

S. 1 / Nr. 1 Gleichheit vor dem Gesetz (Rechtsgleichheit) (d)

BGE 60 I 1

1. Urteil vom 3. Februar 1934 i. S. Afgana A.-G. gegen Zürich.

Seite: 1

Regeste:

Es bildet keine Willkür, wenn das den Holdinggesellschaften gewährte Steuerprivileg einer Aktiengesellschaft, die sich als Kommanditärin an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, versagt wird.

A. - Die rekurrende Aktiengesellschaft hat ihren Sitz in Zürich und bezweckt nach ihren Statuten, sich «an industriellen und kaufmännischen Unternehmungen als Holdinggesellschaft» zu beteiligen, sowie die damit zusammenhängenden Finanz-, Treuhand- und Revisionsgeschäfte durchzuführen. Sie bildet als Kommanditärin zusammen mit Otto Forster die Kommanditgesellschaft Forster & Cie., die in Zürich den Teppichhandel betreibt, und hat dieser Gesellschaft alle ihre Mittel teils als Kommanditsumme, teils als Darlehen überlassen. Bei der Steuereinschätzung für 1930 stellte die Rekurrentin das Begehren, sie sei als Holdinggesellschaft im Sinne von § 35 des zürch. Steuergesetzes zu behandeln. Diese Vorschrift lautet: «Gesellschaften, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmungen besteht (Trustgesellschaften, Holdingkompagnien), haben nur eine Kapitalsteuer von einem halben Promille des steuerpflichtigen Kapitals zu

Seite: 2

entrichten». Die Steuerkommission der Gemeinde Zürich lehnte aber die Gewährung dieses Privilegs ab und entschied, dass die Rekurrentin für das Jahr 1930 einen Ertrag ... von ... Fr. und ein Kapital von ... Fr. als Erwerbsgesellschaft nach § 29 des Steuergesetzes versteuern müsse. Die Rekurrentin beschwerte sich hierüber bei der kantonalen Rekurskommission und über deren abweisenden Entscheid bei der Oberrekurskommission des Kantons Zürich. Diese wies die Beschwerde am 8. Juli 1933 ab. Sie verwies zunächst auf ihren Entscheid vom 15. April 1932, worin über die Besteuerung der Rekurrentin für das Jahr 1929 folgendes ausgeführt ist:

«Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass die Beschwerdeführerin des Holdingprivilegs nicht teilhaftig wäre, wenn ihre Geschäftstätigkeit ausschliesslich darin bestehen würde, in Zürich ein eigenes Teppichhandelsgeschäft als Einzelinhaberin zu betreiben. Sie wäre in diesem Fall ohne weiteres zu den Erwerbsgesellschaften im Sinne von § 29 StG und nicht zu den Gesellschaften nach § 35 zu zählen. Nicht anders dürfte die Entscheidung lauten, wenn die Beschwerdeführerin einer zürcherischen Teppichhandelsfirma als Kollektivgesellschaftlerin angehören würde. Das zürcherische Steuerrecht stellt den Teilhaber einer Kollektivgesellschaft auf gleiche Stufe wie den Einzelgeschäftsinhaber. So besteht nach § 2 Ziff. 3 lit. a StG für einen auswärtigen Teilhaber einer zürcherischen Kollektivgesellschaft die hiesige Steuerpflicht genau so wie für den auswärtigen Inhaber einer hiesigen Einzelfirma. Ebenso wird in Zürich in Übereinstimmung mit der allgemeinen schweizerischen Anschauung der Ertrag eines Anteils an einer Kollektivgesellschaft wie der Ertrag eines Einzelunternehmens als Einnahme aus Geschäft und Gewerbe und nicht etwa als Kapitalertrag aufgefasst (BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 182 N. 39). Entsprechend dieser Gleichstellung von Einzelgeschäftsinhaber und Kollektivgesellschaftler wäre einer Aktiengesellschaft, welche sich ausschliesslich als

Seite: 3

Kollektivgesellschaftlerin eines Teppichhandelsunternehmens betätigen würde, die Anwendung von § 35 StG ebenso zu versagen, wie sie gegenüber einer Aktiengesellschaft, die Einzelinhaberin eines Teppichhandelsgeschäftes wäre, abgelehnt werden müsste. Was aber für die Aktiengesellschaft als Kollektivgesellschaftlerin gilt, hat im gleichen Masse für eine Aktiengesellschaft zu gelten, deren Geschäftstätigkeit wie die der Beschwerdeführerin einzig im Besitz und in der Verwaltung einer Kommanditeinlage besteht. Das schweizerische Obligationenrecht betrachtet nach überwiegender Anschauung von Literatur und Praxis den Kommanditär wie den Kollektivgesellschaftler als Teilhaber und nicht etwa als Gläubiger (vgl. BACHMANN, Kommentar zu OR 590 Anm. 1). In Übereinstimmung hiemit behandelt das zürcherische Steuerrecht, zum mindesten soweit das Einkommens- und Vermögens-, bezw. Ertrags- und Kapitalsteuerrecht in Frage steht, nicht nur den Kollektivgesellschaftler, sondern auch den Kommanditär als Geschäftsteilhaber. Der auswärtige Kommanditär einer hiesigen Gesellschaft wird in § 2 Ziff. 3 lit. a StG neben dem

