

S. 84 / Nr. 14 Doppelbesteuerung (d)

BGE 55 I 84

14. Urteil vom 10. Mai 1929 i. S. Unterstützungs- und Pensionskasse für das Gesamtpersonal der Firma Ryff & Co o A.-G. gegen Kantone Bern und Glarus.

Regeste:

Stiftung. Bedeutung des statutarischen zivilrechtlichen Wohnsitzes einer solchen für das Steuerdomizil. Angebliches sekundäres Steuerdomizil an diesem Orte neben dem primären am

Seite: 85

Orte der Leitung der Stiftungsgeschäfte wegen gewisser Ausführungsmassnahmen für die Vermögensverwaltung, die dort vor sich gehen.

A. - Durch öffentliche Urkunde vom 28. Dezember 1920 hat die Aktiengesellschaft Ryff & Co in Bern eine Stiftung unter dem Namen «Unterstützungs- und Pensionskasse für das Gesamtpersonal der Firma Ryff & Co, Strickwarenfabrik, Bern» und mit Sitz in Bern errichtet und derselben den von der Stifterin «angelegten Unterstützungs- und Pensionsfonds» im Kapitalbetrage von nominell 271051 Fr. 15 Cts. zuzüglich laufender Zinsen «gewidmet und überwiesen». «Weitere Zuwendungen seitens der Firma Ryff & Co A.-G. geschehen» nach Ziff. II der Stiftungsurkunde «nach Massgabe ihrer jeweiligen in Kraft befindlichen Statuten und der Beschlüsse der Generalversammlung ihrer Aktionäre». Im ferner sind aus dieser Urkunde nachstehende Bestimmungen hervorzuheben:

«III. Die Stiftung bezweckt die Ausrichtung von Unterstützungsbeiträgen und Pensionen, sowie weitere Wohlfahrtsbestrebungen für das Gesamtpersonal der Firma Ryff & Co A.-G. nach Massgabe des vom Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co aufgestellten Stiftungsreglementes.»

«IV. Einziges Organ der Stiftung ist der Stiftungsrat, bestehend aus einem Präsidenten und vier weiteren Mitgliedern. Letztere werden je zur Hälfte vom Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co A.-G. in Bern und vom Gesamtpersonal der Firma Ryff & Co A.-G. in Bern auf drei Jahre gewählt. Der Präsident des Verwaltungsrates der Firma Ryff & Co A.-G. ist von Amtes wegen Präsident des Stiftungsrates.

Im übrigen konstituiert der Stiftungsrat sich selbst. Der Stiftungsrat ist beschlussfähig, wenn die Mehrheit seiner Mitglieder anwesend ist. Der Vorsitzende stimmt mit; bei gleichgeteilten Stimmen zählt seine Stimme doppelt. Bei Wahlen stimmt der Präsident mit und zieht, wenn die Stimmen gleichgeteilt sind, das Los.

Seite: 86

Die Stiftung wird nach aussen durch den Präsidenten des Stiftungsrates mit Einzelunterschrift vertreten.

Der Stiftungsrat kann weitere Personen aus seiner Mitte bezeichnen, denen die Einzel- oder Kollektivunterschrift für die Stiftung zustehen soll.

Der Stiftungsrat als einziges Organ der Stiftung ist zuständig für alle die Stiftung betreffenden Angelegenheiten. Seine Beschlüsse sind endgültig.»

«VI. Der Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co A.-G. ist befugt, die Bestimmungen der vorliegenden Stiftungsurkunde abzuändern oder zu ergänzen. Die Abänderungen oder Ergänzungen dürfen jedoch den vorbezeichneten Stiftungszweck in keiner Weise einschränken.»

«VII. Der Stiftungsrat hat alljährlich Rechnung zu stellen. Die Rechnung ist von der Kontrollstelle der Firma Ryff & Co A.-G. zu prüfen; diese hat über ihren Befund einen schriftlichen Bericht zu erstatten.»

«IX. Die Stiftung wird der Aufsicht des Regierungsrates des Kantons Bern unterstellt.»

Das vom Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co A.-G. in Ausführung von Ziff. III der Stiftungsurkunde am gleichen Tage erlassene «Reglement», für die Stiftung enthält in Art. 9 übereinstimmend den Vorbehalt: «Der Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co A.-G. ist auf Antrag des Stiftungsrates befugt, die Bestimmungen des vorliegenden Reglementes abzuändern oder zu ergänzen.»

