S. 301 / Nr. 40 Doppelbesteuerung (d)

BGE 54 I 301

40. Urteil vom 22. Juni 1928 i.S. Johannes B.-Stiftung gegen Zürich und Schaffhausen.

Seite: 301

Regeste:

Verwirkung des Steuerhoheitsanspruchs gegenüber der kollidierenden Besteuerung des Pflichtigen durch einen anderen Kanton bei Unterlassung der Geltendmachung des Besteuerungsrechts während der Steuerperiode selbst in der Annahme fehlender Steuerhoheit. Was ist zu Jener Wahrung des Hoheitsanspruchs im Steuerjahre selbst nötig 1 (Erw. 1.) Steuerdomizil einer Stiftung (insbes. Familienstiftung). Inwiefern ist dafür der statutarische zivilrechtliche Wohnsitz der Stiftung massgebend? (Erw. 2 und 3.)

* A. - Am 25. Oktober 1901 haben Witwe Luise B. und ihre Söhne Hans und Emil B., alle in Zürich, zum Andenken an ihren verstorbenen Gatten und Vater Johannes B., von und in Zürich, durch öffentliche Urkunde und unter der durch §§ 41, 44 des Privatrechtlichen Gesetzbuchs für den Kanton Zürich als Gültigkeitserfordernis vorgeschriebenen Anzeige an den Stadtrat von Zürich als Oberaufsichtsbehörde die «Joh. B.-Stiftung Zürich» errichtet. «Glieder der Stiftung» sollten nach § 1 der Stiftungsurkunde die jeweiligen ehelichen Nachkommen von Hans und Emil B. sein, die den Namen B. tragen und in Zürich verbürgert sind, gleichgültig wo sie ihren Wohnsitz haben. Als Stiftungszweck wurde in § 2 bezeichnet die Förderung des

* Gekürzter Tatbestand.

Seite: 302

sittlichen und leiblichen Wohls und der Zusammengehörigkeit der Familienglieder durch: a) ökonomische Beiträge an die Ausbildung von Söhnen und Töchtern der Familie B.; b) Gewährung von Pensionen an Familienglieder, die alt, krank oder unverschuldet bedürftig sind und sich aus eigener Kraft nicht mehr durchbringen können für die Dauer dieses Unvermögens; c) Familienzusammenkünfte. Daneben sollten auch ausserordentliche Verwendungen zu Gunsten momentan bedrängter Familienglieder und bedürftiger Familientöchter, die sich in andere Familien verheiratet haben, beschlossen werden können. § 3 Abs. 3 bestimmte: «Beim Aussterben der Familie soll das Stiftungsgut bzw. sein Ertrag zur Unterstützung von stadtzürcherischen Waisen und alten arbeitsunfähigen Stadtbürgern verwendet werden.» Nach § 7 «wird die Verwaltung der Stiftung in Zürich besorgt». Diese Bestimmung und die ursprünglich für die Besorgung der Stiftungsgeschäfte vorgesehene Organisation sind durch eine Statutenrevision geändert worden, welche die Familienversammlung (bestehend aus den volljährigen männlichen anteilsberechtigten Familiengliedern) am 18. Dezember 1928 einstimmig beschloss. Vorher hatte die bisherige Stiftungsverwaltung vergeblich versucht, von den zürcherischen Steuerbehörden die Befreiung der Stiftung von der Steuerpflicht oder eine Ermässigung der Steuerleistungen zu erlangen. Danach ist der Name der Stiftung künftig nur noch «Johannes B.-Stiftung» (statt «Joh. B.-Stiftung Zürich») und es lautet § 7 der Satzung nunmehr: «Wo das Rechtsdomizil sich befindet, bestimmt der Senior. Die Verwaltung kann am Sitze der Stiftung ganz oder teilweise oder an einem beliebigen anderen Orte geführt werden. Der Entscheid darüber steht dem Senior der Stiftung (z.Z. Dr. Hans B.) oder der Familienversammlung zu.» In den §§ 8-12 heisst es unter der Überschrift «Verwaltung»:

«§ 8. Solange die männlichen volljährigen Nutzungsberechtigten die Zahl 8 nicht übersteigen, besorgen der

Seite: 303

Senior und der Verwalter nach Massgabe der Statuten und Verordnungen alle Stiftungsangelegenheiten, ausgenommen eine Änderung des Stiftungsstatuts. Nachher steht es der Familienversammlung frei, die Ordnung der Aufsicht und Verwaltung, die Normierung der Beiträge usw. einem dreigliedrigen Vorstände zu übertragen oder diesbezüglich selbst das Nötige zu bestimmen oder den bisherigen Modus beizubehalten.»

«§ 9. Unter der gleichen Voraussetzung führt der Senior die Aufsicht über die Verwaltung des Fonds, die Aufbewahrung der Werttitel, die Kapitalanlagen. Er prüft und genehmigt die Rechnung des Verwalters und bestimmt mit diesem die ordentlichen und ausserordentlichen Beiträge, sowie die einer eventuellen Familienversammlung vorzulegenden Geschäfte und Anträge; er sorgt für die Führung eines Verzeichnisses der Nutzungsberechtigten...»

«§ 10. Die Stiftung wird im übrigen nach aussen durch den Verwalter vertreten. Der Couponsdienst

sowie die Ordnung der Steuern kann ganz oder teilweise von der übrigen Verwaltung abgetrennt werden.

Die ordentliche Verwaltung sorgt für den Eingang und die Anlage der Zinsen, die Neuanlage von Geldern und gekündeten Titeln im Einverständnis mit dem Senior; sie besorgt die Regelung der Aufgaben und Verbindlichkeiten der Stiftung. Das nähere bestimmt ein Reglement...»

«§ 12. Solange für die Ausübung nachbenannter Funktionen nicht einzelne Mitglieder eines besonderen Vorstandes bezeichnet werden, sind sie wie folgt zugewiesen:

I. dem Senior:

- a) ...
- b) die Führung des Stammbaums und des Verzeichnisses der Nutzungsberechtigten und die bezügliche Kenntnissgabe an den Verwalter.
- c) ...
- d) die Ernennung des Verwalters.

Seite: 304

II. dem Verwalter:

- a) die Protokollführung über die Sitzungen der Familienversammlung,
- b) die Ausführung der gefassten Beschlüsse und die Besorgung der bezüglichen Korrespondenz,
- c) die Führung eines Verzeichnisses der von der Stiftung geleisteten Beiträge.» § 6 sieht vor, dass über ausserordentliche Verwendungen im Sinne dieser Ziffer und der entsprechenden Ziffer der alten Statuten bis zum Betrage von 3000 Fr. der Senior in Verbindung mit dem Verwalter, bei höheren Beträgen der Familienrat und in dessen Ermangelung die Familienversammlung entscheide. Daneben sind in § 14 der Familienversammlung wie bisher eine Reihe weiterer Befugnisse u. a. die Beschlussfassung über dauernden oder zeitweisen Entzug von Unterstützungen, Änderung des Stiftungsstatuts vorbehalten.

Gestützt auf diese neue Ordnung verfügte der Senior der Stiftung am 30. Dezember 1925 die Verlegung des Stiftungssitzes nach Schaffhausen und übertrug die Stellung des «Verwalters» im Sinne der oben angeführten abgeänderten Statutenbestimmungen der Schaffhauser Kantonalbank. Es ist unbestritten, dass diese die entsprechenden Verrichtungen seit 1. Januar 1926 tatsächlich ausübt und dass ihr auf den gleichen Zeitpunkt auch das Stiftungsvermögen zur Aufbewahrung übergeben worden ist. Durch Beschluss vom 15. Februar 1927 schätzte die Steuerkommission Zürich gleichwohl die Stiftung für 1926 mit dem ganzen Vermögen und Einkommen zur zürcherischen Steuer ein. Auf Einsprache der Stiftung hob jedoch die zürcherische Finanzdirektion durch Verfügung vom 15. Dezember 1927 diese Einschätzung auf, weil die Inanspruchnahme des Besteuerungsrechts, um zulässig zu sein, noch innert des Steuerjahres hätte erfolgen müssen (BGE 50 I 100). Dagegen wurde gleichzeitig, im Sinne einer Anweisung der Finanzdirektion an die ihr unterstellten Einschätzungsorgane nach § 69