Kollektivgesellschafter als hier steuerpflichtig genannt. Ebenso erscheint in Zürich das Einkommen aus einem Kommanditeil als Geschäftseinkommen und nicht etwa als Kapitalertrag (vgl. BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 182 N. 39). Diese Erwägungen führen zur Besteuerung der Beschwerdeführerin nach § 29 und nicht nach § 35 StG. ... Das Ergebnis, das damit gewonnen wird, steht mit der Entstehungsgeschichte von § 35 im Einklang. Man wollte mit § 35, wie in der Beschwerde an sich nicht bestritten wird, in erster Linie die Doppelbesteuerung von Beteiligungsgesellschaften und Betriebsgesellschaften vermeiden (WETTSTEIN, Die Steuerreform im Kanton Zürich, S. 124/25, 127; vgl. auch RICHARD, Kommentar, S. 118). Diesem Grundgedanken entspricht die Nichtanwendung des Holdingprivilegs auf die Beschwerdeführerin; es fehlt bei ihr, da die Kommanditgesellschaft Forster & Cie. nicht Steuersubjekt ist und

Seite: 4

daher für die fragliche Kommanditeinlage keine Steuern bezahlt, ein Bedürfnis nach Erleichterung der Steuerlast in dem besonderen Sinne von § 35 (vgl. BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 285; BLAU, Die Holdinggesellschaften in der Steuergesetzgebung, Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 6, S. 310; CURTI, Aktiengesellschaft und Holdinggesellschaft, S. 267). Schliesslich ist der Rekurskommission auch insofern zuzustimmen, als sie darauf aufmerksam macht, dass bei Anwendung von § 35 auf Fälle wie den vorliegenden auswärtige Kommanditäre hiesiger Firmen lediglich eine nach § 35 zu behandelnde Aktiengesellschaft einzuschieben brauchten, um der zürcherischen Steuerpflicht für das hier arbeitende Kapital und dessen Ertrag zur Hauptsache zu entgehen (vgl. BLAU, Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 6, S. 308)».

Sodann bemerkte die Oberrekurskommission bei ihrem Entscheide vom 8. Juli 1933 noch:

«... In dieser Hinsicht (gegenüber den Einwendungen der Rekurrentin) ist zunächst festzustellen, dass die Gleichstellung der Beteiligung an einer Kollektivgesellschaft mit dem Betrieb eines Einzelgeschäftes ... in keiner Weise abhängt vom Vorliegen einer Geschäftsführungs- oder Vertretungsbefugnis des Gesellschafters. Die Beschwerdeführerin macht hier einen Unterschied, für den sie weder eine gesetzliche Vorschrift anzurufen, noch eine aus allgemeinen Gesichtspunkten abzuleitende sachliche Begründung zu geben vermag. Damit fällt auch ihr Versuch dahin, die Stellung des Kommanditärs aus Rücksicht darauf, dass ihm eine gesellschaftsrechtliche Geschäftsführungs- und Vertretungsmacht fehlt, derjenigen eines blossen Kapitalbeteiligten gleichzuordnen ... Was sodann die Bemerkungen der Beschwerde zur Frage der Doppelbesteuerung anbetrifft, so soll betont werden, dass der von der Beschwerdeführerin genannte unbeschränkt haftende Gesellschafter Forster selbstverständlich nur seinen eigenen Anteil am Vermögen der Forster & Cie.

Seite: 5

und ebenso nur die auf ihn selber entfallenden Erträgnisse dieses Geschäftes zu versteuern hat, während er für die der Afgana A.-G. zukommenden Werte nicht eingeschätzt werden darf. Richtig ist dagegen allerdings, dass die Kommandite der Afgana A.-G. mit dem dazugehörenden Ertrag infolge der von der Oberrekurskommission vertretenen Auffassung einmal bei der Beschwerdeführerin selber und dann im Ergebnis nochmals bei deren Aktionären zur Steuer herangezogen werden muss. Die hierin liegende Doppelbesteuerung ist jedoch ein Anwendungsfall der vom Gesetz ausdrücklich gewollten zweimaligen Erfassung der Aktiengesellschaft einerseits und der Aktionäre andererseits, nicht ein Fall der Doppelbesteuerung von Beteiligungs- und Betriebsgesellschaften, mit deren Vermeidung sich § 35 StG entgegen der Bestreitung der Beschwerdeführerin tatsächlich allein befasst».