Am 24. Dezember 1923 beschloss der Verwaltungsrat der Ryff & Co A.-G. eine Abänderung der Stiftungsurkunde in dem Sinne, dass als «Sitz der Stiftung» in Ziff. I Glarus bezeichnet wurde. Ferner ergänzte er Ziff. IV dieser Urkunde dahin, dass die Befugnis zur Einzel- oder Kollektivunterschrift für die Stiftung vom Stiftungsrat auch «ausserhalb desselben stehenden Personen», sollte erteilt werden können. Gleichzeitig wurden an die von der Ryff & Co A.-G. zu besetzenden beiden Stellen im Stiftungsrat zwei Prokuristen dieser Firma, Cerutti und Keiser, gewählt. Gestützt darauf ist die

Seite: 87

Stiftung laut Handelsamtsblatt vom 7. Februar 1924 am 5. Februar 1924 in Glarus im Handelsregister eingetragen worden. Der Eintrag enthält die üblichen Angaben über Zweck und Organisation der Stiftung (Stiftungsrat, Zusammensetzung und Befugnisse desselben) und fährt sodann fort: Präsident des Stiftungsrates ist Friedrich Ludwig Ryff, Fabrikant von Attiswil (Bern), in Bern. Kollektivunterschrift ist erteilt an Viktor Cerutti von Gadmen (Bern), Prokurist in Bern, Paul Keiser von Reitnau (Aargau), Prokurist in Bern, und Dr. Rudolf Gallati, Advokat von und in Glarus. Das Domizil der Stiftung befindet sich bei Dr. Rudolf Gallati, Advokat in Glarus.» Im Handelsamtsblatt vom 11. März 1924 wurde ausserdem die Löschung der Eintragung der Stiftung beim Handelsregisterbureau Bern infolge Sitzverlegung bekanntgegeben. Nach einer bei den Akten liegenden Bescheinigung der Glarner Kantonalbank sind am 14. Januar 1924 von der Stiftung Wertschriften im Nominalbetrage von 159000 Fr. bei dieser Bank deponiert worden, wo sie sich noch befinden.

Durch Verfügung vom 14. Oktober 1928 schätzte die Bezirkssteuerkommission Bern die Stiftung gleichwohl pro 1924 für den auf 9500 Fr. bestimmten Ertrag ihrer Wertschriften als Einkommen 2. Klasse zur bernischen Steuer ein. Die Stiftung rekurrierte hiegegen an die kantonale Rekurskommission, indem sie geltend machte: es handle sich entgegen der Behauptung der Steuerbehörde nicht um einen bloss formellen, sondern um einen tatsächlich durchgeführten Wechsel des Sitzes. Durch das Zeugnis der Glarner Kantonalbank sei nachgewiesen, dass das ganze Stiftungsvermögen seit Januar 1924 in Glarus liege. Der als dortiger Geschäftsführer ernannte Dr. Gallati sei nicht nur Bevollmächtigter und Domizilträger der Stiftung, sondern zugleich zeichnungsberechtigtes Mitglied des Stiftungsrates. Neben dem Stiftungsvermögen und seiner Verwaltung befinde sich also ein Teil der Stiftungsorgane in Glarus, was genügen müsse, um

Seite: 88

die Sitzverlegung auch steuerrechtlich anzuerkennen. Die kantonale Rekurskommission schloss sich dieser Auffassung an und verneinte die Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Bern. Auf Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung hob jedoch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern durch Urteil vom 4. Juni, zugestellt 6. November 1928, diesen Entscheid auf und stellte die erstinstanzliche Verfügung der Bezirkssteuerkommission wieder her, mit der Begründung: nach der Stiftungsurkunde komme die Entscheidung in allen Stiftungsangelegenheiten, also auch die Verfügung über das Stiftungsvermögen dem aus fünf Mitgliedern bestehenden Stiftungsrat zu. Dieser aber hänge wiederum ab vom Verwaltungsrat der Firma Ryff & Co A.-G., der die Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsrates bezeichne und auch sonst in der Lage sei, durch die ihm in Ziff. VI der Stiftungsurkunde eingeräumte Befugnis den bestimmenden Einfluss auf das Schicksal der Stiftung und ihres Vermögens auszuüben. Auch nach ihrem Zwecke sei die Stiftung aufs engste mit dieser Firma, also einem in Bern domizilierten Unternehmen verbunden. Darauf, dass die das Stiftungsvermögen bildenden Werte bei einer Glarner Bank im Depot liegen und dass ein Mitglied des Stiftungsrates dort «die Geschäftsführung für die Stiftung», d. h. die dazu gehörenden «Bureauarbeiten» besorge, könne unter diesen Umständen nichts ankommen. Massgebend sei der Ort, wo sich die Leitung der Geschäfte befinde. Dies sei aber nach wie vor Bern als der Sitz des Unternehmens, dem die Stiftung zudiene und dessen Verfügung sie durch die Stiftungssatzung in der erwähnten Weise unterstellt sei. Es beruhe deshalb auch keineswegs auf Zufall, dass die Mehrzahl der Mitglieder des Stiftungsrates in Bern wohne.

B. - Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 28. Dezember 1928 hat die Unterstützungs- und Pensionskasse für das Gesamtpersonal der Firma Ryff & Co A.-G., Strickwarenfabrik in Bern, beim Bundesgericht gestützt auf Art. 46 Abs. 2 BV die Begehren gestellt: es sei unter

Seite: 89

Aufhebung des Urteils des bernischen Verwaltungsgerichts vom 4. Juni/6. November 1928

1. die Steuerpflicht der Rekurrentin für ihr Einkommen 2. Klasse im Kanton Bern zu verneinen;
2. eventuell das Verhältnis festzusetzen, in dem sich die Kantone Bern und Glarus in die Besteuerung zu teilen hätten;
3. der Kanton Glarus zu verurteilen, allfällig zu viel erhobene Steuerbeträge zurückzuerstatten.

Es wird ausgeführt: das Urteil des Bundesgerichts in Sachen Colombus gegen Aargau (BGE 45 I 190 ff.), auf das sich das Verwaltungsgericht berufe, treffe auf den vorliegenden Fall nicht zu. Einmal habe es sich dort um eine Erwerbsgesellschaft gehandelt. Während bei einer solchen eine produktive, Einkommen erzeugende Tätigkeit stattfinde, könne bei einer wohltätigen Stiftung, wie sie heute in Frage stehe, von einem «Geschäftsbetriebe» in diesem Sinne nicht die Rede sein. Ihr Einkommen bestehe vielmehr ausschliesslich im Ertrage der zum Stiftungsgut gehörenden Vermögensstücke. Es müsse deshalb auch für die Frage der Steuerhoheit im interkantonalen Verhältnis entscheidend darauf abgestellt werden, wo sich dieses Vermögen, aus dessen Erträgen der Stiftungszweck erfüllt werde, befinde und verwaltet werde. Sodann sei in dem erwähnten Urteile (wie auch in den früheren BGE 37 I 35, 44 I 123) bloss ausgesprochen worden, dass der zivilrechtliche Wohnsitz einer

juristischen Person dann kein Steuerdomizil begründen könne, wenn er bloss formell an einen bestimmten Ort verlegt worden sei, ohne dass dieser Ort für die Tätigkeit, den Geschäftsbetrieb der juristischen Person tatsächlich irgendwie in Betracht kommen würde. So habe es sich bei der Aktiengesellschaft Columbus verhalten, indem Glarus damals bloss der durch die Gesellschaftsstatuten und den Handelsregistereintrag bezeichnete Sitz gewesen sei, während Leitung und Verwaltung der Gesellschaft ausschliesslich in Baden vor sich gegangen seien. Im heutigen Falle

