den handelsrechtlichen Begriff der Zweigniederlassung wurde deshalb verlangt, dass an der in Frage kommenden Niederlassung in ständiger Weise Geschäfte, die sich nicht als blosse Hilfsgeschäfte darstellten, unter einer selbständigen Leitung ausgeführt werden (5, 187; 8, 160). Auf Grund dieser Definition verneinte das Bundesgericht die Begründung eines Steuerortes bei blossen Hilfseinrichtungen, wie Warenlager (15, 37; 18, 628; 19, 9), Fergereien (25, 413). Allein diese Regelung entsprach nicht den steuerrechtlichen Bedürfnissen. Denn es waren oft Niederlassungen vorhanden, die zwar nicht als Zweigniederlassungen im Sinne des Handelsrechts bezeichnet werden konnten, deren wirtschaftlicher Umfang es jedoch als berechtigt erscheinen liess, sie als Steuerorte zu qualifizieren. Das Bundesgericht verzichtete daher auf diesen Begriff und versuchte einen selbständigen steuerrechtlichen Begriff aufzustellen. Es wurde von nun an nicht mehr eine Anlage unter einer selbständigen Leitung verlangt, sondern eine solche, die ohne wesentliche Änderung gänzlich vom Hauptgeschäft losgelöst und auch mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestattet werden könnte (24 I 83). Die Betonung des Merkmals der Ablösbarkeit hatte die bekannten Entscheide zur Folge, wo Automaten (29, 8) und Transformatorenstationen (30 I 367) als steuerrechtliche Niederlassungen bezeichnet wurden. Allein die Berechtigung dieses Kriteriums der Ablösbarkeit lag darin, dass damit darauf hingewiesen wurde, eine Einrichtung müsse eine gewisse objektive Selbständigkeit besitzen, damit sie als steuerbegründend angesehen werden könne. Auf diese objektive Selbständigkeit wurde immer grösseres Gewicht gelegt und schliesslich verlangte man, dass sich in Anlagen oder

Einrichtungen ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebs abspielen müsse (35 I 332). Abschliessend wurde der Begriff des geschäftlichen Steuerortes dahin formuliert, dass eine geschäftliche Niederlassung „in allen Kantonen anzunehmen sei, in denen sich ständige körperliche Anlagen befinden, gleichgültig ob unter selbständiger Leitung oder nicht, mittels deren sich ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebes vollziehe“ (37 I 256). An dieser Definition wurde bisher konsequent festgehalten (40 I 7; 44 I 131; 45 I 27) und zum Beispiel entschieden, dass Bauunternehmungen nicht als Steuerdomizil zu bezeichnen seien; denn es handle sich nicht um „ständige“ Anlagen oder Einrichtungen, und ein Steuerort für Baugeschäfte am Orte der Ausführung eines einzelnen Bauvertrages sei deshalb abzulehnen (41 I 442).

Das Bundesgericht ging bei der Formulierung des Begriffes immer von den Verhältnissen aus, wie sie sich bei interkantonalen Unternehmungen darstellen. Darin liegt der Grund, weshalb als Begriffsmerkmal verlangt wurde, dass sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil eines Betriebes in den Anlagen vollziehe. Dieses Kriterium ist weder klar noch zweckmässig. Denn es ist unmöglich, nach einheitlichen Gesichtspunkten zu bestimmen, wann ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil eines Betriebes vorliege.⁷¹⁾ Darauf abzustellen ist zudem unzweckmässig, da es für die Begründung einer Steuerpflicht nicht darauf ankommt, ob ein Betrieb wesentlich ist in bezug auf das Unternehmen. Nicht auf die interne Beziehung der Anlage und deren Bedeutung zum Hauptgeschäft kommt es an, sondern nur auf bestimmte, objektiv feststellbare Tatbestände. Dieses Merkmal sollte daher aufgegeben werden. Ebenso überflüssig ist die Bezeichnung der Anlagen als „körperliche“. Es ist nicht verständlich, was damit gesagt sein soll;

⁷¹⁾ Burckhardt, Kommentar S. 437.

denn man kann sich nicht denken, was eine „unkörperliche“ Anlage sein soll. Man kann der körperlichen Anlage aber auch nicht die „gemietete“ Einrichtung gegenüber setzen, wie Burckhardt es zu tun versucht.⁷²⁾ Eine Einrichtung verflüchtigt sich nicht zu einem unkörperlichen Wesen, wenn sie gemietet wird! — Man wird also auch das Wort „körperlich“ als nichtssagend beiseite lassen können. Die Definition des Bundesgerichts fordert weiter, dass die Anlage eine „ständige“ oder „dauernde“ sei. Eine Einrichtung wird als ständig bezeichnet, „wenn sie ihrer Verwendung nach dem Geschäftsbetrieb während seiner ganzen Dauer dienen kann . . . und auch in zeitlicher Hinsicht einen integrierenden Bestandteil der Geschäftsorganisation bildet (41 I 442). Auch hier ist die Bezugnahme auf den übrigen Betrieb unrichtig. Für die interessierte Steuerhoheit kommt es nicht darauf an, ob eine Niederlassung dauernd ist nur in Rücksicht auf das Gesamtunternehmen. Für sie ist allein massgebend die Dauer, während welcher die Niederlassung tatsächlich in ihrem Gebiet besteht. Nun ist aber das Zeitmass, das im Steuerrecht am wichtigsten ist, die Steuerperiode. Die einzelnen Steuerforderungen werden für eine bestimmte Steuerperiode erhoben, nachdem sie auf Grund der Steuerpflicht veranlagt worden sind. Die Steuerpflicht beruht ihrerseits jedoch auf dem Vorhandensein der sachlichen Zugehörigkeit. War diese aber während der Dauer einer Steuerperiode vorhanden, so ist nicht einzusehen, weshalb eine Steuerpflicht nicht entstanden sein und ein Anspruch nicht erhoben werden soll. So scheint es nicht gerechtfertigt, irgendein wirtschaftlich ganz unbedeutendes Bureau eines Geschäftsmannes als geschäftliche Niederlassung zu bezeichnen, weil es „ständig“ oder dauernd ist, eine Bauunternehmung dagegen, die sich für mehrere Jahre an einem Orte niederlässt und durch die Ausführung eines Werkes sehr stark am Wirtschaftsbetrieb des betreffenden

⁷²⁾ Burckhardt, Kommentar S. 437.

Gebiets teilnimmt, als steuerfrei zu erklären (z. B. 41 I 442), einzig aus dem Grunde, dass bei ihr eine geschäftliche Niederlassung steuerrechtlich nicht begründet sei, da das Moment der Ständigkeit fehle. Gerade die Wichtigkeit des Zeitmoments legt es nahe, das Kriterium der Ständigkeit fallen zu lassen. Denn alle mit der Zeit verknüpften Fragen müssen nach den Grundsätzen über die zeitliche Zugehörigkeit beurteilt werden. Lässt man also auch das Merkmal der Dauer weg, so können als steuerrechtliche Geschäftsniederlassungen definiert werden: die mit einem bestimmten Ort verbundenen Einrichtungen oder Anlagen, die der Ausübung einer geschäftlichen oder industriellen Tätigkeit dienen.⁷³⁾ Damit ist ein Begriff gewonnen, der nicht nur auf Teilniederlassungen zugeschnitten ist, sondern auch Niederlassungen umfasst, wie sie sich bei einheitlich am gleichen Ort sich abspielenden Geschäftsbetrieben finden. Der Begriff gilt daher auch für Geschäftseinrichtungen, die der Ausübung freier Berufe, wie Ärzte, Advokaten, Musiker dienen (47 I 294; Praxis XII 264).