Seite: 305

des zürch. StG, die Stiftung für 1927 als im Kanton Zürich steuerpflichtig erklärt, mit der Begründung: dass die eigentliche Verwaltung und Geschäftsführung nach wie vor in Zürich, beim Senior vor sich gehe, während die Schaffhauser Kantonalbank lediglich nach seinen Weisungen die banktechnische Ausführung besorge.

Eine staatsrechtliche Beschwerde der Johannes B.-Stiftung über diese Verfügung aus Art. 46 Abs. 2 BV hat das Bundesgericht abgewiesen. Die Rekurrentin machte darin in erster Linie geltend, dass bei Stiftungen wie der vorliegenden das Steuerdomizil mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz zusammenfallen müsse; er befinde sich aber hier kraft statutarisch gültig geäusserten Willens in Schaffhausen. Im ferneren focht sie die aus den Statuten hinsichtlich der Stellung der Schaffhauser Kantonalbank als «Verwalter» einerseits und des Seniors andererseits gezogenen Schlüsse als unrichtig an. Endlich wurde eingewendet, dass auch der Steueranspruch für 1927 aus dem gleichen Grunde, wie ihn die Finanzdirektion selbst für 1926 angenommen habe, verwirkt sei. Wenn Zürich das Besteuerungsrecht für 1927 hätte in Anspruch nehmen wollen, hätte dies nur in dem Verfahren geschehen können, welches das kantonale Steuergesetz dafür vorsehe, nämlich durch eine Einschätzungsverfügung der Steuerkommission. Ihr komme erstinstanzlich auch die Entscheidung über Fragen der subjektiven Steuerpflicht zu. Die Finanzdirektion habe nach § 7 StG nur die Stellung einer Rechtsmittelinstanz bei Streitigkeiten hierüber. Die ihr in § 69 vorbehaltene Aufsicht über die sämtlichen Steuerbehörden mit Ausnahme der Oberrekurskommission gebe ihr nur disziplinarische, keine Einschätzungsbefugnisse. Der in den Urteilen BGE 50 I Nr. 19 u. 20 ausgesprochene Grundsatz müsse übrigens nicht nur für den Fall des Zurückgreifens auf eine unterlassene Veranlagung nach Ablauf des Steuerjahres gelten, sondern auch dann, wenn während des Steuerjahres eine Beanspruchung im

Seite: 306

üblichen Verfahren und zur üblichen Zeit nicht erfolgt und infolgedessen vom Steuerpflichtigen der Steueranspruch eines anderen Kantons bereits anerkannt worden sei. (Am 30. Juni 1927 hatte die Rekurrentin wie schon im Jahre 1926 auch für 1927 die Steuern auf dem Stiftungsgute an den Staat und die Gemeinde Schaffhausen bezahlt.)

Entscheidungsgründe:

«1. - Im Urteil BGE 50 I S. 100 ff., insbesondere 104 E. 3 ist es als unzulässig und gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossend erklärt worden, auf die im Steuerjahr selbst unterlassene Heranziehung einer Person zur Steuer nachträglich zurückzukommen, wenn die Unterlassung ihren Grund in der Annahme fehlender Steuerhoheit des Kantons hatte und die Person infolgedessen bereits von einem anderen Kanton inbezug auf das gleiche Einkommen oder Vermögen für das betreffende Jahr unangefochten besteuert worden ist. Wenn das Urteil statt dessen konkreter von Unterlassung der «Veranlagung, spricht, so hatte es den Regelfall im Auge, wo die gleiche Behörde, der die zahlenmässige Veranlagung (Einschätzung) zusteht, auch über die subjektive Steuerpflicht, das Bestehen der Steuerhoheit des Kantons über die Person überhaupt zu urteilen hat. Es sollte damit nicht ausgeschlossen werden, dass in Kantonen, wo die Entscheidung hierüber einer besonderen, von den Einschätzungsorganen verschiedenen Behörde zusteht, die Wahrung des Besteuerungsrechts wirksam nicht auch schon durch eine im Laufe des Steuerjahres ergehende Verfügung dieser Behörde erfolgen kann, wodurch die Person grundsätzlich als im Kanton steuerpflichtig erklärt und so die Grundlage für die zahlenmässige Einschätzung geschaffen wird. Sonst würde sich die unannehmbare Folge ergeben, dass der Kanton seinen Steueranspruch gegenüber dem kollidierenden eines anderen Kantons sogar dann verwirken würde, wenn sich das vorgängige Verfahren zur Feststellung der grundsätzlichen Steuerpflicht infolge

Seite: 307

von Rechtsmitteln, die der Pflichtige selbst gegen diese Feststellung ergriffen hat, über das Steuerjahr hinauszieht. Nach dem zürcherischen Steuergesetz (§ 7) werden aber Anstände darüber, ob natürliche oder juristische Personen sowie Vermögens- und Einkommensteile der zürcherischen Steuerhoheit unterstehen, von der Finanzdirektion und nicht von den ordentlichen Einschätzungsbehörden erledigt. Dass die Finanzdirektion eine Entscheidung darüber nur bei Anfechtung einer vorangegangenen Einschätzungsverfügung der Steuerkommission durch den Pflichtigen und nicht auch von Amtes wegen, wenn ihr eine solche Bestreitung der Steuerhoheit auf anderem Wege zur Kenntnis kommt, i. S. einer Weisung an die Einschätzungsorgane zur Vornahme der Einschätzung (§ 69 StG) treffen könnte, geht aus dem Gesetze zum mindesten nicht derart zwingend hervor, dass eine andere Auffassung als Willkür und Verletzung von Art. 4 BV bezeichnet werden könnte, wie denn die Rekurrentin diese Rüge selbst nicht erhebt, sondern sich begnügt, die der ihrigen widersprechenden Ansicht des zürcherischen Regierungsrates als rechtsirrtümlich hinzustellen. Nur in jenem beschränkten Umfange könnte aber das Bundesgericht die Frage als solche der Auslegung kantonalen Gesetzesrechts nachprüfen. Da die Ordnung des Steuerveranlagungsverfahrens im übrigen Sache der kantonalen Gesetzgebung ist, kann auch nicht verlangt werden, dass die Feststellung der grundsätzlichen Steuerpflicht oder die Einschätzung, um gegenüber den kollidierenden Ansprüchen eines anderen Kantons wirksam zu sein, innert des Steuerjahres überdies noch bis zu einem gewissen Zeitpunkt erfolgen müsse. Es muss genügen, dass sie vor Ablauf der Steuerperiode in einem Augenblicke erging, wo sie nach der kantonalen Gesetzgebung selbst noch statthaft war. Dass letzteres hier nicht der Fall wäre und das betreffende Verfahren danach bei Folge der Nichtigkeit früher hätte eingeleitet werden müssen, wird aber wiederum nicht behauptet.