B. - Gegen diesen Entscheid hat die A.-G. Afgana die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen mit dem Antrag, «es sei in Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde unsere Gesellschaft nur als Holdinggesellschaft im Sinne des § 35 des Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 steuerpflichtig zu erklären, sodass unsere Gesellschaft nur eine Kapitalsteuer von  $\frac{1}{2}$  des steuerpflichtigen Kapitals zu entrichten hat».

Die Rekurrentin macht geltend, es bilde Willkür, dass sie nach § 29, statt nach § 35 des Steuergesetzes besteuert werde, und führt zur Begründung aus: Sie sei zweifellos eine Trustgesellschaft oder Holdingkompagnie im Sinne der zuletzt genannten Bestimmung, weil sie sich ausschliesslich und dauernd an einer andern Unternehmung beteilige und diese Beteiligung verwalte. Dass ein Kommanditkapital als Beteiligung an einem andern Unternehmen anzusehen sei, könne nicht ernsthaft bestritten werden. Eine solche liege vor, sobald sich jemand an einer Gesellschaft beteilige. Bloss wenn die Rekurrentin sich in der Weise an einer Kollektivgesellschaft beteiligte, dass sie diese nach aussen verträte, so würde es sich nicht um eine

Seite: 6

blosse Kapitalbeteiligung handeln und wäre daher die Rekurrentin nicht nach § 35, sondern nach § 29 des Steuergesetzes steuerpflichtig. Ganz unverständlich sei die Berufung der Oberrekurskommission

darauf, dass ein auswärtiger Teilhaber einer zürcherischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft gleich wie ein auswärtiger Inhaber einer hiesigen Einzelfirma zu besteuern sei. § 35 des Steuergesetzes wolle nicht nur die Doppelbesteuerung von Beteiligungsgesellschaften und Betriebsgesellschaften, sondern jede Doppelbesteuerung vermeiden, sobald die Voraussetzungen dazu vorhanden seien. Das treffe hier zu, weil Otto Forster, das unbeschränkt haftende Mitglied der Gesellschaft Forster & Cie., der Steuerpflicht unterliege und ferner sämtliche Aktionäre und Obligationäre der Rekurrentin, die alle im Kanton Zürich wohnten, für ihre Aktien und Obligationen und deren Ertrag besteuert würden.

Die Oberrekurskommission und der Regierungsrat des Kantons Zürich haben die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Der angefochtene Entscheid der Oberrekurskommission beruht auf der Annahme, dass eine Aktiengesellschaft, wenn sie sich als Kommanditärin bei einer Kommanditgesellschaft beteiligt, die ein Warenhandelsgeschäft betreibt, damit nicht eine Beteiligung an einer andern Unternehmung im Sinne des § 35 d. zürch. Steuergesetzes verwalte. In dieser Annahme lässt sich keine Willkür erblicken. Die genannte Bestimmung sagt nicht, was unter Beteiligung an «andern» Unternehmungen zu verstehen sei. Sie spricht wohl von solchen Unternehmungen im Gegensatz zu eigenen; es ist aber keineswegs ohne weiteres klar, dass das Geschäft einer Kommanditgesellschaft nur von den geschäftsführenden, unbeschränkt haftenden Gesellschaftern als ihr eigenes betrachtet werden kann, für den Kommanditär dagegen als das eines andern

Seite: 7

gelten muss. Nach der unbestrittenen Annahme der Oberrekurskommission ist der Kommanditär vom Standpunkt des Zivilrechts, wie des zürcherischen Vermögens- und Einkommenssteuerrechts aus als Teilhaber der Kommanditgesellschaft, nicht als Gläubiger der Gesellschaft oder der unbeschränkt haftenden Gesellschafter zu betrachten. Er gilt deshalb gleich diesen als Eigentümer oder Inhaber des der Gesellschaft gehörigen Vermögens (vgl. WIELAND, Handelsrecht I S. 391, 733, 755, 598 ff.) und die zur Vertretung befugten Gesellschafter handeln wenn sie im Namen der Gesellschaft Geschäfte abschliessen, selbstverständlich auch im Namen des Kommanditärs als Mitglied der Gesellschaft. Demnach erscheint das Geschäft einer Kommanditgesellschaft zum mindesten anteilmässig vom Standpunkte des Zivilrechts und des zürcherischen Vermögens- und Einkommenssteuerrechts aus auch als solches des Kommanditärs. Das zeigt sich, wie die Oberrekurskommission mit Recht hervorgehoben hat, insbesondere darin, dass der auswärtige Kommanditär einer zürcherischen Gesellschaft nach § 2 Ziff. 3 litt. a des zürch. Steuergesetzes neben dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter im Kanton Zürich steuerpflichtig ist und das Einkommen aus seinem Kommanditanteil hier als Geschäftseinkommen und nicht etwa als blosser Kapitalertrag versteuert werden muss.