Der geschäftlichen Niederlassung ist in der Behandlung gleichzustellen ein landwirtschaftlicher Betrieb eines ausserkantonalen Besitzers, sofern dieser das Gut auf eigene Rechnung bewirtschaftet.⁷⁴⁾

Es wurde schon mehrfach darauf hingewiesen, dass nur der Inhaber eines Gutes Steuersubjekt sein kann. Dieser Satz gilt auch in bezug auf die geschäftliche Niederlassung. Auch hier kommt es nicht darauf an, dass man Eigentümer der betreffenden Einrichtungen ist; diese können auch gemietet oder gepachtet sein (40 I 74; 41 I 434; 47 I 294; Praxis XII 264). Inhaber der geschäftlichen Niederlassung ist, wer die Tätigkeit dort selbst und im eigenen Namen vollzieht oder durch Vertreter

⁷³⁾ cf. Deutsches Reichsgesetz betr. Doppelbesteuerung vom 22. März 1909 Art. 3 Abs. 1: Betriebsstätte ist jede feste, örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes eines stehenden Gewerbes dient.

⁷⁴⁾ Speiser II S. 22.

oder Angestellte vollziehen lässt. „Steuersubjekt ist also stets nur der Geschäftsherr.“⁷⁵⁾ Geschäftliche Tätigkeit unselbständig Erwerbender begründet daher auch nie sachliche Zugehörigkeit zum Ort der Geschäftsniederlassung.

Andererseits kann für einen selbständigen Geschäftsbetrieb, mag dieser sich auch in noch so enger Verknüpfung mit einem Unternehmen befinden, nicht das Unternehmen als solches besteuert werden. Eine Versicherungsgesellschaft ist also nicht steuerpflichtig am Ort einer Generalagentur.⁷⁶⁾ Eine solche stellt sich zwar als eine geschäftliche Niederlassung dar, aber nicht der Versicherungsgesellschaft, sondern des Generalagenten. Dieser allein kommt als Steuersubjekt in Frage; „denn er ist in seiner gewöhnlichen Stellung jedenfalls wirtschaftlich nicht als blosses Organ seiner Versicherungsanstalt, sondern als selbständiger Gewerbetreibender zu betrachten und die Einrichtung muss daher als selbständiger Geschäftsbetrieb des Generalagenten angesprochen werden“ (45 I 216). Dass das Eigentum an der Einrichtung für die Entstehung einer Steuerpflicht nicht genügt, zeigte sich bei dem Fall der Besteuerung der Bandfabrikanten für ihre Webstühle. Im Urteil wurde hervorgehoben, dass diese Anlagen für die Fabrikanten nur dann ein Steuerdomizil begründeten, wenn sie „als Bestandteile ihres Geschäftsorganismus und nicht etwa eines fremden Gewerbebetriebes erscheinen würden, wenn also der Posamenter lediglich als ein Organ, als Angestellter und nicht etwa als selbständiger Gewerbetreibender angesehen werden müsste“ (46 I 233).

Dass das Vorhandensein der oben aufgestellten Merkmale nur verlangt werden kann, wenn es sich um die Festsetzung der sachlichen Zugehörigkeit handelt, ist selbstverständlich. Man wird also, wenn es sich um persön-

⁷⁵⁾ Zürcher S. 84.

⁷⁶⁾ cf. auch 48 I 382, wo eine ausländische Versicherungsgesellschaft und eine Agentur einer ausländischen Versicherungsgesellschaft steuerpflichtig erklärt wurden.

liche Zugehörigkeit infolge Verwaltungssitz handelt, nicht darauf abstellen dürfen, ob gewisse Anlagen oder Einrichtungen vorliegen. „Dieses Erfordernis ist nur zur Charakterisierung des sekundären Steuerortes des auswärtigen Geschäftsinhabers und unter der selbstverständlichen Voraussetzung aufgestellt worden, dass solche Anlagen oder Einrichtungen in den zu besteuern den Unternehmen überhaupt vorhanden seien“ (45 I 204)⁷⁷⁾ und man wird die Besteuerung am Hauptsitz nicht damit begründen müssen, dass sich dort „für das Geschäftsergebnis erhebliche Vorgänge abspielen“ (46 I 436). Die persönliche Zugehörigkeit (und um diese allein handelt es sich eben bei der Besteuerung am Sitz) beruht nicht auf diesen sachlichen Voraussetzungen, sondern allein darauf, ob ein Verwaltungssitz vorliegt, der nicht als bloss formaler Sitz bezeichnet werden muss.

Die Verpflichtungsgründe: Als Verpflichtungsgründe am Ort der geschäftlichen Niederlassung kommen in Betracht: das Geschäftseinkommen und das Geschäftsvermögen. Geschäftseinkommen ist die Gesamtheit der dem Steuersubjekt aus dem Geschäftsbetrieb zufließenden Einnahmen. Es geht daher, wie weiter oben schon ausgeführt, nicht an, bei dem Geschäftseinkommen eines Gesellschafters eine Trennung in Geschäftsgewinn und Honorar vorzunehmen und das letztere der Besteuerung am Wohnsitz zu unterwerfen.⁷⁸⁾ Ebenso unzulässig ist bei einem landwirtschaftlichen Betrieb eine Unterscheidung von Grundrente und Arbeitslohn (so 46 I 240). Eine derartige Teilung wäre eine Durchbrechung des klaren Grundsatzes, dass für Geschäftseinkommen ein besonderer Steuerort besteht. Jede Ausnahmebestimmung

⁷⁷⁾ Es handelte sich hier um eine „Holding Company“. Für eine solche kommt, ihrer Natur nach, nur persönliche Zugehörigkeit in Betracht.

⁷⁸⁾ Vergl. 45 I 38, wo die Richtigkeit dieser Praxis vom Bundesgericht selbst bezweifelt wird. Ferner 48 I 174.

in Doppelbesteuerungsfragen unterstützt aber in unerwünschter Weise den kantonalen Fiskalismus und muss deshalb vermieden werden als Quelle weiterer Konflikte.

Zum Geschäftsvermögen gehört das sämtliche im Geschäft investierte bewegliche und unbewegliche Vermögen.⁷⁹⁾ Geschäftsvermögen ist also der „Gewerbefonds“ (16, 632), das „Geschäftskapital“ (34 I 486), wozu im einzelnen Geschäftsgebäude, Geräte, Waren, eventuell ein in Wertschriften angelegter Erneuerungsfonds (47 I 283) und die übrigen Betriebsmittel zu rechnen sind. Nun gehören aber zweifellos zu den Betriebsmitteln eines von einer Gesellschaft betriebenen Unternehmens auch die in der Form von Einlagen und Anteilen zur Verfügung gestellten Geldmittel, kurz das Gesellschaftsvermögen. Es ergibt sich daraus, dass, wenn überhaupt Gesellschafter für Anteile besteuert werden sollen, diese Besteuerung am Ort der geschäftlichen Niederlassung (oder am Sitz) zu erfolgen hat (3, 6; 14, 400; 19, 4; 33 I 716; 45 I 38; Praxis XII S. 10).