Seite: 308

«2. - Das Urteil BGE 45 I 190, in dem bei Auseinanderfallen des formellen, zivilrechtlichen Sitzes einer juristischen Person und des Ortes, wo die an sich dem Sitze zukommende, normalerweise an ihm sich abspielende Geschäftsführung tatsächlich vor sich geht, der letztere Ort als für das Steuerdomizil massgebend erklärt wurde, betraf allerdings unmittelbar eine Erwerbs- (Aktien-) gesellschaft. Ebenso das spätere damit übereinstimmende Urteil BGE 50 I 103 E. 2. Schon in der (nicht veröffentlichten) Entscheidung i. S. Caisse de secours pour la famille Coulon vom 2. Februar 1924 hat dann aber das Bundesgericht erkannt, dass dasselbe auch für die Stiftungen mit Einschluss der Familienstiftungen gelten müsse. Die Gründe, welche das Gericht dazu geführt haben, für die steuerrechtliche Behandlung im interkantonalen Verhältnis in dieser Beziehung nicht auf die äusserliche, in den Statuten und im Handelsregistereintrag zum Ausdruck kommende, sondern auf die tatsächliche Gestaltung der Verhältnisse abzustellen, treffen in der Tat auch hier in gleicher Weise zu, wie sich denn die Erwägungen der beiden Urteile 45 I 190 und 50 I 103 nach ihrer Fassung auf die juristischen Personen überhaupt, nicht bloss auf Erwerbsgesellschaften mit selbständiger

Persönlichkeit beziehen. Dass bei der Stiftung die fruchtbringende (neues Kapital bildende) Verwendung eines Kapitals nicht Selbstzweck ist, sondern einem darüber stehenden mehr idealen Zwecke, im Falle der Familienstiftung der Aufrechterhaltung einer gewissen geistigen und sozialen Stellung der Familie auch für die Zukunft dient, ist unerheblich. Denn nicht dieser ideale Zweck ist es, der die Stiftung zum Steuersubjekt macht, sondern die in dem Stiftungsvermögen und dessen Ertrag zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Massgebend muss daher auch hier für das allgemeine (primäre) Steuerdomizil der wirkliche, tatsächliche Mittelpunkt dieser ökonomischen Existenz der juristischen Person sein. Er befindet sich

Seite: 309

aber an dem Orte, mit dem das Stiftungsvermögen durch die ihm vom Stifter angewiesene Bestimmung innerlich verknüpft erscheint und wo die seine Verwaltung im engem Sinne und Verwendung im Interesse des Stiftungszweckes bestimmenden Handlungen in der Hauptsache vorgenommen werden, nicht an dem Rechtsdomizil, an das die Destinatäre kraft willkürlicher Wahl der Statuten für eine allfällige rechtliche Geltendmachung ihrer Nutzungsansprüche gewiesen werden. Auch der blosser Ort der Lage des Vermögens kann, wenn es sich nicht um Liegenschaften handelt, dafür so wenig entscheidend sein wie bei einer natürlichen Person, die ihr bewegliches Vermögen einem ausserhalb ihres Wohnsitzes wohnenden Dritten zur Aufbewahrung übergibt.

Im vorliegenden Falle ist die Stiftung von den Stiftern ausdrücklich als «Joh. B.-Stiftung Zürich» errichtet worden und mit diesem Orte auch sachlich durch die Bestimmung für eine hier verbürgerte Familie und durch den dem Stiftungsvermögen subsidiär für den Fall des Aussterbens der Familie angewiesenen Zweck verbunden (§§ 1 und 3 der Stiftungsurkunde vom 25. Oktober 1901). Es fragt sich daher schon, ob überhaupt eine Verlegung des Sitzes von hier an einen anderen Ort von den Familiengliedern gültig habe beschlossen bzw. dem Senior überlassen werden können, d. h. ob die in § 14 und 17 der Stiftungsurkunde der Familienversammlung vorbehalten Änderung der «Statuten» sich wirklich auch auf diesen Punkt beziehe. Zweifel darüber sind umsoeher möglich, als nach dem zur Zeit der Errichtung der Stiftung geltenden Rechte, nämlich § 45 des zürcherischen PrGB die Stiftungsstatuten auch bei Familienstiftungen nur mit Zustimmung der Oberaufsichtsbehörde (hier des Stadtrates von Zürich) geändert werden konnten und daher die Stifter bei Erteilung jener Ermächtigung an die Familienversammlung mit dem Bestehen einer solchen Kautel gegen Verletzung ihrer Intentionen durch Beschlüsse der Familienversammlung rechnen durften. Es

