

**80. Urteil vom 23. September 1908 in Sachen
Gebrüder Baumann & Stiefenhofer gegen Kanton Zürich
und Kanton Uri.**

Kriterien für ein steuerrechtliches Spezialdomizil beim Geschäftsbetrieb einer Gesellschaft in mehreren Kantonen. — Unzulässigkeit eines Rekurses bei Anerkennung der Steuerpflicht für eine Steuerperiode.

A. Die Rekurrentin, die Firma Gebrüder Baumann & Stiefenhofer in Altdorf, ist eine ins Handelsregister des Kantons Uri eingetragene Kollektivgesellschaft bestehend aus Emil Baumann in Altdorf, Adolf Baumann in Steinen (Kanton Schwyz) und Heinrich Stiefenhofer in Wädenswil. Aus dem Gesellschaftsvertrag sind hier folgende Bestimmungen hervorzuheben: „§ 2. Die Gesellschaft hat die Übernahme und Ausführung von Tief- und Hochbauten jeder Art zum Zwecke. § 3. Bauten können auch seitens eines einzelnen Gesellschafters, aber immer nur im Einverständnis aller drei Associates übernommen werden und falls vor Übernahme kleinerer Arbeiten die Zustimmung der andern Teilhaber nicht mehr eingeholt werden kann, ist denselben davon sofort ausführliche Mitteilung zu machen. Das gleiche gilt auch bei Nachtragsverträgen und Abänderung bestehender Bauverträge, bei event. Arbeits Einstellungen, bei Aufstellung größerer Entschädigungsforderungen sowie bei event. Vergabung von Arbeiten in Akkord und bei Anstellung von Personal mit Monatsgehalt. § 4. Die einzelnen Bauten sollen in der Regel nur von einem Teilhaber geleitet werden. Wenn ausnahmsweise zwei Gesellschafter sich an der Leitung eines Baues beteiligen, soll soweit tunlich jeder derselben die separate Leitung eines Teilstückes übernehmen. § 5. Jeder Gesellschafter ist mit Bezug auf die ihm unterstellten Bauten zur Vornahme aller derjenigen Maßnahmen, Rechtshandlungen und Vereinbarungen berechtigt, welche die Durchführung der betreffenden Bauten mit sich bringen kann, jedoch mit folgenden Einschränkungen: a) Baumaterialien jeder Art, Maschinen und Werkgeschirr sowie event. auch Lebensmittel sind

„durch das Hauptbureau zu beschaffen resp. von den angewiesenen Bezugsquellen zu beziehen. Maschinen und Werkgeschirr, die auf einer Baustelle entbehrlich werden, sollen in ein gemeinsames Depot zur Verfügung des Hauptbureaus abgeliefert werden. „c) Wenn bei der Durchführung einer Baute ernstliche Schwierigkeiten entstehen, seien es technischer, administrativer oder rechtlicher Natur (Elementarereignisse, Einstellung der Arbeit durch Unterakkordanten, Arbeiterstreik etc.) soll der Bauleiter unverzüglich event. telegraphisch einen zweiten Teilhaber herrufen, um mit diesem gemeinsam die zur Hebung der Schwierigkeiten nötigen Maßnahmen zu besprechen. d) Aufseher und Arbeiter, welche aus irgend einem Grunde von einem Bau weggeschickt worden sind, dürfen auf einer andern Baustelle der Gesellschaft nur mit Einwilligung sämtlicher Teilhaber wieder eingestellt werden. § 6. Für jeden Bau ist von dem betreffenden Bauleiter ein separates Detailbuch zu führen, worin alle Einnahmen und Ausgaben gebucht sein müssen und welches allmonatlich einmal und zwar je nach dem Zahltag am 20sten nebst allen Belegen, wozu auch Zahltaglisten etc. gehören, an das Hauptbureau in Altdorf zur Kontrolle und zur Vornahme der nötigen Buchungen sowie Einsichtnahme der Teilhaber einzusenden ist. Nach fünf Tagen, also am 25sten, sollen Buch und Belege wieder an die Baustelle zurückgeschickt werden. Nach Vollendung einer Baute soll von dem betreffenden Bauleiter die Gesamt-Abrechnung sobald als möglich erstellt und alle diesbezüglichen Bücher und Originalbelege an das Hauptbureau abgeliefert werden. § 8. Die kaufmännischen Arbeiten der Gesellschaft werden durch das in Altdorf domizilierte Hauptbureau besorgt, dessen Leitung und Beaufsichtigung dem Herrn Emil Baumann unterstellt sind. Diesem Hauptbureau fallen insbesondere folgende Aufgaben zu: a) die Buchhaltung, die Anfertigung des Inventars, die Aufstellung der Jahresbilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung; b) der allgemeine Kassenverkehr und der Verkehr mit der Bank; c) die Verwaltung und Kontrolle betreffend die Maschinen und Werkzeuginstanz, soweit diese nicht einzelnen Bauleitern unterstellt sind; d) der Ankauf von Baumaterialien, Maschinen und Werkzeugen etc. gemäß Art. 5 litt. a; e) die auf die vorbenannten Funktionen

„Bezug habende sowie die allgemeine Korrespondenz sowohl mit den einzelnen Bauleitern als auch mit Drittpersonen. § 9. Für die Abwicklung des hauptsächlichsten Zahlungsverkehrs wie überhaupt aller bankgeschäftlicher Transaktionen tritt die Gesellschaft mit einem von allen Teilhabern gemeinsam zu bezeichnenden Bankinstitut in einen Konto-Korrent-Verkehr. Alle Zahlungen sollen direkt der Bank überwiesen werden. Die für die Baustellen nötigen Gelder zu Zahltag, laufenden Auslagen und event. Begleichung örtlicher Rechnungen liefert die Hauptkasse durch die Bank, an welche die Geldsäcke und Empfangsbestätigungen direkt zurückgesandt werden sollen. Aller andere Verkehr mit der Bank darf nur durch das Hauptbureau erfolgen. Kleinere Zahlungen von Privaten und Unfallgelder können direkt vom betreffenden Gesellschafter in Empfang genommen und müssen gebucht werden.“

In Wädenswil befindet sich unter der Leitung des dort wohnenden Gesellschafters Stiefenhofer ein Bureau der Rekurrentin, zu dem ein Ingenieur, ein Buchhalter, ein Bauführer (Zeichner) und ein weiterer Angestellter gehören. Auch der Ingenieur und der Bauführer sind in Wädenswil niedergelassen; der Buchhalter wohnt in der benachbarten Ortschaft Bäch. Vom Wädenswiler Bureau aus wurden in letzter Zeit folgende größere Arbeiten ausgeführt: Unterführungen in Oberrieden und Utikon, Reservoir der Wasserversorgung, Erweiterung des Schießplatzes, Verbauung von Erdrutschungen und Landanlagen in Wädenswil.

Die Rekurrentin wurde im Kanton Uri verhalten, pro 1907 40,000 Fr. Vermögen und 6000 Fr. Erwerb zu versteuern (Rekursentscheid des Obergerichts Uri vom 23. Oktober 1907), indem angenommen wurde, daß sie ihr ausschließliches Steuerdomizil im Kanton Uri habe.

Nachdem die Rekurrentin in Wädenswil pro 1907 mit 4000 Fr. steuerpflichtigem Vermögen taxiert worden und hierüber am 20. Dezember 1907 ein Entscheid der Rekurskommission ergangen war, verfügte die Finanzdirektion Zürich am 5. Februar 1908: „Die Firma Gebrüder Baumann & Stiefenhofer ist für denjenigen Teil ihres Betriebskapitals und denjenigen Teil ihres Geschäftsgewinnes, welche auf die von dem Wädenswiler Bureau ausgeleiteten Arbeiten entfallen, in Wädenswil vermögens- bzw.

„einkommenssteuerpflichtig. Die Steuerkommission Wädenswil wird eingeladen, die Taxation der Firma Gebrüder Baumann & Stiefenhofer damit in Einklang zu bringen.“ Die Rekurrentin ergriff hiegegen den Rekurs an den Regierungsrat Zürich, indem sie geltend machte: Sie habe kein Steuerdomizil in Wädenswil, wo sie kein ständiges Bureau unterhalte. Die Angestellten seien dort nur im Winter anwesend; während der Saison sei das Bureau oft monatelang geschlossen. Einmal sei es sogar eineinhalb Jahre geschlossen gewesen. Während der Bauzeit seien die dem Teilhaber Stiefenhofer zugeteilten Ingenieure und Bauleiter auf verschiedenen Bauplätzen tätig. Die Tätigkeit des in Wädenswil befindlichen Bureaus beschränke sich auf die Anfertigung der Zeichnungen und Pläne für die unter der Leitung des Stiefenhofer stehenden Unternehmungen. Solange in der Ortschaft Wädenswil Bauten ausgeführt worden seien, seien immer ein paar Angestellte dort gewesen; jetzt seien aber alle fort. Es bestehe also in Wädenswil nur ein sogenanntes Baubureau. Die völlige Abhängigkeit des Wädenswiler Bureaus vom Hauptstz Altdorf gehe aus dem Gesellschaftsvertrag hervor. Der Regierungsrat wies den Rekurs am 30. April 1908 ab (Mitteilung an die Rekurrentin am 5. Mai 1908) mit folgender wesentlicher Begründung: Für die Arbeiten, welche die Rekurrentin in den Ortschaften Oberrieden, Utikon, Wädenswil zc. im Jahre 1907 ausgeführt habe, treffe das von der bundesgerichtlichen Praxis aufgestellte Erfordernis, daß „ständige Betriebsseinrichtungen“ vorhanden sein müssen, wenn ein steuerrechtliches Spezialdomizil einer außerhalb des Kantons domizilierten Firma angenommen werden solle, zu. Das gelte, wie ohne weiteres ersichtlich sei, in erster Linie von der auf die eigentliche technische Ausführung entfallenden Tätigkeit der Unternehmung. Aus der Natur der Bauarbeiten ergebe sich die Folgerung, daß sie nur am Orte der Ausführung als lokalisiert gedacht werden könnten. Aber auch die leitende Unternehmertätigkeit bezüglich der erwähnten Bauten erfolge auf dem zürcherischen Gebiete. Das in Wädenswil betriebene Bureau, in welchem die Pläne und Zeichnungen angefertigt werden und die Buchführung erfolge, bilde den Mittelpunkt der Tätigkeit Stiefenhofers und seines Hülfspersonals. Wie wenig es angehe, die Niederlassung Stiefenhofers in Wädens-

wil als einen zufälligen Umstand zu betrachten, folge aus der Tatsache, daß auch der Ingenieur, der Bauführer und der Buchhalter in Wädenswil beziehungsweise Wäch niedergelassen seien. Das Wädenswiler Bureau sei denn auch keine bloße Bauhütte, sondern ein in einem Hause ständig eingerichtetes Lokal. Die Frage, ob das Bureau früher einmal eineinhalb Jahre lang geschlossen gewesen sei, sei ohne Bedeutung, da es sich hier lediglich um das Steuerjahr 1907 handle. Die auf zürcherischem Gebiete ausgeübte produktive Tätigkeit der Rekurrentin erfolge mit derjenigen Unabhängigkeit von dem Hauptsitz, welche das Requirat der „gesonderten Betriebsleitung“ ausmache. Hierauf deute die ganze Organisation des Geschäftsbetriebes und der Gesellschaftsvertrag; die Beschränkungen der Handlungsfreiheit des einzelnen Teilhabers gingen keineswegs über dasjenige Maß hinaus, dem sehr oft auch die Leitung eines keinerlei Filialen besitzenden Geschäftes unterworfen sei. (Was näher ausgeführt wird.)