Während persönliche Zugehörigkeit, infolge der Einheit von Wohnsitz und Verwaltungssitz, nur zu einem Gebiete möglich ist, kann ein Steuersubjekt auf Grund mehrerer geschäftlicher Niederlassungen auch mehreren Gebieten sachlich zugehören und deshalb an mehreren Orten steuerpflichtig sein. Und zwar sind die Verpflichtungsgründe für alle diese Steuerorte dieselben: Geschäftseinkommen und Geschäftsvermögen.

Sind aber mehrere Steuerhoheiten für die Besteuerung desselben Steuersubjektes auf Grund des gleichen Verpflichtungsgrundes zuständig, so kann es sich bei allfälligen Konflikten nur um einen Übergriff in der Berechnung des Steueranspruchs handeln. Nun besteht aber das Wesen der unzulässigen Doppelbesteuerung materiell darin, dass ein Steuersubjekt infolge eines Übergriffes

⁷⁹⁾ Ob bei einem Elektrizitätswerk die „Wasserkraft“ als Aktivum besteuert werden dürfe, ist im Entscheid 47 I 286 erörtert; die Antwort wird offengelassen.

einer Steuerhoheit steuerlich belastet wird. Es kann also auch dann der Tatbestand der Doppelbesteuerung vorliegen, wenn ein Steuersubjekt für einen Verpflichtungsgrund besteuert wird, dessen Substrat der Steuerhoheit nur zum Teil untersteht. Unter diesen Umständen ist das Bundesgericht befugt, eine Ausscheidung des Steuersubstrates vorzunehmen, was sonst grundsätzlich Sache der Kantone ist⁸⁰⁾ (vergl. I, 59; 8, 21; 24, 177; 34 I 501). Eine unrichtige Berechnung verstösst gegen Art. 46, 2 BV, „denn es werden dadurch die Schranken, die diese Vorschrift dem Steuerrecht eines Kantons setzt . . . auf einem Umwege — durch das Mittel der Schätzung der an sich der Besteuerung im Kanton unterliegenden Objekte — umgangen und so der Zweck des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbotcs vereitelt“ (46 I 345). In einem andern Entscheide wird die Kompetenz zur Umschreibung des Substrates richtigerweise damit gerechtfertigt, „dass unter Umständen gerade die Höhe der Einschätzung seitens des einen Kantons einen Übergriff dieses Kantons in die Steuerhoheit des andern in Betracht kommenden Kantons bilden könne“ (37 I 257). Allein die Aufgabe des Bundesgerichts erschöpft sich darin, Masstäbe aufzustellen und die Faktoren⁸¹⁾ zu bestimmen, die bei der Berechnung angewandt werden sollen.⁸²⁾ Zur zahlenmässigen Berechnung der einzelnen Steuerforderungen erklärte sich das Bundesgericht aber weder verpflichtet noch berechtigt (45 I 187).

Mit diesen Fragen hatte sich das Bundesgericht vor allem beim Problem der Besteuerung interkantonaler Unternehmungen zu befassen. Dass hier bei der Berech-

⁸⁰⁾ Aber: une règle de législation interne ne peut prévaloir sur les principes qui, en application de l'art. 46, 2, doivent servir à fixer les limites des souverainetés fiscales (48 I S. 58).

⁸¹⁾ Praxis XII S. 80: Gehälter der Reisenden sind bei der Verteilung des Steuersubstrates dem kaufmännischen Betrieb zuzurechnen.

⁸²⁾ cf. den ausführlichen Entscheid 47 I 273 ff.

nung der Steueransprüche an den verschiedenen Steuerorten die Gesamtvermögenslage berücksichtigt werden muss, ergibt sich schon aus der wirtschaftlichen Einheit eines solchen Organismus, bei dem man kaum von einem „Mittelpunkt der wirtschaftlichen Verhältnisse“ sprechen kann. „Der Anteil jedes Kantons darf daher nicht einfach nach den in seinem Gebiet vorhandenen Anlagen bemessen werden“ (41 I 136) und als Substrat darf z. B. nicht das Geschäftseinkommen einer Niederlassung als solches, sondern nur das Gesamteinkommen des Unternehmens zugrunde gelegt werden, da sonst der Fall eintreten könnte, dass ein Steuerobjekt an einem Orte für Einkommen besteuert wird, obwohl das Gesamtunternehmen mit Verlust arbeitet, und umgekehrt könnte ein Steuerort leer ausgehen, obwohl in andern Niederlassungen grosse Gewinne erzielt werden. Es muss daher für die Besteuerung interkantonaler Unternehmungen der Grundsatz aufgestellt werden, „dass der Umfang der Steuerberechtigung eines jeden der in Betracht fallenden Kantone zu berechnen sei nach dem Verhältnisse der im Kantonsgebiet bestehenden Ausdehnung der Geschäftsanlage und der darin wirkenden Produktionsfaktoren zur Gesamtheit der Unternehmung,“ und dass jeder Kanton hierbei Anspruch habe auf Besteuerung eines verhältnismässigen Anteils am Gesamtvermögen und -einkommen und nicht auf eine solche des in seinem Gebiete erzielten Einkommens und der daselbst gelegenen Vermögensbestandteile.⁸³⁾

Dieser Grundsatz folgt schon aus dem Wesen der Verpflichtungsgründe. Für die Besteuerung von „Geschäfts“einkommen und -vermögen bestehen nämlich keine besonderen Gesetze, sondern es gelten die Bestimmungen der Vermögens- und Einkommensbesteuerung überhaupt. Diese beruht jedoch auf dem Prinzip der persönlichen

⁸³⁾ Blumenstein Art. 8, 1 und 2 des Entwurfes. Praxis XII S. 82, wo als Verteilungsschlüssel für die Besteuerung des Hauptsitzes und der Filialen einer Bank die Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Niederlassungen zugrunde gelegt werden.

Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes. Es wäre also willkürlich, diesen Grundsatz für interkantonale Unternehmen nicht anzuerkennen. Und die Kantone sind nicht berechtigt, abweichend von der Besteuerung interkantonaler Unternehmen, für die in ihrem Gebiete befindliche Geschäftsniederlassung „ein Spezialeinkommen“ zu konstruieren (37 I 356; 39 I 349).

Aus diesen Berechnungsgrundsätzen folgt weiter, dass für die Besteuerung einer Aktiengesellschaft nicht einfach das ziffernmässige Aktienkapital massgebend sein darf, denn „das Aktienkapital ist kein besonderes Vermögensobjekt, sondern nur der abstrakte juristische Begriff, durch den die Mittel der Aktiengesellschaft umschrieben werden. Das Aktienkapital ist daher auch kein besonderes Steuerobjekt, sondern bloss ein steuertechnisches Hilfsmittel der Vermögensermittlung. Steuerobjekt ist auch bei der Aktiengesellschaft das Vermögen mit den einzelnen Werten und Objekten, aus denen es sich zusammensetzt“ (29, 295). Es kann demnach neben dem gesamten Aktienkapital nicht noch ein bestimmter Vermögensbestandteil (z. B. ausserkantonale Liegenschaften) besonders besteuert werden, es sei denn, dass ein dieser Besteuerung entsprechender Abzug am Aktienkapital vorgenommen wird.