Seite: 90

lägen aber die Verhältnisse ganz anders. Es sei im Zusammenhang mit der Sitzverlegung nicht bloss das Stiftungsvermögen nach Glarus übergeführt worden, sondern es würden seither auch die Geschäfte der Stiftung und die Verwaltung jenes Vermögens dort durch die vom Stiftungsrat dafür bezeichnete Person geführt. Wenn das Verwaltungsgericht behaupte, dass die Leitung der Geschäfte nach wie vor von Bern aus geschehe, so sei darauf hinzuweisen, dass der bestellte Geschäftsführer Dr. Gallati ebenfalls Mitglied des Stiftungsrates und für ihn kollektiv zeichnungsberechtigt sei. Auch der Präsident des Stiftungsrates und die von der Firma Ryff & Co bezeichneten weiteren Mitglieder brauchten zudem nicht notwendig in Bern zu wohnen, wie denn der erstere tatsächlich laut Handelsamtsblatt vom 26. März 1925 zur Zeit seinen Wohnsitz in Blonay, Kanton Waadt, habe. Nichts hindere ferner den Stiftungsrat, seine Sitzungen an anderen Orten als Bern abzuhalten, so dass es schon aus diesem Grunde unrichtig sei zu behaupten, dass die Verwaltung der Stiftung von Bern aus erfolge. Auch der Einfluss, der satzungsgemäss der Firma Ryff & C^o A.-G. auf die Stiftung zustehe, sei unerheblich. Er habe bei einer solchen für die Arbeiter einer Firma errichteten Pensionskasse nichts Aussergewöhnliches an sich und ändere nichts daran, dass die Pensionskasse, einmal in die Form einer Stiftung übergeführt, ein selbständiges, von der Firma Ryff & C^o A.-G. verschiedenes Rechtssubjekt sei. Als solches müsse sie aber auch ihr eigenes, nach ihren Verhältnissen und nicht nach denjenigen der genannten Firma zu bestimmendes Steuerdomizil haben. Ebenso wenig könne etwas auf den Wohnsitz der Destinatäre ankommen, ganz abgesehen davon, dass die pensionierten Arbeiter nicht immer in Bern bleiben werden. Und vollends sei ohne Belang, ob wegen des erwähnten Zusammenhanges der Stiftung mit einer in Bern niedergelassenen Firma auch für die Stiftung der Sitz dort das Gegebene, «Natürliche» wäre. So wenig wie eine physische könne die juristische Person daran

Seite: 91

gehindert werden, wegen des hohen Steuerdruckes an einen anderen Ort zu ziehen, besonders wenn es sich um eine Wohlthatigkeitseinrichtung handle, die keinerlei Erwerbszwecke verfolge und zur Erfüllung ihres Zweckes nicht auf einen bestimmten Ort angewiesen sei. Eine unzulässige Umgehung der Steuerpflicht würde darin nur liegen, wenn der Sitz in Glarus ein rein formeller wäre und im Geschäftsbetrieb überhaupt keine Rolle spielen würde. Dies sei aber nicht der Fall.

C. - Die Zentralsteuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern haben die Abweisung der Beschwerdebegehren 1 und 2 beantragt. Der Vernehmlassung des Verwaltungsgerichtes ist zu entnehmen: Es sei nicht richtig, dass die Vermögensverwaltung in Glarus stattfinde. Die wesentliche Tätigkeit in dieser Verwaltung, nämlich die Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen, die Bezeichnung des bezugsberechtigten Personals und die Festsetzung der Höhe der jeweiligen Bezüge liege einzig in der Kompetenz des Stiftungsrates. Was in Glarus geschehe, sei nur die Ausführung der Beschlüsse, Verfügungen und Weisungen des Stiftungsrates, der Inkasso des Vermögensertrages und die Auszahlungen an die vom Stiftungsrat bezeichneten Personen, sowie die Buchhaltung und die Ausführungskorrespondenz. Auch die Verlegung dieser Ausführungstätigkeit nach Glarus sei keine sachlich begründete, sondern eine durchaus gekünstelte und zugegebenermassen nur zu Steuerzwecken erfolgt, weil der Handelsregistereintrag allein auch nach Ansicht der Rekurrentin für die Begründung eines Steuerdomizils nicht genügen könnte. Sie leide deshalb am nämlichen Mangel wie der Sitzverlegungsbeschluss.

D. - Der Regierungsrat von Glarus hat erklärt, dass er darauf verzichte, sich zum Rekurs zu äussern, weil die rekurrierende Kasse im Kanton Glarus steuerfrei sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Das Urteil BGE 45 I 190, in dem bei Auseinanderfallen

Seite: 92

des formellen, zivilrechtlichen Sitzes einer juristischen Person und des Ortes, wo die an sich dem Sitze zukommende, normalerweise an ihm sich abspielende Tätigkeit 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, vom Verwaltungsgericht nicht herangezogene Urteil BGE 50 I 103 Erw. 2. Schon in der (nicht veröffentlichten) Entscheidung in Sachen Caisse de secours pour la famille Coulon contre Neuchâtel vom 2. Febr. 1924 hat aber das

Bundesgericht erkannt, dass dasselbe auch für die Stiftungen mit Einschluss der Familienstiftungen gelten müsse, und daran seither im Urteile in Sachen Johannes B. Stiftung gegen Zürich und Schaffhausen vom 22. Juni 1928 (BGE 54 I 301) festgehalten, indem es ausführte: die Gründe, die das Gericht dazu geführt hätten, 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, träfen auch hier in gleicher Weise zu, wie sich denn die Erwägungen der Urteile BGE 45 I 190, 50 I 103 nach ihrer Fassung auf die juristischen Personen überhaupt, nicht bloss auf Erwerbsgesellschaften mit selbständiger Persönlichkeit bezögen. «Dass bei der Stiftung die fruchtbringende (neues Kapital schaffende) Verwendung eines Kapitals nicht Selbstzweck ist, sondern einem darüber stehenden mehr idealen Zwecke dient, ist unerheblich. Denn nicht dieser ideale Zweck macht die Stiftung zum Steuersubjekt, sondern die im 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 aber an dem Orte, mit dem das Stiftungsvermögen durch die ihm vom Stifter

Seite: 93

angewiesene Bestimmung innerlich verknüpft erscheint, und wo die seine Verwaltung im engeren 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.» Es besteht kein Anlass, von diesen Ausführungen abzugehen. Sie widerlegen nicht nur die Unterscheidung, die der heutige Rekurs zwischen Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften einerseits, Stiftungen andererseits hinsichtlich der Bedeutung des zivilrechtlichen Sitzes für das Steuerdomizil gemacht wissen möchte, sondern auch die Deutung, welche darin der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in der Frage gegeben wird, welche tatsächlichen Erfordernisse zur Verlegung des zivilrechtlichen Wohnsitzes hinzutreten müssen, um diesen Ort zugleich als das Steuerdomizil der juristischen Person anzusehen.

2.- Es ist aber unbestritten, dass irgendwelche sachliche Beziehungen der heute in Frage stehenden Stiftung nach ihrem Zwecke zu Glarus nicht bestehen und dass auch die Stiftungsberechtigten mit diesem Orte durch keinerlei persönliche Beziehungen verbunden sind. Die Verlegung des Sitzes der Stiftung nach Glarus lässt sich daher nur aus Gründen der Steuerersparnis erklären, wie denn dieser Beweggrund als der ausschliessliche im Rekurs offen zugestanden wird. Auch wenn dieses Zugeständnis nicht vorläge, könnte darüber nach der Antwort des Regierungsrates von Glarus auf den Rekurs irgendein Zweifel nicht mehr bestehen. Bei dieser Sachlage kann es aber, wie im Falle der Johannes B. Stiftung gegen Zürich

Seite: 94

(a.a.O. 310 ff.), um Glarus nicht bloss als den Wohnsitz im zivilrechtlichen Sinne der Stiftung, sondern zugleich als ihr allgemeines und primäres Steuerdomizil zu betrachten, nicht genügen, dass dort eine gewisse, auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens sich beziehende Tätigkeit vor sich geht (was auch im Falle der Aktiengesellschaft für Unternehmungen der Textilindustrie zutraf, s. BGE 50 I 104 Erw. 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.» Wenn es der juristischen Person gleich der physischen grundsätzlich freisteht, ihren Sitz (Wohnsitz) dahin zu verlegen, wo es ihr gutscheint, so muss doch, damit ein solcher Beschluss steuerrechtlich beachtlich sei, gleichwie bei der physischen Person verlangt werden, dass er auch in die Tat umgesetzt, d. h. an dem fraglichen Orte in Wirklichkeit der neue Mittelpunkt ihrer Existenz begründet werde. Sowenig ein Privater durch die Erwirkung der Niederlassungsbewilligung allein an einem Orte an demselben sein Steuerdomizil zu begründen vermag, solange dort für ihn nicht auch die materiellen Beziehungen bestehen, welche bei den physischen Personen den Wohnsitzbegriff ausmachen, sowenig kann diese Wirkung der blossen Verzeigung eines Ortes als Sitz der juristischen Person in den Statuten und im Handelsregistereintrag zukommen.

Jene leitende, bestimmende Tätigkeit aber geht bei der Rekurrentin unzweifelhaft nach wie vor in Bern vor sich. Die Stiftungsurkunde weist die Erledigung der sämtlichen Stiftungsangelegenheiten, folglich neben der Festsetzung der Leistungen der Stiftung an die Destinatäre auch die zur Vermögensverwaltung im engeren Sinne gehörenden Handlungen, wie Anlage der eingehenden

Zinsen, Neuanlage von Geldern und gekündeten Titeln, dem fünfgliedrigen Stiftungsrat zu. Da nicht zu vermuten ist und nichts dafür vorliegt, dass der Stiftungsrat sich

Seite: 95

dieser Kompetenzen - satzungswidrig - zu Gunsten einer einzelnen Person entäussert habe, kann demnach nicht angenommen werden, dass dem als Geschäftsführer ernannten Dr. Gallati in Glarus andere als ausführende Verrichtungen zukommen, derart, dass er die vom Stiftungsrat nach den erwähnten Richtungen getroffenen Verfügungen und Anordnungen in der Weise, wie es die Rekursantwort des Verwaltungsgerichts darlegt, vollzieht. Die Rekurrentin, der es obgelegen hätte, das Gegenteil darzutun, hat denn auch diesen Gegenbeweis mit keinem Wort anzutreten versucht. Damit dass der Geschäftsführer gleichzeitig dem Stiftungsrat angehört und in letzterer Eigenschaft bei dessen Beschlüssen mitwirkt, worauf die Rekurschrift einzig hinweist, ist die vollständige Abhängigkeit von diesem Organ, in der er sich bei seinem Handeln für die Stiftung befindet, noch nicht widerlegt. Auch der Stiftungsrat selbst ist andererseits wiederum nur ein ausführendes Organ des Verwaltungsrates der Ryff & C^o A.-G., d. h. der genannten Gesellschaft, für deren Personal die Leistungen der Stiftung bestimmt sind. Da der Präsident des Verwaltungsrates dieser Gesellschaft zugleich Präsident des Stiftungsrates ist und sie in diesen ausserdem noch zwei weitere Mitglieder abordnet, also die Mehrheit der Stiftungsräte stellt, ist es in Wirklichkeit einfach ihr Wille, der in der Stiftung entscheidend ist. Und dank des dem Verwaltungsrat der Firma durch Ziff. VI der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Rechtes, Satzung und Reglement der Stiftung unter Aufrechterhaltung des durch Ziff. III umschriebenen Stiftungszweckes nach Gutdünken abzuändern und zu ergänzen, hat sie tatsächlich die Verfügung über das Stiftungsvermögen und seine Verwendung innert jener Zweckbestimmung vollständig in der Hand. Die Stellung des Stiftungsgutes ist demnach sachlich keine andere als diejenige eines zweckgebundenen Fonds der genannten Aktiengesellschaft selbst mit der einzigen Ausnahme, dass diese Zweckbestimmung infolge der Erhebung des Gutes

Seite: 96

zu einem zivilrechtlich selbständigen Rechtssubjekt (Zweckvermögen) von der Gesellschaft nicht mehr aufgehoben und abgeändert werden kann. Ist die Ryff & C^o A.-G. es demnach, die durch ihr geschäftsleitendes Organ, den Verwaltungsrat in Tat und Wahrheit über die Art der Erledigung der Stiftungsgeschäfte verfügt, und der äusserlich als Organ der Stiftung auftretende Stiftungsrat nur ihr Werkzeug, so kann aber auch von einem selbständig sich bestimmenden Sitz der Stiftung mit der Folge eines daran sich knüpfenden allgemeinen, primären Steuerdomizils derselben an dem betreffenden Orte nicht die Rede sein. Vielmehr muss dieser steuerrechtliche Sitz, solange jene Organisation dauert, notwendigerweise mit demjenigen der Gesellschaft selbst zusammenfallen, deren Verfügung und Leitung die Stiftung durch ihre Satzung in der erwähnten Weise unterworfen ist. Der steuerrechtliche Sitz der Ryff & C^o A.-G., d. h. der Ort, wo die normalerweise dem Sitze zukommende Tätigkeit für sie vor sich geht, wenn nicht der gesamte Geschäftsbetrieb der Firma überhaupt, befindet sich aber unbestrittenermassen in Bern. Dass speziell die die rekurrierende Stiftung betreffenden Angelegenheiten von den Gesellschaftsorganen bzw. dem dafür geschaffenen Instrument, dem Stiftungsrat von einem anderen Orte aus behandelt und geleitet würden, wird nicht behauptet. Dazu kommt, dass man es im vorliegenden Falle nicht wie bei den Familienstiftungen oder anonymen Erwerbsgesellschaften mit einer juristischen Person zu tun hat, die in ihrem Gebaren grundsätzlich frei und von behördlicher Einmischung unabhängig ist, sondern mit einer Stiftung, die der in den Art. 81, 83, 85-89 ZGB vorgesehenen staatlichen Aufsicht untersteht. Nach Art. 84 ZGB wird aber diese Aufsicht von demjenigen Gemeinwesen (Bund, Kanton oder Gemeinde) geführt, dem die Stiftung nach ihrer Bestimmung angehört, als welches hier, solange das Unternehmen, für dessen Personal sie bestimmt ist, in Bern domiziliert ist, nur die Gemeinde

Seite: 97

oder allenfalls der Kanton Bern in Betracht kommen kann. Wenn danach die an sich auch den Stiftungen zukommende Möglichkeit ihren Sitz durch die Stiftungsstatuten frei zu bestimmen (Art. 56 ZGB), sich nur auf die zivilrechtlichen Folgen bezieht, welche mit dieser Sitzwahl verbunden sind, nicht auf das öffentlichrechtliche Unterordnungsverhältnis zum Staate und die Frage, dem Machtbereich welches Gemeinwesens sie insoweit unterstehen, so muss dies aber folgerichtig auch für ihre ebenfalls dem öffentlichen Recht angehörenden Steuerverhältnisse, die Frage des allgemeinen Steuerdomizils gelten.

3.- Die Beziehungen der Rekurrentin zu Glarus sind auch nicht geeignet, dort ein sekundäres Steuerdomizil neben demjenigen des Sitzes im steuerrechtlichen Sinne, Bern, zu begründen, so dass nach dem ersten Eventualantrage des Rekurses eine Teilung der Steuerhoheit unter die beiden Kantone einzutreten hätte. Die Tätigkeit, die dort im Interesse der Rekurrentin vor sich geht,

unterscheidet sich sachlich nicht von derjenigen einer Bank, die von einem Kunden beauftragt worden ist, die Erträge eines ihr zur Aufbewahrung übergebenen Vermögens für ihn einzuziehen, die Neuanlage verfallener Titel nach seinen Anordnungen zu besorgen, aus dem ihm für die Zinseingänge eröffneten Konto Zahlungen für seine Rechnung und gemäss seinen Weisungen zu leisten und die dazu gehörenden Ausführungsschreiben abzufassen. Dass hiezu hier zwischen die Bank, bei der das Stiftungsgut deponiert ist, und die Stiftung bzw. ihre Organe noch ein Mittelsmann, Dr. Gallati in Glarus, eingeschoben worden ist, der der Bank die betreffenden Weisungen der Stiftungsorgane übermittelt, erklärt sich nicht aus sachlichen Gründen, welche die Mitwirkung einer solchen weiteren Person als geboten oder doch wünschbar erscheinen liessen, sondern augenscheinlich nur aus dem Bestreben, der formellen Domizilverzeigung in Glarus ein grösseres Gewicht zu geben, als sie sonst beanspruchen könnte,

Seite: 98

und den Anschein einer wirklichen Verlegung der Stiftungsverwaltung an diesen Ort zu erwecken. Sowenig die Vereinbarung eines Verhältnisses der umschriebenen Art mit einer Glarner Bank dort ein sekundäres Steuerdomizil für die Stiftung, eine weitere Verwaltungsstätte derselben zu begründen vermöchte, sowenig kann diese Folge unter solchen Umständen mit der Bezeichnung des genannten Geschäftsträgers verbunden sein.

4.- Das zweite Eventualbegehren auf Rückerstattung der in Glarus erhobenen Steuern erledigt sich durch die Erklärung des glarnerischen Regierungsrates, wonach die Stiftung in Glarus Steuerfreiheit genießt. Es wäre an der Rekurrentin gewesen darzutun, dass dies nicht zutrifft und dass sie in diesem Kanton tatsächlich zu Steuerleistungen herangezogen worden sei. Die Rekursschrift ist aber darüber stumm. Sie begnügt sich mit der Formulierung des Rückerstattungsbegehrens, ohne mit einem Worte auszuführen, geschweige denn nachzuweisen, dass wirklich solche Zahlungen gemacht worden wären und in welcher Höhe.

Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerde wird abgewiesen