B. Durch staatsrechtlichen Rekurs vom 3. Juli 1908 hat die Firma Gebrüder Baumann & Stiefenhofer beim Bundesgericht den Antrag gestellt: Es sei der Kanton Zürich als nicht berechtigt zu erklären, von der Rekurrentin eine Einkommenssteuer zu erheben. Eventuell wolle das Bundesgericht festsetzen, in welchem Umfange und Verhältnis die Kantone Uri und Zürich mit Bezug auf das Einkommen der Rekurrentin einkommensteuerberechtigt seien, und es sei der eventuelle Betrag des im Kanton Zürich zu versteuernden Einkommens von dem im Kanton Uri versteuerten Einkommen in Abzug zu bringen. Zur Begründung wird ausgeführt: Die gleichzeitige Besteuerung der Rekurrentin in den Kantonen Zürich und Uri bedeute eine bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung. Die Rekurrentin habe nur in Altdorf ein Steuerdomizil, wo sie ihren Sitz habe, wo die gesamte Korrespondenz und Buchführung besorgt werde, wo sich das Materialdepot befinde und von wo aus sie mit den Banken verkehre, Zahlungen leiste usw. Das Baubureau in Wädenswil sei keineswegs selbstständig, sondern von der Zentralleitung abhängig, wie denn auch die Rekurrentin im Handelsregister des Kantons Zürich nicht eingetragen sei. Allerdings werde die Bauleitung einer Arbeit regelmäßig von dem zunächst wohnenden Gesellschafter besorgt, aber

nicht ausschließlich, sondern auch die andern wirkten mit, wenn sie hierzu Zeit fänden. Die Gesellschafter kämen so oft als möglich, mindestens alle Monate einmal, in Altdorf zusammen. Eventuell, falls das Steuerrecht von Zürich anerkannt werden sollte, müßte Uri auf die Besteuerung in Zürich Rücksicht nehmen. Die Rekurrentin beruft sich für ihre Auffassung u. a. auf die Entscheidung des Bundesgerichts in Sachen Fiez und Leuthold, *US 22 Nr. 4*, und Frey, *24 I Nr. 116*.

C. Der Regierungsrat Zürich hat unter Hinweis auf die Begründung seines Entscheides auf Abweisung des Rekurses ange-
tragen.

D. Der Regierungsrat von Uri hat auf Abweisung des gegen den Kanton Uri gerichteten eventuellen Begehrens der Rekurrentin angetragen und die Auffassung vertreten, daß die Rekurrentin ihr ausschließliches Steuerdomizil im Kanton Uri habe, daß aber, selbst wenn ein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb in Wädenswil anzunehmen wäre, die ernerische Taxation, weil das auch bei jener Annahme in Uri steuerpflichtige Vermögen und Einkommen der Rekurrentin nicht übersteigend, in Kraft bleiben müsse.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach der Praxis muß ein Steuerdomizil steuerrechtlicher Natur der Rekurrentin in Wädenswil anerkannt werden, insofern sich dort ein zweiter örtlicher Mittelpunkt ihres Geschäftsbetriebs mit ständigen Einrichtungen und einer gesonderten Leitung befindet (siehe *US 31 I S. 76* und die dortigen Zitate; *33 I S. 714 f. Erw. 1*). Dies darf aber nach der Art und dem Umfang des Geschäftsbetriebs der Rekurrentin in Wädenswil, nach dessen tatsächlicher Organisation und wirtschaftlicher Bedeutung unbedenklich bejaht werden, wobei wesentlich auf die Verhältnisse, wie sie nach außen sinnfällig in die Erscheinung treten, abzustellen ist. In Wädenswil befindet sich seit längerer Zeit, wenn auch vielleicht früher einmal mit Unterbruch, in einem eigens hiezu gemieteten Lokal ein Bureau der Rekurrentin, dem ein ständiges Personal (Ingenieur, Buchhalter, Bauführer etc.) zugeteilt ist. Von diesem Bureau aus werden die örtlich in seinen Geschäftsbezirk fallenden Bauarbeiten übernommen und ausgeführt; fünf größere Bauten sind so in letzter Zeit von Wädenswil aus besorgt worden. In