§ 4. Der Ort der unbeweglichen Sache als Steuerort.

Die Verpflichtungsgründe: Sachliche Zugehörigkeit zu einer Steuerhoheit wird für das Steuersubjekt auch begründet durch den Besitz unbeweglicher Sachen. Der hier in Frage stehende Steuerort braucht nicht besonders umschrieben zu werden, da er ohne weiteres durch die Lage der Sache bestimmt ist. Unbewegliche Sachen sind an dem Ort zu versteuern, wo sie gelegen sind (1, 21; 4, 517; 12, 252; 41 I 182; 47 I 279). Wichtiger als die Frage des Steuerortes ist hier die Bestimmung derjenigen unbeweglichen Sachen, die einen solchen be-

gründen. Unbewegliche Sachen sind die Grundstücke gemäss Art. 655 ZGB. Es gehören also hierher die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte und die Bergwerke. Am wichtigsten sind für das Steuerrecht die Liegenschaften. Aber auch die den Grundstücken gleichgestellten Rechte können steuerrechtlich Bedeutung haben,⁸⁴⁾ da die steuerrechtlichen Bestimmungen, die die Grundstücke betreffen, auch für die selbständigen Rechte massgebend sind. Das Bestehen eines solchen Rechtes begründet deshalb für den Berechtigten sachliche Zugehörigkeit zu demjenigen Gebiet, in welchem das Grundstück liegt, auf das sich das Recht bezieht. Es wird aber selbstverständlich nicht das Recht besteuert, sondern das berechtigte Steuersubjekt wird für das durch das Recht vermittelte wirtschaftliche Substrat belastet. Inhaltlich besteht das Baurecht darin, dass Bauwerke und andere Vorrichtungen, die dauernd mit einem fremden Grundstück verbunden sind, einen besonderen Eigentümer haben können (657 Abs. 1 ZGB). Daraus ergibt sich, dass der Inhaber eines Baurechts für diese Werke am Ort ihrer Lage steuerpflichtig ist, auch wenn er nicht Grundeigentümer ist. — Im übrigen gilt auch für die unbeweglichen Sachen der Grundsatz, dass nur der Inhaber Steuersubjekt sein kann für deren Besteuerung (12, 252; 29 I 286; 40 I 74; 41 I 434; 46 I 31), dass also auch hier nicht das zivilrechtliche Verhältnis zur Sache massgebend ist.

Leitungen begründen keinen besonderen Steuerort, weil sie als Zugehör des Werkes, von dem sie ausgehen, zu betrachten sind.⁸⁵⁾ Zugehör von Grundstücken unterliegt aber der Besteuerung am Ort dieses Grundstückes. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn für diese Leitungen ein Baurecht besteht. Die Zugehöreigenschaft gibt hier den Ausschlag, da es nicht gerechtfertigt ist, an jedem Ort, wo sich eine Leitung befindet, einen Steuerort anzu-

⁸⁴⁾ Wieland, Kommentar zum Sachenrecht S. 54 ff.

⁸⁵⁾ 676, 1 ZGB.

nehmen. Das Bundesgericht ist allerdings anderer Auffassung (30 I 637; 36 I 206). Die von ihm getroffene Regelung ist jedoch nicht zweckmässig. Handelt es sich nämlich um Einrichtungen von einem wirtschaftlich so grossen Umfang, dass eine Steuerpflicht begründet erscheint, dann finden ohnehin die Grundsätze über die geschäftliche Niederlassung Anwendung.

Verpflichtungsgrund am Ort der gelegenen Sache ist also immer der Grundstückbesitz (47 I 61 ff.). Berechtigt zur Besteuerung ist der Kanton, in dessen Gebiet das Grundstück liegt. Es steht dem Kanton vollständig frei, was er als Steuersubstrat der Berechnung seines Anspruchs zugrunde legen will. Er kann den Wert des Grundstückes als Bemessungsgrundlage bezeichnen oder aber den daraus fliessenden Ertrag. Beide Besteuerungsarten stellen sich dar als Besteuerung des Grundstückes und stehen somit dem Grundstückskanton zu. Es kann also nie ein Kanton den Ertrag eines Grundstückes am Wohnsitz zur Einkommenbesteuerung heranziehen (29 I 146; 41 I 181).

Eine besondere Art des Grundstücksertrages ist der Wertzuwachs. Wertzuwachs im weitern Sinn ist jeder Gewinn der durch Höherwertung des Grundstückes erzielt wird.⁸⁶⁾ Die steuertechnische Erfassung dieses Wertzuwachses bietet grosse Schwierigkeiten und die Praxis beschränkt sich meist darauf, den Wertzuwachs, der durch Verkauf erzielt ist, der Besteuerung zu unterwerfen. Wertzuwachs in diesem engern Sinn ist die Differenz zwischen Erwerbspreis und Verkaufspreis.⁸⁷⁾ Der Wertzuwachs ist deshalb immer im Verkaufsgewinn enthalten; es ist also unrichtig, einen Unterschied zwischen Verkaufsgewinn und Wertzuwachs zu konstruieren und diesen dem Grundstückskanton, jenen aber dem Wohnsitzkanton

⁸⁶⁾ Vergl. Basler Steuergesetz vom 14. Okt. 1897 Art. 13 Abs. 1 Al. 4.

⁸⁷⁾ Steiger, Die Wertzuwachssteuer in Deutschland und in der Schweiz S. 13 ff.

zur Besteuerung zu überweisen, wie es Blumenstein⁸⁸⁾ tut. Dass der Wertzuwachs zum Liegenschaftsertrage gehöre und daher am Liegenschaftsort zu versteuern sei, wurde auch vom Bundesgericht ausgesprochen (45 I 37; Praxis XII S. 190). Anders verhält es sich bei Verkaufsgewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel. In diesem Fall ist die Liegenschaft nur Gegenstand der Handelstätigkeit und als Quelle, aus der der Gewinn fliesst, erscheint die persönliche, geschäftliche Tätigkeit des Händlers. Das Ergebnis dieser Tätigkeit ist daher als Erwerbseinkommen am Wohnsitz oder am Geschäftsdomicil zu versteuern (Praxis XII S. 190).

§ 18. Der Schuldenabzug.

Die wichtigste Frage bei der Besteuerung eines Steuersubjekts für seinen Grundbesitz ist die Feststellung des zugrunde liegenden Substrates. Handelt es sich um völlig unbelastete Grundstücke, so ist der zuständige Kanton befugt, bei der Berechnung den vollen Wert des Grundstückes zugrunde zu legen. Anders jedoch, wenn eine Liegenschaft mit Hypothekarschulden belastet ist. In diesem Falle fragt es sich, ob und in welcher Weise diese Schulden berücksichtigt werden sollen. Während die einen Kantone den Abzug aller Schulden gestatten, lassen andere den Schuldenabzug überhaupt nicht zu oder nur bedingt. Bei der Anwendung der kantonalen Grundsätze ergaben sich viele Streitigkeiten, die sich als Doppelbesteuerungskonflikte darstellten, da es sich immer um die Abgrenzung der kantonalen Befugnisse handelte.

Das Bundesgericht erklärte sich für die Lösung der Frage des Schuldenabzuges zunächst unzuständig, mit der Begründung, es handle sich dabei um ein Problem des materiellen Steuerrechts der Kantone. Da nach der Auffassung des Bundesgerichts die Besteuerung des Grund-

⁸⁸⁾ Gutachten S. 82.

besitzes grundsätzlich unbeschränkt dem Liegenschaftskanton zusteht, wurden alle Konflikte zu dessen Gunsten entschieden (10, 448; 20, 267; 28, 122; 31 I 48). Diese unbedingte Anerkennung der Steuerhoheit des Grundstückskantons führte jedoch zu unerfreulichen Härten und zu ungerechten Verhältnissen. Das Bundesgericht sah sich deshalb gezwungen, seine frühere Praxis aufzugeben und den Schuldenabzug unter gewissen Umständen für obligatorisch zu erklären (39 I 349; 39 I 580). In den Erwägungen wird darauf hingewiesen, dass die Anerkennung der ausschliesslichen Steuerhoheit des Liegenschaftskantons nicht ohne weiteres besage, dieser sei berechtigt, den Abzug der Hypothekarzinsen vom Liegenschaftsertrage auszuschliessen (41 I 421) und weiter wurde klar ausgesprochen, der Ausschluss des Schuldenabzuges bei auswärts wohnenden Liegenschaftsbesitzern sei bundesrechtswidrig (41 I 420).

Allein dem Bundesgericht wurde die Kompetenz zur Regelung dieser Frage überhaupt abgesprochen, da es sich dabei um eine Angelegenheit des internen kantonalen Steuerrechts handle.⁸⁹⁾ Es ist zuzugeben, dass es grundsätzlich Sache der Kantone ist, über Zulassung oder Verbot des Schuldenabzuges gesetzliche Bestimmungen zu treffen, doch nur insoweit, als nicht durch eine solche Bestimmung eine bundesrechtliche Norm⁹⁰⁾ verletzt wird. Da aber das Bundesgericht befugt ist, kantonale Gesetzesbestimmungen, durch welche die Bundesverfassung verletzt wird, nicht zu anerkennen, ist nur zu untersuchen, ob sich die verschiedenen kantonalen Regelungen des Schuldenabzuges nicht als Verfassungsverletzungen darstellen. Je nach dem Ergebnis ist über Zulässigkeit oder Unzulässigkeit des kantonalen Gesetzes entschieden.

Der Grundbesitz kann nun auf drei Arten besteuert werden⁹¹⁾: 1. Der Berechnung der Steuer wird der Wert

⁸⁹⁾ So Blumenstein, Gutachten S. 83.

⁹⁰⁾ Nämlich Art. 4 oder 46, 2 der Bundesverfassung.

⁹¹⁾ Vergl. Speiser I S. 13 ff.

des Grundstückes zugrunde gelegt ohne Abzug der darauf lastenden Schulden (Grundsteuer), oder aber 2. die Steuer wird erhoben vom Wert des Grundstückes nach Abzug der Hypothekarschulden und schliesslich 3. das Grundstück wird als ein Teil des Gesamtvermögens des Steuersubjekts der Vermögenssteuer unterworfen. Sollen diese verschiedenen Systeme zulässig sein, so müssen sie sowohl den Erfordernissen der Rechtsgleichheit als auch den Grundsätzen über das Verbot der Doppelbesteuerung genügen.

Wird in einem Kanton eine Grundsteuer erhoben, der Schuldenabzug also überhaupt ausgeschlossen, so liegt eine Verletzung der Rechtsgleichheit auf jeden Fall nicht vor, da alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden. Es kann sich demnach nur noch fragen, ob ein Kanton durch eine derartige Regelung nicht die ihm gesetzten Schranken durchbricht und das Recht eines andern Kantons verletzt, sich also einer Doppelbesteuerung schuldig macht. Vernünftigerweise kann ein Steuerpflichtiger nur für Werte besteuert werden, die für ihn vorhanden sind und die im Bereich des besteuernenden Kantons liegen.⁹²⁾ Ist jedoch ein Grundstück mit Hypotheken belastet, so ist für das Steuersubjekt der Wert des Grundstückes um den Betrag der Hypothekarschulden vermindert. Aber auch der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons sind diese Werte reichlich entzogen, da der Grundsatz gilt, hypothekarisch versicherte Forderungen seien am Wohnsitz des Gläubigers der Besteuerung zu unterwerfen. Es wäre also die logische Konsequenz dieses Satzes, dass dem Liegenschaftskanton der Abzug der Schulden zur Pflicht gemacht würde. Geschieht dies nicht, dann besteuert der Grundstückskanton ein Steuersubjekt für einen Verpflichtungsgrund, dessen Substrat nur zum Teil seiner

⁹²⁾ 47 I 62: Eine grundpfandversicherte Forderung wird im Kanton des Inhabers besteuert. „Dabei wird aber vorausgesetzt, dass die Hypothek ein wirkliches Aktivum bildet,“ und das ist bei einer Eigentümerhypothek nicht der Fall.

Steuerhoheit untersteht. Damit ist aber der Tatbestand der Doppelbesteuerung erfüllt. Das vollständige Verbot des Schuldenabzuges ist daher mit den heute geltenden Grundsätzen, die sich aus Art. 46, 2 BV ergeben, nicht vereinbar, da sich bei seiner Anwendung auf interkantonale Verhältnisse eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung ergibt.⁹³⁾

Praktisch spielt die Frage keine grosse Rolle, da eine eigentliche Grundsteuer nur noch vereinzelt erhoben wird. Man wird deshalb mit Recht bei einer Kollision zwischen einer Grundsteuer und einer andern Steuerart (Vermögenssteuer) dieser letzteren den Vorzug geben, da ohnehin die Grundsteuer allen modernen Steuergrundsätzen widerspricht (40 I 67).

Wird aber in einem Kanton der Schuldenabzug grundsätzlich gestattet, die Anwendung dieser Befugnis jedoch im einzelnen von gewissen Bedingungen abhängig gemacht, so dürfen es nur solche Bedingungen sein, die dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht widersprechen. Es geht also nicht an, den Schuldenabzug den Kantonsewohnern zu gestatten, den auswärtigen Grundbesitzern dagegen nicht. Eine solche Behandlung der Steuerpflichtigen würde offenbar die Rechtsgleichheit verletzen. Denn das Wohnen in einem andern Kanton kann nicht als Umstand angesehen werden, der eine steuerrechtlich verschiedene Behandlung rechtfertigt.⁹⁴⁾ Allerdings schützt Art. 4 BV die Bürger nicht davor, in einem Kanton anders behandelt zu werden als in einem andern, sondern er bezieht sich nur auf die Gleichbehandlung der Bürger seitens ein und derselben Behörde, beziehungsweise seitens der Behörden ein und desselben Kantons (38 I 77). Die ungleiche Behandlung auswärtiger Grundeigentümer wurde denn auch schon im Doppelbesteuerungsgesetzentwurf von 1862 als

⁹³⁾ 47 I 61: Gleichzeitige Besteuerung einer Gült und einer Liegenschaft ist unzulässig.

⁹⁴⁾ Das Bundesgericht vertrat früher allerdings eine andere Auffassung: 20, 267.

unzulässig erklärt; es wurde schon damals bestimmt, dass den eigenen Kantonsewohnern keine bessere Stellung eingeräumt werden dürfe als den auswärts wohnenden Schweizerbürgern Bundesblatt 1862 (II S. 261).