Seite: 310

kann aber als sicher gelten, dass die fragliche Zustimmung der Oberaufsichtsbehörde für eine Sitzverlegung wie die heute in Frage stehende von anderen Gründen abgesehen schon mit Rücksicht auf die Wahrung der Rechte der Gemeinde nach § 3 Abs. 2 der Stiftungsurkunde nicht erteilt worden wäre. Doch kann die Frage der Zulässigkeit einer dahingehenden Organisationsänderung überhaupt wie eines eventuellen Einspruchsrechts der Gemeinde- oder Staatsbehörden dagegen kraft öffentlichen Rechts (Art. 87 ZGB) im Hinblick auf den subsidiären Zweck der Stiftung nach der eben erwähnten Bestimmung der Stiftungssatzung offen bleiben. Denn zur Abweisung des Rekurses reicht schon der oben angeführte andere Grund, die Unerheblichkeit selbst einer gültigen Veränderung des zivilrechtlichen formellen Wohnsitzes allein für das Steuerdomizil aus.

Es ist unbestritten, dass irgendwelche sachliche Beziehungen der Stiftung nach ihrem Zwecke zu Schaffhausen nicht bestehen und dass auch die gegenwärtigen Stiftungsberechtigten mit diesem Orte durch keinerlei persönliche Beziehungen verbunden sind. Die Wahl von Schaffhausen als Sitz der Stiftung kann infolgedessen ihren Grund nur in den geringeren Steuersätzen der dortigen Gesetzgebung im Vergleich zur zürcherischen haben. Bei dieser Sachlage kann es aber, um Schaffhausen nicht bloss als den Wohnsitz im zivilrechtlichen Sinne der Stiftung, sondern auch als ihr allgemeines und primäres Steuerdomizil zu betrachten, nicht genügen, dass dort zugleich eine gewisse auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens sich beziehende Tätigkeit vor sich geht (was auch im Falle der Aktiengesellschaft für Unternehmungen der Textilindustrie zutrifft s. BGE 50 I. S. 104 E. 2 am Schlusse). Das Gewicht muss vielmehr darauf gelegt werden, wo über die Stiftungsgeschäfte entschieden wird, die die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens bestimmende laufende Tätigkeit konzentriert ist. Dies ist aber Zürich und

Seite: 311

nicht Schaffhausen, wenn schon die Fassung der neuen Statuten es mehr oder minder zu verhüllen bestimmt ist. Nicht nur sollen danach die (ordentlichen und ausserordentlichen) Stiftungsbeiträge vom Verwalter und Senior gemeinsam bestimmt werden, auch für die zur Vermögensverwaltung im engeren Sinne gehörenden Handlungen wie Anlage der eingehenden Zinse, Neuanlage von Geldern und gekündeten Titeln wird durchgehends das Einverständnis des Seniors gefordert. Da der Senior seinerseits in ausschliesslicher Kompetenz auch den Verwalter ernennt und so das Verhältnis zu

demselben nach seinem Gutdünken regeln kann, ist er es demnach, der über das Schicksal des Stiftungsvermögens in Wirklichkeit allein entscheidend bestimmt und von dem die massgebenden Verfügungen und Anordnungen nach all den erwähnten Richtungen ausgehen. Dem Verwalter kommt tatsächlich, wie die zürcherischen Behörden zutreffend hervorheben, nur die Rolle einer Hilfsperson des Seniors zu, die dessen Weisungen auszuführen hat. Daran ändert der Umstand nichts, dass ihm nach § 10 Satz 1 der Statuten die Vertretung der Stiftung nach aussen übertragen ist, d. h. er formell gegenüber Dritten für sie handelnd, zeichnend auftritt. Im übrigen kann nach den Statuten auch diese Vertretung nach aussen durch Anordnung des Seniors in einzelnen Beziehungen, für den Couponsdienst und die Ordnung der Steuern, von der übrigen Verwaltung getrennt werden, wie denn der Rekurs an die zürcherische Finanzdirektion vom Senior allein ohne Mitwirkung der Schaffhauser Kantonalbank als «Verwalterin» ergriffen worden ist (vgl. ferner den Brief von Dr. Hans B. an das städtische Steueramt Zürich vom 7. Januar 1928, act. 30 Nr. 45).

Die danach massgebende Tätigkeit des Seniors aber ist unbestrittenermassen für die in Frage kommende Steuerperiode in Zürich vor sich gegangen, wo er während derselben seinen Wohnsitz hatte und die ihm durch die Statuten zugewiesenen Stiftungsgeschäfte besorgt hat.

Seite: 312

Dass bei dieser Lösung das Steuerdomizil der Stiftung ein mehr oder minder veränderliches wird, mit einem Wohnsitzwechsel des Seniors unter Umständen ebenfalls auf dessen neuen Wohnort übergehen könnte, ist richtig, kann aber kein ausschlaggebendes Bedenken gegen die von Zürich verfochtene Entscheidung bilden. Die nämliche Folge würde auch eintreten, wenn man auf die statutarische Regelung der Sitzfrage abstellte, indem es alsdann der Senior in der Hand hätte, Sitz und Steuerdomizil nach Willkür jeweilen an den Ort zu legen, wo es ihm aus fiskalischen Gründen am vorteilhaftesten scheint, während für den Wechsel seines persönlichen Wohnsitzes immerhin die blosser Absicht der Wohnsitzbegründung nicht genügt, sondern eine effektive Verlegung des Mittelpunktes seiner Existenz an den neuen Ort hinzukommen muss.

Im Falle der Familienstiftung Coulon war zur Rechtfertigung der Verlegung des statutarischen Sitzes von Neuenburg nach Bevaix nur geltend gemacht worden, dass eine Anzahl Stiftungsberechtigte an diesem Orte wohnen, während nicht behauptet wurde, dass von hier auch die Verfügung über die Verwendung des Stiftungsvermögens oder irgendwelche Verwaltungshandlungen ausgehen. Wenn das Bundesgericht damals das Besteuerungsrecht der Gemeinde Neuenburg als dem Orte zuerkannte, wo das Vermögen liege und verwaltet werde, so wurde damit nur ausgesprochen, dass er vor dem Orte eines bloss statutarischen Sitzes, an dem keinerlei die Stiftungsverwaltung betreffende Tätigkeit stattfindet, den Vorzug verdiene. Der Fall, in dem der Ort zu dieser Verwaltung gehörender Ausführungsmassnahmen mit demjenigen auseinanderfällt, wo die dafür massgebenden Weisungen und Verfügungen selbst von den Stiftungsorganen getroffen werden, ist dadurch nicht präjudiziert worden.»

«3. - Ein Antrag auf Teilung der Steuerhoheit für den Fall, dass als allgemeines primäres Steuerdomizil der

Seite: 313

Stiftung Zürich und nicht der statutarische Sitz angesehen werden sollte, ist weder von Schaffhausen noch von der Rtkurrentin gestellt worden. Die Frage, ob die bei der Schaffhauser Kantonalbank vor sich gehenden Handlungen allenfalls geeignet wären, ein sekundäres Steuerdomizil für eine Vermögens- oder Einkommensquote neben dem primären des eigentlichen Sitzes im steuerrechtlichen Sinne, Zürich zu begründen, bedarf daher der Erörterung nicht.»

«4. - Ebenso ist über die Rückerstattung der für 1927 von Schaffhausen schon bezogenen Steuern mangels eines dahingehenden Rekursbegehrens nicht zu urteilen. Nachdem der Regierungsrat von Schaffhausen sich hiezu für den Fall der Abweisung des gegen Zürich gerichteten Rekurses von sich aus bereit erklärt hat, ist er immerhin dabei zu beharren