Wädenswil hat sodann der eine Gesellschafter, Stiefenhofer, seinen ständigen Wohnsitz, aus welcher Tatsache wiederum deutlich erhellt, daß das dortige Bureau nicht als eine bloße vorübergehende Einrichtung für die Abwicklung einzelner Geschäfte, sondern als eine dauernde Veranstellung gedacht ist. Der in Wädenswil wohnhafte, das dortige Bureau und die dazu gehörigen Arbeiten dirigierende Gesellschafter erscheint Dritten gegenüber unbefristetermäßen als zur vollen Vertretung der Gesellschaft befugt (Art. 560 ff OR). Auch im Verhältnis nach innen hat er eine relativ weitgehende Selbständigkeit, da er nach § 5 des Gesellschaftsvertrages zu allen Maßnahmen, Rechtshandlungen und Vereinbarungen berechtigt ist, welche die Durchführung der ihm unterstellten Bauten mit sich bringen; und im übrigen, in Bezug auf die Übernahme neuer Arbeiten und andere wichtige Geschäfte, ist er nach dem Vertrag lediglich in gleicher Weise wie die übrigen Gesellschafter gebunden. Das Bureau in Wädenswil und der dazu gehörige Geschäftsbetrieb stehen also ohne Frage unter besonderer, verhältnismäßig unabhängiger Leitung. Es könnte denn auch unschwer und ohne erhebliche Veränderung vom Hauptgeschäft in Altdorf losgelöst und in ein selbständiges Geschäft umgewandelt werden, wie es ja nach außen nach der Art der Geschäftsführung jetzt schon mehr den Eindruck eines selbständigen Geschäftes erweckt.

Diesen Momenten gegenüber, die entschieden für die Anerkennung eines besondern Steuerdomizils der Rekurrentin in Wädenswil sprechen, kann es nichts verschlagen, daß die Baumaterialien, Maschinen und Werkzeuge durch das Hauptbureau in Altdorf beschafft werden, weil nicht der Ankauf, sondern die Verwendung dieser Dinge auf den Baustellen wesentlich für die Erzielung von Gewinn ist; daß die Buchhaltung und Kassaführung in Altdorf besorgt werden, weil es sich hierbei wiederum um bloße Hilfsarbeiten handelt. Ebensovienig stehen die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages über den Bankverkehr jener Annahme entgegen, da ja darnach das Bureau in Wädenswil, soweit es seine Bedürfnisse erfordern, direkt mit der Bank verkehrt. Endlich ist für die Frage des Steuerdomizils unerheblich, daß das Bureau in Wädenswil nicht im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen ist. Die Berufung der Rekurrentin auf die Urteile Fiez und Leuthold,

US 22 Nr. 4, und Frey, 24 I Nr. 116, sodann ist durchaus verfehlt, weil in diesen Fällen der Bestand eines besondern Steuerdomizils für die Ausführung einer einzelnen Baute verneint wurde; gerade die Erwägungen dieser Urteile sprechen dafür, daß ein ständiges Baubureau, wie es hier vorliegt, ein Steuerdomizil zur Entstehung bringt.

2. Der Rekurs ist nach dem gesagten gegenüber dem Kanton Zürich abzuweisen. Auf das gegen den Kanton Uri gerichtete eventuelle Begehren kann nicht eingetreten werden. In Frage steht im vorliegenden Rekurs allein die ernerische Besteuerung pro 1907, und für dieses Jahr hat sich die Rekurrentin beim Entscheid des Obergerichts vom 23. Oktober 1907 beruhigt, obgleich ihr damals schon und jedenfalls innerhalb der 60tägigen Frist des Art. 178 Ziff. 3 OG seit Mitteilung des obergerichtlichen Urteils der zürcherische Steueranspruch bekannt war (30 I S. 613 Erw. 4).

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Das Hauptrekursbegehren wird abgewiesen. Auf das Eventualbegehren wird, soweit dasselbe nicht durch Abweisung des Hauptrekursbegehrens erledigt ist, nicht eingetreten.

81. Urteil vom 23. September 1908

in Sachen **A.-G. „Mercur“** gegen **Kanton Solothurn**
und **Gemeinde Olten**.

Steuerverhältnisse beim Geschäftsbetrieb einer Aktiengesellschaft mit zahlreichen Verkaufsstellen in der ganzen Schweiz. Ist die Gesellschaft nur an ihrem Sitz steuerpflichtig für die Vermögenssteuer, oder begründen die Verkaufsstellen steuerrechtliche Spezialdomizile? — Stellung des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen.

A. Die Rekurrentin ist eine im Handelsregister von Olten und Bern eingetragene Aktiengesellschaft, die durch zirka 80 auf das Gebiet der ganzen Schweiz verteilte Verkaufsstellen den Verkauf von Schokoladen und Kolonialwaren betreibt. Unzählig eines