Umso verwunderlicher erscheint es, dass man es für zulässig hielt, wenn ein Kanton den Schuldenabzug davon abhängig macht, dass die grundversicherte Forderung im Kanton versteuert werde; praktisch heisst das nämlich nichts anderes als dass Schuldenabzug nur gestattet ist, wenn der in Frage kommende Grundpfandgläubiger im Kanton wohnt. Eine derartige Bestimmung soll natürlich dem Kanton die volle Erfassung des Liegenschaftswertes ermöglichen. Allein die Mittel, die zur Herbeiführung dieses Zieles verwendet werden, können nur gebilligt werden, wenn der Steuerpflichtige dadurch nicht in seinen Rechten verletzt wird. Nun werden allerdings, wie Blumenstein⁹⁵⁾ richtig bemerkt, in diesem Falle Kantons-einwohner und auswärtige Grundbesitzer gleich behandelt. Allein es kommt gar nicht allein darauf an! Wenn festgestellt werden soll, ob ungleiche Behandlung vorliege oder nicht, so muss man eben Gleiches mit Gleichem in Beziehung setzen.⁹⁶⁾ Da es sich um eine auf sachlicher Zugehörigkeit beruhende Steuerpflicht handelt, kann man nur fragen, ob die Steuerpflichtigen als solche, unabhängig von ihren örtlichen Verhältnissen, gleichgestellt sind oder nicht.⁹⁷⁾ Wie die Antwort lauten muss, zeigt am klarsten ein Beispiel: A besitzt ein Grundstück im Kanton X, das mit Hypotheken belastet ist im Betrage von 50,000

⁹⁵⁾ Gutachten S. 85.

⁹⁶⁾ Burckhardt, Kommentar S. 59.

⁹⁷⁾ 39 I 576: Für die Beurteilung einer bestimmten wirtschaftlichen Beziehung fällt also zunächst in Betracht, wie sich die steuerrechtliche Behandlung unter der Voraussetzung der allgemeinen Steuerpflicht des beteiligten Steuersubjektes im gleichen Kanton gestalten würde.

cf. ferner Praxis XII S. 84 ff.: Verletzung der Rechtsgleichheit, wenn eine Hypothek zugunsten der Eidgenossenschaft, die Steuerfreiheit genießt, nicht abgezogen werden darf.

Franken. Der Wert des Grundstückes beträgt 70,000 Franken. Der Grundpfandgläubiger des A wohnt im Kanton Y. B ist ebenfalls Besitzer eines Grundstückes im Werte von 70,000 Franken, die darauf lastenden Schulden betragen ebenfalls 50,000 Franken. Der Grundpfandgläubiger des B wohnt jedoch im Grundstückskanton X. A kann seine Schulden nicht in Abzug bringen und wird daher für 70,000 Franken besteuert, B hingegen nach Abzug der Hypotheken für nur 20,000 Franken. Von einer Gleichbehandlung des A und B wird man also kaum sprechen können! Das Abstellen auf den Wohnsitz des Grundpfandgläubigers muss mit Rücksicht auf das Steuersubjekt geradezu als willkürlich bezeichnet werden. Denn der Schuldenabzug wird doch allein aus dem Grund gestattet, damit ein Steuersubjekt nicht über seine Steuerkraft hinaus belastet werde. Die Steuerkraft eines Pflichtigen wird aber in keiner Weise davon berührt, wo der Hypothekargläubiger wohnt. Dieser Wohnsitz ist rechtlich ganz zufällig und kann daher unmöglich bei der Berechnung des Steueranspruches massgebend sein; Beschränkungen der Schuldenabzugsbefugnis sind höchstens dann zulässig, wenn sie ihren Grund in der Verschiedenheit der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Steuerkraft des Steuerpflichtigen haben. — Eine Regelung, die auf den Wohnsitz des Grundpfandgläubigers abstellt, ist also unzulässig, da durch sie die Rechtsgleichheit verletzt wird (48 I 330).

Schliesslich ist hier noch die Vorschrift zu prüfen, die dem Steuersubjekt zwar den Schuldenabzug nicht gestattet, ihm jedoch einen gesetzlichen Regressanspruch verleiht, indem sie dem Steuerpflichtigen die Befugnis erteilt, die Steuer an den Hypothekarzinsen in Abzug zu bringen. Eine solche Steuererhebung ist vor allem eine Umgehung des Grundsatzes der Besteuerung hypothekarischer Forderungen am Wohnsitz des Gläubigers. „Denn mit dieser Grundsteuer wird in Wirklichkeit der Grundeigentümer nur für den Nettowert des Grundstückes und daneben der Grundpfandgläubiger für den Kapitalbetrag

seiner Forderung besteuert“ (43 I 195), was aber dem Grundsatz der Forderungsbesteuerung widerspricht. Zudem ist es dem kantonalen Gesetzgeber nicht gestattet, in das dem Zivilrecht unterstehende Schuldverhältnis einzugreifen. Was der Gläubiger vom Schuldner zu fordern und was der Schuldner dem Gläubiger zu leisten hat, bestimmt sich allein nach den Grundsätzen des Zivilrechts und nach dem zugrundeliegenden Schuldvertrag. Eine so geartete Steuererhebung muss daher als willkürlich abgelehnt werden.

Wird schliesslich der Grundbesitz der allgemeinen Vermögensbesteuerung unterworfen (und dies ist in der Mehrzahl der Kantone der Fall),⁹⁸⁾ dann ist jede besondere Regelung des Schuldenabzuges unmöglich⁹⁹⁾ und auch überflüssig. Denn unter diesen Umständen gilt der Grundsatz der Bemessung der Steuer nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, der auf alle Steuerpflichtigen angewandt werden muss, soll nicht eine Rechtsungleichheit dadurch entstehen, dass dieselben gesetzlichen Bestimmungen auf gleichwertige Steuersubjekte verschieden zur Anwendung gebracht werden.¹⁰⁰⁾ Unter diesen Umständen ist deshalb das Gesamtvermögen des Steuersubjektes der Berechnung zugrunde zu legen. Das hat zur Folge, dass auswärtige Grundeigentümer natürlich nicht alle Schulden vom Werte der Liegenschaft abziehen können, sondern nur denjenigen Teil, der dem Verhältnis des Grundstückwertes zum Gesamtvermögen entspricht¹⁰¹⁾ (39 I 580; 41 I 420; 47 I 61).

⁹⁸⁾ Vergl. Steiger, Finanzhaushalt der Schweiz I 208 ff.

⁹⁹⁾ Es geht daher auch nicht an, einen Schuldner für Forderungen zu besteuern, deren Gläubiger von der Vermögenssteuer befreit sind. 48 I 328.

¹⁰⁰⁾ 40 I 66: Kantone, die eine allgemeine Reinvermögenssteuer kennen, sind nicht berechtigt, abweichend für einen Wert an sich, ohne Rücksicht auf das Gesamtvermögen des Besitzers, diesen zu besteuern.

¹⁰¹⁾ Vergl. Blumenstein, Entwurf Art. 12 Abs. 3. In Bezug auf Liegenschaften, die einer ausserkantonalen Gemeinde gehören,

Zusammenfassend ist deshalb zu sagen, dass bei dem heutigen Stand der kantonalen Steuergesetzgebung, die für die Grundstückbesteuerung meist die Vermögenssteuer vorsieht, eine tatsächliche Freiheit für die Regelung dieser Frage für die Kantone selbst kaum mehr besteht, da alle Sonderbestimmungen ihren eigenen Grundsätzen widersprechen und eine ungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen erzeugen würden.

§ 5. Der Ort des steuerrechtlich relevanten Vorgangs als Steuerort.

Gewisse Vorgänge und Handlungen des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs werden vom Gesetz als Verpflichtungsgründe bezeichnet; und zwar entsteht die Steuerpflicht für denjenigen, der den verpflichtenden Tatbestand gesetzt hat.¹⁰²⁾ Derartige Vorgänge befinden sich da, wo sie sich abspielen und dieser Ort des Vorgangs ist auch als Steuerort für das in Betracht kommende Steuersubjekt zu betrachten. Denn auch hier handelt es sich um sachliche Zugehörigkeit infolge einer Beteiligung am Wirtschaftsleben des Kantons, der Wohnsitz des Steuerpflichtigen ist für solche Verhältnisse also nebensächlich.

Als Verpflichtungsgründe kommen in Betracht: Vertragsabschlüsse, Ausstellung von Urkunden, Handänderungen, Verwendung bestimmter Verbrauchsartikel und anderes mehr. Da die Kompetenz zur Erhebung derartiger

ist für die Frage des Schuldenabzuges die Steuerkraft in angemessener Weise als Aktivum zu berücksichtigen. Praxis XII 290.

47 I 61: Da die Liegenschaft nicht mit einer Grundsteuer belegt, sondern die allg. Vermögenssteuer erhoben wird, ist nach der bundesrechtlichen Praxis betr. Verbot der Doppelbesteuerung der in einem andern Kanton wohnende Eigentümer berechtigt, einen verhältnismässigen Teil seiner Passiven auf die Liegenschaft zu verlegen und einen entsprechenden Schuldenabzug zu verlangen.

¹⁰²⁾ cf. Otto Mayer, VerwR S. 342.

Steuern infolge der örtlichen Fixierung des Vorganges meist zum vornherein feststeht, sind Konflikte sehr selten, aber doch nicht ausgeschlossen.

Streitigkeiten ergaben sich vor allem bei der Erhebung der Erbschaftssteuer. Diese Steuer kann verschieden ausgestaltet werden. Sie kann als „Nachlass“-Steuer erhoben werden; Verpflichtungsgrund ist in diesem Fall der Nachlass als solcher. Es soll gewissermassen der Erblasser für sein Vermögen nachholend besteuert werden. Diese Form der Erbschaftssteuer findet jedoch nur noch im Kanton Baselland Anwendung und ist daher praktisch von untergeordneter Bedeutung.¹⁰³⁾ Wichtiger ist die Erbschaftssteuer als Handänderungssteuer.¹⁰⁴⁾ Hier ist Verpflichtungsgrund der Übergang des Vermögens von Todes wegen und nicht etwa die Bereicherung als solche. Es gibt auch Fälle von Erbschaftsübergängen, in denen eine wirtschaftliche Bereicherung gar nicht vorliegt¹⁰⁵⁾ und trotzdem eine Erbschaftssteuer erhoben wird. Ist also die Erbschaftssteuer eine Handänderungssteuer, so kann als Steuerort für sie nur der Ort der Handänderung in Betracht kommen und dieser befindet sich am Eröffnungsort der Erbschaft.

Das Bundesgericht hat von jeher denjenigen Kanton für die Erhebung zuständig erklärt, in dessen Gebiet sich der letzte Wohnsitz des Erblassers befand (20, 13; 24, 584; 27 I 42; 29 I 141; 33 I 280). Da nach Art. 538 Abs. 1 ZGB die Eröffnung des Erbgangs am letzten Wohnsitz des Erblassers erfolgt, stimmen also Ort der Handänderung und letzter Wohnsitz überein. Dass der letzte Wohnsitz aber nur in zweiter Linie, der Ort der Handänderung aber primär massgebend ist, kommt darin zum Ausdruck, dass die Erbschaftssteuer für Liegenschaften am Ort der gelegenen Sache zu entrichten ist. Denn der Übergang einer Liegenschaft vollzieht sich rechtlich da, wo sie sich

¹⁰³⁾ Jaeggi, Die Erbschaftssteuer in der Schweiz S. 17.

¹⁰⁴⁾ Jaeggi S. 58.

¹⁰⁵⁾ 27 I 42.

befindet. Diese Gestaltung ist somit keine Ausnahme, sondern eine richtige Folge aus dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Vorgangs (10 I 447).

Da also für die Erhebung der Erbschaftssteuer mehrere Kantone in Betracht kommen können, ist eine Festsetzung der ihnen zustehenden Substrate notwendig. Steuersubstrat der Erbschaftssteuer ist aber nur das reine Vermögen. Bei der Erhebung der Erbschaftssteuer für Liegenschaften muss deshalb (da die Erben kraft Universal-sukzession auch die Verbindlichkeiten übernehmen müssen (560 ZGB)¹⁰⁶) der Reinwert der Gesamterbschaft bei der Berechnung berücksichtigt werden. „L'impôt frappant une succession ne soit perçu que sur la fortune nette laissée par le défunt après déduction donc du passif . . . et les objets ne sont soumis à l'impôt de succession que comme constituant des parties intégrantes de la succession“ (29 I 141; 20, 13). Nicht einzelne Teile oder Gegenstände, sondern die Erbschaft als solche muss daher der Berechnung der Steuerforderung zugrunde gelegt werden. — Gleich zu behandeln ist eine Schenkung von Todes wegen. Nicht der Errichtungsort, sondern der letzte Wohnsitz des Schenkers ist massgebend (33 I 535).

Alle übrigen Steuern, die an einen Vorgang anknüpfen, sind am Ort des Vorgangs zu erheben. Wie dieser Ort im einzelnen zu bestimmen ist, richtet sich nach den kantonalen Gesetzen oder je nach der Natur des Vorgangs nach Zivilrecht. So soll z. B. der Urkundenstempel da erhoben werden, wo die in Betracht kommende Urkunde ihre zweckmässige und gültige Verwendung findet (32 I 283).

III. DIE ZEITLICHE ZUGEHÖRIGKEIT.

Unter Umständen genügt die Gebietszugehörigkeit als solche nicht zur Begründung einer Steuerpflicht und zwar dann, wenn es sich um eine periodische Besteuerung des

¹⁰⁶) Jaeggi S. 98.

Steuersubjektes handelt. Die periodischen Steuern knüpfen an dauernde oder sich stets erneuernde Tatbestände an. Die einzelnen darauf beruhenden Steuerforderungen müssen jedoch zeitlich beschränkt sein, das heisst, sie werden für einen bestimmten Zeitraum, die Steuerperiode, erhoben, damit nach Ablauf dieser Periode ein neuer Anspruch begründet werden kann. Da aber innerhalb einer Steuerperiode die Steuerpflicht aufhören oder Neubegründet werden kann, die Steuerpflicht jedoch Voraussetzung für jede Entstehung einer Steuerforderung ist, erhebt sich die Frage, wann und wie lange eine Steuerforderung zur Entstehung gebracht werden kann und weiter, ob nach Beendigung der Steuerpflicht eine schon bestehende Forderung geltend gemacht werden kann und in welchem Umfang.

Es ist grundsätzlich Sache des kantonalen Steuerrechts zu bestimmen, wie lange die Gebietszugehörigkeit dauern muss, damit eine Pflicht zur Entrichtung periodischer Steuern entsteht. So bestimmte z. B. das frühere Basler Steuergesetz in Art. 16, dass eine Steuerpflicht nicht entsteht, wenn sich das Steuersubjekt weniger als ein Vierteljahr im Kanton befindet.¹⁰⁷⁾ Wird jedoch während einer Steuerperiode von einem Steuersubjekt im einen Kanton die Zugehörigkeit aufgegeben, im andern begründet, erheben dementsprechend beide Kantone einen Anspruch für die ganze Steuerperiode, so ist es Sache des Bundesgerichts, diesen zeitlichen Konflikt zu beseitigen durch Abgrenzung der Befugnisse in zeitlicher Hinsicht.

Ist eine Veranlagung nicht erfolgt, eine Steuerforderung also nicht entstanden für diese Steuerperiode und wird dann in derselben Steuerperiode die Steuerpflicht durch Aufgabe der Gebietszugehörigkeit beendet, dann ist jeder Anspruch für die Steuerhoheit, der der

¹⁰⁷⁾ Art. 25 des neuen Steuergesetzes bestimmt in Abs. 2: Steuerpflichtige, welche weniger als ein Jahr der Steuerhoheit des Kantons unterworfen sind, entrichten den Steuerbetrag nach Verhältnis der Dauer der Steuerpflicht.

Pflichtige unterstanden hatte, verloren. Denn da Voraussetzung der Veranlagung die Steuerpflicht ist, ist eine nachträgliche Veranlagung ausgeschlossen.¹⁰⁸⁾ Will also ein Kanton ein Steuersubjekt nachträglich noch veranlagern, obwohl die Steuerpflicht des Subjekts beendet ist, so macht er sich eines Übergriffs schuldig, der als Doppelbesteuerung bezeichnet werden muss, indem in die Steuerhoheit eines andern zeitlich nun allein zuständigen Kantons eingegriffen wird.

Das Bundesgericht hat in mehreren Fällen eine Nachbesteuerung als unzulässig abgelehnt (allerdings auf Grund von Art. 4 BV; 33 I 696; 34 I 27). Diese richtige Auffassung wurde jedoch in einem neueren Entscheide preisgegeben mit der Begründung, „die Grundlage der Steuerforderung werde schon durch das Vorhandensein des gesetzlichen Wohnsitzes einer Person geschaffen“ und zudem „sei nicht einzusehen, wieso nicht auch gegenüber ehemaligen Kantonseinwohnern in Beziehung auf die Zeit ihres früheren Wohnsitzes im Kanton rechtswirksam Steueransprüche entstehen könnten“ (40 I 219). Eine solche Entstehung des Steueranspruchs ist eben deshalb nicht möglich, weil, wie das Bundesgericht im nämlichen Entscheide ausführt, „eine Steuerforderung rechtswirksam erst mit der Veranlagung entsteht“ (S. 218). Die Erwägungen und das Urteil dieses Entscheides sind offenbar unrichtig, obwohl in casu von dem in Frage stehenden kantonalen Gesetz eine nachträgliche Besteuerung vorgesehen war. Eine solche Bestimmung kann nur für Kantonseinwohner gelten, da ihre Anwendung gegenüber auswärtigen Bürgern eine Doppelbesteuerung zur Folge hat, und da die Steuerpflicht als notwendige Voraussetzung jeder Veranlagung bei den Nichteinwohnern fehlt.

Anders liegen die Verhältnisse, wenn eine Steuerforderung rechtskräftig entstanden ist. Eine solche For-

¹⁰⁸⁾ Blumenstein, Festgabe S. 237; 33 I 696: Fand eine Veranlagung nicht statt, dann ist die Steuerpflicht nicht vollziehbar.

derung besteht selbständig und wird von Veränderungen der Steuerpflicht nicht mehr berührt. Sie kann nur durch Erfüllung untergehen, es sei denn, dass eine Verjährung für öffentlich-rechtliche Forderungen zulässig wäre.¹⁰⁹⁾ Eine solche ist jedoch nicht anzunehmen, wo sie vom Gesetz nicht vorgesehen ist. Der Steuerbezug kann jederzeit erfolgen, sofern nur die Veranlagung während der Steuerperiode rechtswirksam erfolgt ist.¹¹⁰⁾

Die Steueransprüche bei periodischen Steuern werden für eine Steuerperiode erhoben. Hat die Veranlagung stattgefunden und tritt der Pflichtige dann aus der Steuerpflicht dieses Kantons aus, so bleibt die Forderung bestehen. In derselben Steuerperiode kann aber für dieses Subjekt eine zweite Steuerforderung veranlagt werden vom andern Kanton. Der Steuerpflichtige müsste also zwei volle Zahlungen für ein und dieselbe Steuerperiode bezahlen. Da aber beiden Kantonen die Steuerschuld für die ganze Steuerperiode bezahlt wird, obwohl der Steuerpflichtige nicht während der ganzen Zeit steuerpflichtig war, liegt eine Doppelbesteuerung in zeitlicher Hinsicht vor. Ihre Beseitigung wird dadurch erreicht, dass die an sich berechtigten Kantone bei der Berechnung der Steuer die zeitliche Zugehörigkeit berücksichtigen oder, wenn die Steuer bezahlt ist, den zuviel bezahlten Betrag zurückerstatten. Das Bundesgericht hat in mehreren Entscheiden (3, 10; 8, 703; 32 I 65) die Berücksichtigung dieser Zeitmomente als sog. Besteuerung pro rata temporis von den Kantonen verlangt.¹¹¹⁾ In einem Urteil ging das Bundesgericht sogar so weit, einem Kanton die Steuerhoheit über einen Pflichtigen für sieben Tage zuzusprechen und ihm $\frac{7}{365}$ vom Anspruch des betreffenden Jahres zuzuweisen (23, 10). Um derart unzweckmässige Übertreibungen zu vermeiden, ist es geboten, die zeitliche Ab-

¹⁰⁹⁾ Fleiner S. 406; Mayer, VerwR S. 345.

¹¹⁰⁾ Blumenstein, Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht S. 194.

¹¹¹⁾ 48 I S. 59.

grenzung in der Weise vorzunehmen, dass ein begonnenes Kalendervierteljahr im früheren Kanton als voll gerechnet wird, im nachfolgenden Kanton jedoch die Steuerpflicht erst mit Beginn des nächsten Kalendervierteljahres als begründet angesehen wird.¹¹²⁾

Trotzdem die dargestellten bundesgerichtlichen Grundsätze von den Kantonen im allgemeinen berücksichtigt werden, so ist doch nicht zu bestreiten, dass die Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung immer noch besteht. Die Grundlagen des künftigen Gesetzes sind durch die bundesgerichtliche Praxis vorgezeichnet und es ist daher zu hoffen, dass die Bearbeitung dieses Ausführungsgesetzes in absehbarer Zeit in Angriff genommen wird.

¹¹²⁾ Blumenstein, Entwurf Art. 7; Clauss, Finanzarchiv Bd. 5 S. 157.