

Ausdehnung gegeben werden. Folglich darf der vorstehend entwickelte Begriff des steuerrechtlichen Domizils der juristischen Person im hier gegebenen Falle ohne Willkür auch in das kantonale Gesetz hineingelegt und demnach die Rekurrentin als im Kanton Aargau « domiziliert » behandelt werden.

6. — Die spezielle Anfechtung der aargauischen Steuer-
aufgabe pro 1917, wegen Willkür, ist ebenfalls unbegründet. Dieser Steueraufgabe steht der Grundsatz der kantonalen Steuerpraxis, wonach die ordentlichen Steuern « im Steuerjahr zu beziehen sind und nicht nachträglich eingefordert werden können », keineswegs entgegen. Wenn das Obergericht angenommen hat, dass diesem Grundsatz vorliegend durch die ursprüngliche Zustellung des Steuerzettels mit Zahlungsaufforderung, vom 5. Dezember 1917, seitens der Finanzdirektion Genüge geschehen sei, obschon die Finanzdirektion sich dann zur Wiedererwägung dieser Steuerverfügung bereit erklärt und ihren endgültigen Entscheid erst im September 1918 getroffen hat, so ist das gewiss nicht willkürlich. Dass die Rekurrentin aus der Verzögerung der Erledigung ihres Wiedererwägungsgesuchs nicht einfach schliessen durfte, die Finanzdirektion verzichte auf den Steueranspruch, bedarf keiner weitem Begründung.

7. — Die bisherigen Erwägungen würden an sich dazu führen, dem Kanton Glarus auch für das Jahr 1917 jedes Steuerrecht gegenüber der Rekurrentin abzusprechen. Nun hat sich aber der Kanton Aargau — im Widerspruch freilich mit der Begründung seines Standpunktes schon durch die Finanzdirektion — auf die Besteuerung einer Quote von 90% der in Betracht fallenden Werte beschränkt, und die Rekurrentin hat für den Fall der Zulässigkeit dieses Anspruchs eine weitergehende Reduktion ihrer Besteuerung durch den Kanton Glarus nicht verlangt. Bei dieser prozessualen Situation muss sich das Bundesgericht auf die Abweisung des Rekurses gegenüber dem Kanton Aargau und auf die Feststellung der

dessen effektiver Steuerforderung entsprechenden Rückerstattungspflicht des Kantons Glarus, die unbestritten ist, beschränken.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

1. Das Hauptbegehren der Rekurrentin um Aufhebung des Urteils der I. Abteilung des aargauischen Obergerichts vom 24. Januar 1919 und Feststellung, dass der Kanton Aargau keinerlei Steueransprüche gegen sie habe, wird abgewiesen.

2. Das Eventualbegehren der Rekurrentin wird dahin gutgeheissen, dass der Kanton Glarus pflichtig erklärt wird, ihr neun Zehntel der pro 1917 bezogenen Steuer zurückzuerstatten.

27. Urteil vom 11. Juli 1919

i. S. Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt
gegen Solothurn und Zürich.

Art. 16 Abs. 2 BV. Eine auswärtige Generalagentur einer Versicherungsgesellschaft begründet normalerweise kein besonderes Steuerdomizil.

A. — Die Rekurrentin, « Schweiz. Lebensversicherungs- und Rentenanstalt », die im Jahre 1857 als « Schweiz. Rentenanstalt » gegründet worden ist, betreibt mit statutarischem Sitz in Zürich als « Hauptgeschäft » die Kapitalversicherung auf den Todes- und den Erlebensfall für über 2000 Fr., mit und ohne Anspruch der Versicherungsnehmer auf Rückvergütung der Rechnungsüberschüsse (Gegenseitigkeit), sowie die Rentenversicherung, und daneben, als besondern Geschäftszweig für das Gebiet der Schweiz, noch die sog. « Volksversicherung » als Lebensversicherung auf Gegenseitigkeit für höchstens 2000 Fr., mit und ohne ärztliche Unter-

suchung der Versicherungsnehmer. Sie hat « Generalagenturen », denen « Lokalagenten » unterstellt sind, in 16 Kantonen (mit Einschluss des Sitzkantons). Eine solche besteht — für den grössten Teil des Kantons Solothurn, angrenzende Gebiete des Kantons Bern und den ganzen Kanton Baselland — in Solothurn, wo sie durch Notar Oskar v. Wartburg als Generalagent verwaltet wird.

Die Anstalt ist von jeher in Zürich für ihren gesamten Geschäftsbetrieb der Vermögens- und Einkommensbesteuerung unterworfen worden. Im Jahre 1917 hat sie als Einkommenssteuer dem Kanton und der Stadtgemeinde Zürich einen Betrag von 24,748 Fr. 50 Cts. für ein Gesamteinkommen von 177,084 Fr. entrichtet.

Anderseits ist die Anstalt erstmals für das Jahr 1917, gemäss den Weisungen des solothurnischen Finanzdepartements an die kantonalen Steuerorgane vom 14. Februar 1917, durch Verfügung der Kreissteuerkommission der Stadt Solothurn vom 7. Juni 1918 mit Rücksicht auf ihre dortige Generalagentur als auch im Kanton Solothurn steuerpflichtig erklärt worden, und zwar für ein Einkommen von 32,089 Fr. mit einem Steuerbetrag von 706 Fr.

B. — Hierauf hat die Anstalt mit Eingabe vom 5. Juli 1918 in formell richtiger Weise den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht wegen bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung ergriffen und folgende Anträge gestellt :

H a u p t b e g e h r e n .

Der Kanton Solothurn sei nicht berechtigt, von der Rekurrentin eine Einkommenssteuer zu erheben.

E v e n t u a l b e g e h r e n .

a) Der auf den Kanton Solothurn entfallende Einkommensteuerbetrag sei auf der in der Rekursbegründung vorgeschlagenen Grundlage zu ermitteln und demnach für das Jahr 1917 auf 4 Fr. 30 Cts. (1% von 429 Fr. 30 Cts.) festzusetzen.

b) Der Kanton und die Stadt Zürich seien verpflichtet, dem Steuerrecht des Kantons Solothurn vom Jahre 1917 an Rechnung zu tragen und demnach der Rekurrentin das Steuerbetreffnis zurückzuerstatten, das sie dem Kanton Solothurn für das Jahr 1917 schulde.

Zur Begründung des Hauptbegehrens wird in erster Linie ausgeführt, dass die Rekurrentin im Kanton Solothurn kein bundesrechtlich anerkanntes Steuerdomizil habe, weil ihr dortiger Geschäftsbetrieb die hierfür durch die gegenwärtige Praxis des Bundesgerichts (AS 40 I S. 73 f.; 41 I S. 432 ff.; 42 I S. 138 und 318) aufgestellten Erfordernisse nicht erfülle. Die Generalagentur in Solothurn stelle vor allem keine « ständige körperliche Anlage oder Einrichtung » des Geschäftes dar. « Ständig » sei sie nicht, weil die Abgrenzung der Generalagentur-Gebiete häufigen Aenderungen unterliege und auch der Sitz einer Generalagentur jederzeit ohne Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebes gewechselt werden könne. Und von einer « körperlichen » Anlage oder Einrichtung der Rekurrentin könne nicht gesprochen werden, weil das hiezuerforderliche sachliche Substrat fehle, indem der Generalagent v. Wartburg in eigener Klausur, in der von ihm gemieteten Wohnung, seines Amtes walte und die einzigen, der Rekurrentin gehörenden körperlichen Sachen an seinem Sitze die ihm anvertrauten Versicherungsmaterialien (Tarife, Prospekte, allgemeine Versicherungsbedingungen und Antragsformulare) seien, die wohl so wenig wie der bekannte Aushängeschild zu den « körperlichen Anlagen oder Einrichtungen » gehörten. Ferner vollziehe sich « mittelst » der Generalagentur Solothurn auch nicht « ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes » der Rekurrentin. Vertragsgemässe Aufgabe des Generalagenten sei hauptsächlich die Organisation und auch direkte Betätigung des Anwerbedienstes im Agenturgebiet; daneben besorge er noch die Aushändigung der Policen, sowie den (grösstenteils durch Einzahlungen auf

sein Postscheckkonto erfolgenden) Prämieninkasso für die Versicherungen des « Hauptgeschäfts » (während der Prämieninkasso für die « Volksversicherungen » ausschliesslich direkt vom Anstaltssitze aus besorgt werde) und Versicherungsauszahlungen. Er habe keinerlei für den Abschluss der Versicherungsverträge und die Erledigung der Versicherungsansprüche entscheidende Funktionen: er sei nicht Abschluss-, sondern lediglich Vermittlungsagent, da die Antragspapiere der Versicherungskandidaten an die Anstaltsdirektion zur endgültigen Prüfung und zum Entscheide über Annahme oder Ablehnung, der ihm einfach als vollendete Tatsache mitgeteilt werde, weiterzuleiten habe und auch für den übrigen Verkehr mit dem Publikum (Anfragen von Versicherten, Auskünfte usw.) blosser Vermittler sei, also insbesondere keine Mitteilungen und Anzeigen irgend welcher Art rechtsverbindlich für die Anstalt entgegennehmen und auch Auszahlungen von Geldern (Versicherungssummen, Rückkaufswerten, usw.) nicht ohne vorherige Genehmigung der Anstalt vollziehen dürfe. Darnach könne von einer qualitativ wesentlichen Arbeit des Generalagenten von vornherein nicht gesprochen werden; die vornehmsten und bedeutsamsten Verrichtungen des Versicherungsbetriebes (Risikenauswahl, Tarifierung, Vertragsabschluss, Behandlung der Schadensfälle und Vermögensverwaltung) seien der Zentraleitung am Sitze der Anstalt vorbehalten. Aber auch von einer — im Verhältnis zur Gesamtproduktion der Rekurrentin — quantitativ wesentlichen Arbeitsleistung der einzelnen Generalagentur könne natürlich nicht die Rede sein.

Im weitem wird grundsätzlich noch geltend gemacht, dass die Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Solothurn auch nach dem solothurnischen Steuergesetz vom 17. März 1905 nicht zu Recht bestehe, da unter dessen § 2 litt. c nur ein « im Kanton gelegenes Geschäft » einer « auswärts wohnenden Person » fallen könne, dessen Betrieb ein bundesrechtlich anerkanntes interkantonaies Steuerdomizil begründe.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Solothurn hat Abweisung des Hauptbegehrens, sowie des Eventualbegehrens unter litt. a des Rekurses und Bestätigung der angefochtenen Verfügung der Kreissteuerkommission beantragt.

Er nimmt unter Hinweis auf ein den Weisungen des Finanzdepartements vom 14. Februar 1917 zugrunde liegendes Rechtsgutachten von Prof. Dr. BLUMENSTEIN in Bern (das die Auffassung vertritt, dass nach der gegenwärtigen Praxis des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV Versicherungsunternehmungen neben dem Sitzkanton noch in allen Kantonen steuerpflichtig seien, wo sie « Haupt- und Generalagenten mit der Kompetenz zum Prämieninkasso und zu gewissen Auszahlungen » hätten) in grundsätzlicher Hinsicht den Standpunkt ein, die Merkmale des Steuerdomizils im Sinne der gegenwärtigen bundesgerichtlichen Praxis seien bei der Generalagentur der Rekurrentin in Solothurn gegeben. Die im Rekurse als die « vornehmsten und bedeutsamsten » Verrichtungen des Versicherungsbetriebes erwähnten Funktionen genügten nicht, um das Geschäft zu betreiben oder gar rentabel zu machen. Vielmehr sei namentlich auch der Anwerbedienst und selbst der übrige, dem Generalagenten obliegende Verkehr mit den Versicherten und dem Publikum für den technischen und kommerziellen Versicherungsbetrieb von ausschlaggebender Bedeutung und deshalb qualitativ wesentlich — jedenfalls ebensosehr, wie das Reklamebureau einer Schiffahrtsgesellschaft, die Verkaufsstelle einer Ofenfabrik, die Reparaturwerkstätte und Waschanstalt einer Speisewagen-gesellschaft (AS 37 I Nr. 73, 53 und 54) oder die Farbläden einer chemischen Färberei (Urteil vom 28. Dezember 1915 in Sachen Terlinden gegen Bern und Zürich). Man brauchte sich dabei sogar nicht mit BLUMENSTEIN auf General- und Hauptagentur zu beschränken, sondern könnte in dieser Hinsicht auch blosser Unteragenten und Inspektoren als wesentliche Betriebsorgane betrachten. Und dass speziell die Generalagentur in Solothurn für

den Betrieb der Rekurrentin auch quantitativ wesentliche Arbeit leiste, ergebe sich aus der Höhe der Prämieinnahmen im Kanton Solothurn sowie aus der Ausdehnung des ihr unterstellten Wirkungsgebietes. Andererseits liege im Bureau des Generalagenten eine diesen Betrieb vermittelnde ständige körperliche Einrichtung. Es stelle eine auf sachlichem Substrat ruhende Betriebseinrichtung dar, die einen notwendigen Bestandteil der von der Rekurrentin gewählten Art des Betriebes mit ständigen Organen ausserhalb des zentralen Geschäftssitzes bilde. Dass der Raum, in welchem sich das Bureau des Generalagenten befinde, weder im Eigentum der Rekurrentin stehe, noch auf ihren Namen gemietet sei, sei unerheblich; es genüge, dass die Rekurrentin den Generalagenten vertragsgemäss zur Einrichtung eines solchen Bureaus verpflichtet habe und dass dieses der Abwicklung ihres Geschäftsbetriebes diene (zu vergl. AS 39 I Nr. 100, 40 I Nr. 7, 41 I Nr. 61). Und eine « ständige » Einrichtung bedeute das Bureau trotz der betriebstechnischen Möglichkeit, den Sitz der Generalagentur zu verlegen; denn als nichtständige Einrichtungen betrachte das Bundesgericht nur solche, die bestimmungsgemäss nach einer gewissen Zeit entfernt würden, weil ihr Zweck der Natur der Sache nach ein vorübergehender sei, wie Bauhütten und dergleichen (zu vergl. AS 37 I Nr. 74 und 41 I Nr. 62).

D. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich und das Steuerwesen der Stadt Zürich haben sich dem Hauptantrage und der zugehörigen Begründung des Rekurses angeschlossen. Sie betonen namentlich, dass beim Versicherungsgeschäft, wie bei keinem andern Geschäftsunternehmen, die Zentralleitung am Geschäftssitze in jeder Beziehung, sowohl insgesamt, als auch für jedes einzelne Geschäft, von überragender Bedeutung sei, und dass deshalb der die auswärtige Steuerpflicht der Versicherungsgesellschaften ablehnende Entscheid des Bundesgerichts vom 4. Juli 1908 in Sachen « Zürich » gegen

Graubünden (AS 34 I Nr. 42) auch heute noch als zutreffend erscheine.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Das Bundesgericht hat die Steuerpflicht der Versicherungsgesellschaften am Orte einer auswärtigen Agentur bzw. Generalagentur aus dem Gesichtspunkte des Art. 46 Abs. 2 BV schon zweimal verneint: durch die Urteile vom 3. Juni 1892 in Sachen « Helvetia » gegen Uri (AS 18 S. 21 f.) und vom 4. Juni 1908 in Sachen « Zürich » gegen Graubünden (AS 34 I S. 247 ff.). Diese beiden Urteile sind jedoch für den heutigen Entscheid nicht ohne weiteres präjudiziell, weil sie von einem der gegenwärtigen Praxis nicht mehr entsprechenden Begriff des sekundären Steuerdomizils ausgehen. Zur Zeit des ersten Urteils wurde hierfür eine Zweigniederlassung im Sinne des Zivilrechts erfordert, und zur Zeit des zweiten Urteils ging die Auffassung des Bundesgerichts dahin, dass sich an betreffenden Orte mittelst ständiger Anlagen oder Einrichtungen ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes des Steuerpflichtigen abspielen müsse, und zwar entweder unter verhältnismässig selbständiger Leitung (derart, dass die völlige Verselbständigung dieses Teilbetriebes ohne erhebliche organisatorische Änderungen möglich wäre) oder aber als notwendiger, in seiner vorliegenden Erscheinungsform unentbehrlicher Bestandteil des anderweitig einheitlich geleiteten Geschäftsbetriebes. Die heutige Praxis dagegen nimmt ein sekundäres Steuerdomizil überall da an, wo mittelst ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen überhaupt ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes vor sich geht, ohne Rücksicht darauf, ob dieser tatsächlich vorhandene Teilbetrieb in seiner Erscheinungsform notwendig sei oder ob er ohne Nachteil für das ganze Geschäft geändert werden könnte. Auf diese neue Ausgestaltung der Praxis ist denn auch das Vorgehen der solothurnischen

Steuerbehörden gegenüber der Rekurrentin, dem das Gutachten BLUMENSTEINS zugrunde liegt, zurückzuführen.

2. — Nun erhebt sich nach Lage der Akten in erster Linie die Frage, ob die in Solothurn bestehende Generalagentur als eine ständige körperliche Einrichtung des Betriebes der Rekurrentin anzusehen sei. Der Umstand, dass das dortige Geschäftsbureau des Generalagenten, das dieser vertragsgemäss zu halten hat, nicht von der Rekurrentin gemietet und installiert worden ist, sondern einen Bestandteil der eigenen Mietwohnung des Generalagenten bildet, schliesst ihre Bejahung nicht ohne weiteres aus, da für die Beantwortung der Frage mehr der wirtschaftliche als der juristische Gesichtspunkt massgebend sein muss. Allein das Verhältnis zwischen dem Generalagenten und der Rekurrentin im allgemeinen führt zu ihrer Verneinung. Der Generalagent ist in seiner gewöhnlichen Stellung, um die es sich nach den unbestrittenen Angaben der Rekurrentin hier handelt, jedenfalls wirtschaftlich nicht als blosses Organ seiner Versicherungsanstalt, sondern als selbständiger Gewerbetreibender zu betrachten, da er nicht gegen pauschal bestimmtes Honorar im zeitlich geregelten Dienste der Anstalt steht, wie deren Beamte und Angestellte, sondern die ihm übertragene Tätigkeit, wenigstens in der Hauptsache (was den Anwerbedienst betrifft), im Rahmen eigenen Ermessens gegen feste Honorierung nach Leistungen ausübt. Uebrigens qualifiziert sich seine Stellung dementsprechend auch juristisch der hier wohl zutreffenden Regel nach (vergl. hierüber z. B. RÖLLI, Kommentar zum BG über den Versicherungsvertrag. Anmerkung 2 zu Art. 34, S. 413, sowie allgemein schon VIKTOR EHRENBERG, Versicherungsrecht, Seite 207 ff.) nicht als Dienstvertragsverhältnis, sondern als freieres Auftragsverhältnis im Sinne des Art. 394 Abs. 2 OR. Unter diesen Umständen aber kann die Geschäftseinrichtung des Generalagenten in Solothurn, obschon sie nach vertraglicher Vereinbarung mit der Rekurrentin

getroffen worden ist, nicht als deren Geschäftseinrichtung, sondern muss als Einrichtung für den selbständigen Geschäftsbetrieb des Generalagenten angesprochen werden und erfüllt deshalb das in Rede stehende Erfordernis des sekundären Steuerdomizils nicht. Schon aus diesem Grunde ist die Rekurrentin in Solothurn nicht steuerpflichtig.

Es kann daher die weitere Frage unerörtert bleiben, ob die Tätigkeit des Generalagenten im Verhältnis zum Geschäftsbetrieb der Rekurrentin das Erfordernis qualitativer und quantitativer Erheblichkeit erfüllen würde.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

In Gutheissung des Rekurses wird die Verfügung der Kreissteuerkommission der Stadt Solothurn vom 7. Juni 1918 in dem Sinne aufgehoben, dass die Rekurrentin als in Solothurn nicht einkommenssteuerpflichtig erklärt wird.