Zudem lässt sich gewiss die Auffassung vertreten, dass es dem Grund und Zweck des § 35 des Steuergesetzes nicht entspreche, wenn die Beteiligung einer als Kommanditärin auftretenden Gesellschaft als solche an einer «andern» Unternehmung behandelt wird. Nach der unbestrittenen Feststellung der Oberrekurskommission will die genannte Vorschrift in erster Linie die Doppelbesteuerung von Beteiligungs- und Betriebsgesellschaften vermeiden oder abschwächen und handelt es sich nicht um ein derartiges Verhältnis, wenn eine Aktiengesellschaft, wie im vorliegenden Falle, ein Mitglied einer andern Gesellschaft als Kommanditärin bildet. Die Rekurrentin macht allerdings

Seite: 8

geltend, dass § 35 im vorliegenden Fall deshalb anwendbar sei, weil er noch gegen weitere Doppelbesteuerung Schutz bieten wolle. Allein eine solche kann auf Grund der angefochtenen Steuertaxation lediglich darin liegen, dass die Rekurrentin für ihr Kapital und ihren Ertrag besteuert wird und zugleich ihre Aktionäre von den Aktien die Vermögenssteuer und von den Dividenden die Einkommenssteuer entrichten müssen; denn die Kommanditgesellschaft Forster & Cie. bildet kein besonderes Steuersubjekt und ihr unbeschränkt haftender Gesellschafter wird nicht für das ganze Vermögen und Einkommen der Gesellschaft, sondern nur für seinen Anteil daran besteuert. Die erwähnte wirtschaftliche Doppelbesteuerung, worüber sich die Rekurrentin beklagt, beruht nun auf einer für alle Aktiengesellschaften geltenden Regel des Steuergesetzes, die nicht gegen Bundesrecht verstösst (BGE 50 I S. 18 Erw. 1). Es ist begreiflich, wenn § 35 des Steuergesetzes von dieser Regel eine Ausnahme für den Fall macht, dass eine Betriebsaktiengesellschaft dauernd eine Beteiligungsaktiengesellschaft zum Aktionär hat, da sonst eine dreifache (wirtschaftliche) Besteuerung einträte und eine blosser Beteiligungsaktiengesellschaft selbst keine Handels- oder Produktionstätigkeit ausübt, sondern mehr nur eine Art von Vermögensverwaltung betreibt und daher auch ihren Sitz leicht verlegen kann (vgl. BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht S. 284 ff.; BLAU.

Die Holdinggesellschaften in der Steuergesetzgebung, Vierteljahrschrift für schweiz. Abgaberecht Bd. 6 S. 310 ff.; CURTI, Aktien- und Holdinggesellschaft S. 222 ff., 231 f., 276). Die Rekurrentin gibt aber keinen Grund an, weshalb die gleiche Ausnahme auch dann gelten sollte, wenn eine Aktiengesellschaft ein nicht geschäftsführendes Mitglied einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist. Wohl nehmen auch in diesem Falle die Organe der Aktiengesellschaft nicht aktiv nach aussen an der Handels- oder Produktionstätigkeit der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft teil; aber diese Tätigkeit erscheint

Seite: 9

nichtsdestoweniger zivil- und steuerrechtlich anteilmässig als eigenes Geschäft der Aktiengesellschaft und eine dreifache Besteuerung kommt dabei nicht in Frage.

Die Oberrekurskommission konnte den Standpunkt der Rekurrentin auch wegen der damit verbundenen Gefahr der Steuerumgehung ablehnen, wie sie es am Schluss der Begründung ihres Entscheides vom 15. April 1932 getan hat.

Dazu kommt, dass Bestimmungen, wie § 35 des zürch. Steuergesetzes, die zu Gunsten bestimmter Steuerpflichtiger eine Ausnahme von der regelmässigen Steuerpflicht machen und insofern ein Privileg aufstellen, im allgemeinen eher einschränkend ausgelegt werden müssen, zumal wenn sie, wie das bei der genannten Vorschrift zutrifft, einen neuen Rechtsgrundsatz eingeführt haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen