Urteilskopf

98 Ia 212

32. Urteil vom 3. Mai 1972 i.S. Bulletti gegen Kantone Solothurn und Freiburg.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

1. Zulässigkeit der staatsrechtlichen Beschwerde auch bei Einigung der beteiligten Kantone über die Steuerausscheidung (Erw. 1).

2. Nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft, die aus Angehörigen einer Familie besteht und sich ausschliesslich mit der Verwaltung des gemeinsamen Vermögens der Gesellschafter befasst. Handelt es sich um eine gewöhnliche Vermögensverwaltung und besitzt die Gesellschaft keine ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen für einen Geschäftsbetrieb, so sind die einzelnen Gesellschafter für ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen und andessen Ertrag nicht an dem im Handelsregister eingetragenen Sitz der Gesellschaft, sondern an ihrem Wohnsitz zu besteuern (Erw. 3).

Regeste (fr):
Double imposition.

1. Le recours de droit public est recevable même si les cantons en cause s'entendent sur la répartition (consid. 1).

2. Société en nom collectif non commerciale, se composant de membres d'une même famille et s'occupant exclusivement de l'administration du patrimoine commun des sociétaires. Lorsqu'il s'agit d'une gestion de fortune ordinaire et que la société ne possède aucune installation matérielle permanente servant à l'exploitation, les sociétaires doivent être imposés individuellement, pour leur part à la fortune et au revenu social, non pas au siège social inscrit au registre du commerce, mais chacun à son domicile (consid. 3).

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. Il ricorso di diritto pubblico è ricevibile anche quando i cantoni interessati si accordano sulla ripartizione (consid. 1).

2. Società in nome collettivo non commerciale, che si compone di membri d'una stessa famiglia e si occupa esclusivamente della gestione del patrimonio comune dei soci. Ove si tratti d'un'amministrazione ordinaria del patrimonio e la società non possieda alcuna installazione materiale di carattere permanente destinata all'esercizio, i soci devono essere assoggettati alle imposte individualmente, in ragione della loro quota di patrimonio e del reddito sociale, non nel luogo della sede sociale iscritta nel registro di commercio, bensì in quello del loro domicilio (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 213

A.- Im Oktober 1948 gründete der damals in New York wohnhafte Karl Kropf-Steffen zusammen mit seiner Ehefrau die Kommanditgesellschaft Kropf & Co mit Sitz in Gretzenbach (SO) und übertrug ihr einen Teil seines beträchtlichen Vermögens. Die Gesellschaft wurde im Dezember 1948 im Handelsregister eingetragen und bezweckte nach dem Gesellschaftsvertrag die "Verwaltung der Vermögen der Gesellschafter, Finanzierungen, Beteiligungen, An- und Verkauf von Wertpapieren". Im Jahre 1963 wurde die Kropf & Co (unter Änderung der Firma in Kropf & Cie) in eine Kollektivgesellschaft umgewandelt und ihr Sitz nach Freiburg verlegt. Gesellschaftszweck ist nur noch die "Verwaltung der Vermögen der Gesellschafter". Die Gesellschaft besteht aus sechs Angehörigen des Karl Kropf-Steffen, die zu je 1/6 am Gesellschaftsvermögen beteiligt sind, darunter Frau Dory Bulletti-Kropf, die mit ihrem Ehemann

Fernando Bulletti bis zum 31. Januar 1970 in Grenchen (SO) wohnte. Von den übrigen Gesellschaftern wohnten im Jahre 1967 drei im Kanton Aargau und je einer in den Kantonen Bern und Waadt. Das Vermögen der Gesellschaft bestand 1967 etwa zur Hälfte aus Beteiligungen an einem Kino- und Hotelunternehmen in Biel (100%) und an einer Uhrenfabrik in Lengnau (40%) und zur Hälfte aus verschiedenen Wertschriften. Bis 1967 wurden die Gesellschafter für ihre Anteile und deren Ertrag in Freiburg besteuert, wobei der Kropf & Cie die gleichen Steuerprivilegien wie einer Holdinggesellschaft gewährt wurden. Im Jahre 1967 nahmen die Solothurner Steuerbehörden an, es rechtfertige sich nicht, die nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft Kropf & Cie weiterhin wie eine kaufmännische Kollektivgesellschaft zu behandeln und die Besteuerung des Anteils von Frau Dory Bulletti-Kropf dem Kanton Freiburg zu überlassen. Die Steuerkommission Grenchen rechnete daher diesen Anteil und dessen Ertrag bei der Veranlagung für 1967 zum Vermögen und Einkommen des Ehemanns Bulletti. Dieser erhob hiegegen Einsprache und nach deren Abweisung Rekurs. Die Kantonale Rekurskommission Solothurn (KRK) wies den Rekurs mit Urteil vom 27. Februar 1971 ab, indem sie feststellte, dass die Ehefrau des Rekurrenten für ihren Anteil am Kapital und Ertrag der Kollektivgesellschaft Kropf & Cie per 1. Januar 1967 in Grenchen steuerpflichtig sei. Zur Begründung führte sie aus: Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Gesellschafter für ihren Anteil am Gesellschaftssitz steuerpflichtig seien, beziehe sich auf Kollektivgesellschaften, die mit ihrem kaufmännischen oder technischen Betrieb nach aussen in Erscheinung träten. Bei einer nichtkaufmännischen Kollektivgesellschaft, die - wie die Kropf & Cie - lediglich die Verwaltung des Vermögens der Gesellschafter bezwecke, fehle der wirtschaftliche und steuerrechtliche Grund für die steuerrechtliche Erfassung an einem einzigen Orte. Die Anteile der einzelnen Gesellschafter seien Privatvermögen derselben und entsprechend an ihrem Wohnsitz zu besteuern, und dasselbe müsse für den Ertrag des Vermögens gelten. Bei dieser Sachlage spiele es keine Rolle, ob der Sitz der Kropf & Cie zur Steuerumgehung nach Freiburg verlegt worden sei. Wäre die Frage massgebend, so wäre sie zu bejahen (wird näher ausgeführt).

B.- Gegen dieses Urteil der KRK Solothurn hat Fernando Bulletti-Kropf staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 46 BV erhoben. Er stellt den Antrag, es sei das Urteil aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer für den Anteil seiner Ehefrau am Kapital und am Ertrag der Kollektivgesellschaft Kropf & Cie an deren Sitz in Freiburg steuerpflichtig sei; eventuell sei der Kanton Freiburg anzuweisen, die für 1967 bezahlte Steuer im Betrag von Fr. 611.– an die Kropf & Cie zurückzuerstatten. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht: Das Bundesgericht habe in seiner Doppelsteuerungspraxis nie zwischen kaufmännischen und nichtkaufmännischen Personengesellschaften unterschieden. Auch in BGE 55 I 389 ff., wo es um eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft ging, habe das Bundesgericht nicht entschieden, dass

Kapital und Ertrag nicht am Gesellschaftssitz, sondern am Wohnsitz der Gesellschafter zu versteuern seien; vielmehr habe es geprüft, wo sich der "natürliche" Sitz der Gesellschaft befand. Entscheidend sei, wo die Gesellschaft sich dauernd wirtschaftlich betätige und damit eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründe. Von daher gesehen sei Freiburg der Sitz der Kropf & Cie. Gemäss Gesellschaftsvertrag besorgten die Gesellschafter die Geschäftsführung gemeinsam. Zur Beschlussfassung träfen sie sich jeweils in Freiburg. Dort führe Hermann Egger, Vizedirektor der Société de Contrôle Fiduciaire SA die Bücher, und dort würden die Gesellschafter durch die Herren Thierry und Hubert de Broccard geschäftlich beraten. In der Sitznahme in Freiburg liege keine Steuerumgehung; wohl habe die Kropf & Cie im Kanton Freiburg ein Steuerprivileg genossen, das jedoch am 1. Juli 1969 dahingefallen sei. Da der Kanton Freiburg die Kropf & Cie für 1967 bereits besteuert habe, liege nicht nur eine virtuelle, sondern auch eine tatsächliche Doppelbesteuerung vor.

C.- Die KRK Solothurn beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie hält an der Auffassung fest, dass bei nichtkaufmännischen Gesellschaften und insbesondere bei solchen, die lediglich die Verwaltung gemeinsamen Vermögens bezwecken, die einzelnen Gesellschafter an ihrem Wohnsitz für ihren Anteil am Vermögen der Gesellschaft und an dessen Ertrag zu besteuern seien.

D.- Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg beantragt Abweisung der Beschwerde in dem Sinne, dass Vermögen und

Ertrag der Kollektivgesellschaft Kropf & Cie (für 1967) ganz in Grenchen (SO) steuerbar seien, und erklärt sich bereit, dem Beschwerdeführer die für 1967 auf den Anteil seiner Ehefrau am Vermögen und am Ertrag der Gesellschaft bezogenen Steuern von Fr. 611.– zurückzuerstatten. Sie bestreitet die Auffassung der Solothurner Behörden, wonach jeder Gesellschafter der Kropf & Cie an seinem Wohnsitz für den Anteil am Vermögen und Ertrag der Gesellschaft besteuert werden könne, und macht geltend, eine Kollektivgesellschaft, die lediglich die Verwaltung eines Vermögens bezwecke, habe ihren natürlichen Wohnsitz und damit ihr Steuerdomizil am Wohnsitz der Gesellschafter, insbesondere der geschäftsführenden Gesellschafter. Nun würden die Geschäfte der Kropf & Cie, obwohl sie nach dem Gesellschaftsvertrag von den Gesellschaftern gemeinsam besorgt würden, in Wirklichkeit von Frau Dory Bulletti-Kropf von Grenchen aus geführt, weshalb Grenchen als natürlicher Sitz und damit als Steuerdomizil der Kropf & Cie zu betrachten sei (wird näher ausgeführt).

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Da der Kanton Freiburg in seiner Beschwerdeantwort für 1967 auf die Besteuerung des Anteils der Ehefrau des Beschwerdeführers am Vermögen und Ertrag der Kropf & Cie verzichtet und sich zur Rückerstattung der bereits bezogenen Steuern für 1967 bereit erklärt hat, liegt keine effektive Doppelbesteuerung mehr vor. Der Beschwerdeführer, dem hievon Kenntnis gegeben wurde, hält jedoch an der staatsrechtlichen Beschwerde fest, bestreitet also nach wie vor die Steuerhoheit des Kantons Solothurn. Hiezu ist er befugt, da Art. 46 Abs. 2 BV auch die bloss virtuelle Doppelbesteuerung verbietet (BGE 91 I 474 /75, BGE 93 I 421 E. 2) und selbst eine Einigung der Kantone über die Steuerausscheidung den Steuerpflichtigen nicht bindet (BGE 91 I 281 E. 2 sowie LOCHER, Doppelbesteuerung § 1 III A 2 Nr. 3-6). Eine solche Einigung liegt übrigens insofern nicht vor, als nach Auffassung des Kantons Freiburg das gesamte Vermögen und der gesamte Ertrag der Kollektivgesellschaft, nach Auffassung des Kantons Solothurn dagegen nur der Anteil der Ehefrau des Beschwerdeführers im Kanton Solothurn zu versteuern sind. Am Ausgang des Rechtsstreites sind mittelbar auch die Kantone Bern,

Aargau und Waadt interessiert, in denen die andern

BGE 98 Ia 212 S. 217

Mitglieder der Kollektivgesellschaft Kropf & Cie wohnen und die, nach Angabe des Beschwerdeführers, Veranlagungsverfahren gegen sie eingeleitet, diese jedoch bis zum Entscheid über die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde sistiert haben. Das ändert jedoch nichts daran, dass der Entscheid über die Beschwerde nur zwischen dem Beschwerdeführer und den Kantonen Solothurn und Freiburg für das Steuerjahr 1967 Recht schafft.

2. Die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass die Kropf & Cie eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft im Sinne des Art. 553 OR bildet. Diese Auffassung ist zutreffend. Die Kropf & Cie befasst sich ausschliesslich mit der Verwaltung des Vermögens ihrer Gesellschafter, das etwa zur Hälfte aus zwei Beteiligungen und zur Hälfte aus Wertschriften besteht. Die Verwaltung gemeinsamen Vermögens gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 79 I 60 E. 1c, BGE 55 I 394) auch dann nicht als kaufmännisches Gewerbe, wenn das Vermögen beträchtlich ist und die Geschäftsführung über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinausgeht. Dabei bleibt es nach dieser Rechtsprechung selbst dann, wenn die Vermögensverwaltung einen stark spekulativen und sogar bankähnlichen Charakter annimmt, solange kein eigentlicher Kundenverkehr vorhanden ist.

3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Geschäftsvermögen und Geschäftsgewinn der Kollektivwie der Kommanditgesellschaft am Sitze der Gesellschaft (und an allfälligen Betriebsstätten) zu versteuern und ist es bundesrechtlich unzulässig, die einzelnen Gesellschafter für ihren Anteil an ihrem Wohnsitz zu besteuern (LOCHER a.a.O. § 8 IV A 1 und § 8 IV B 1; BGE 80 I 22 E. 1, BGE 93 I 544 E. 1). In allen Fällen, wo nach diesem Grundsatz entschieden wurde, handelte es sich indessen, auch wenn dies nicht ausdrücklich gesagt wurde, um kaufmännische Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die ihr Gewerbe am Orte des Sitzes in ständigen, ihrer Geschäftstätigkeit dienenden körperlichen Anlagen und Einrichtungen betrieben und so die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Geschäfts zum Orte des Sitzes zum Ausdruck brachten. Mit der Frage des Steuerdomizils einer nichtkaufmännischen Kollektivgesellschaft hatte sich das Bundesgericht, soweit ersichtlich, einzig in BGE 55 I 389 ff. zu befassen. Die damals zu beurteilende Gesellschaft war, wie die Kropf & Cie, zur Verwaltung

BGE 98 Ia 212 S. 218

eines gemeinsamen Familienvermögens gegründet worden, doch ging die von zwei Gesellschaftern besorgte Geschäftsführung, anders als bei der Kropf & Cie, über den Rahmen einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung hinaus und hatte einen stark spekulativen Charakter. Das Bundesgericht erklärte dort, eine solche Kollektivgesellschaft habe "ihren natürlichen Sitz (und damit das Steuerdomizil) am Wohnort der Gesellschafter, speziell der geschäftsführenden, dies namentlich dann, wenn wie hier alle Gesellschafter ihr Domizil am gleichen Orte haben". Offensichtlich im Hinblick auf diesen Satz vertritt die freiburg. Steuerverwaltung die Auffassung, das Steuerdomizil der Kropf & Cie habe sich im Jahre 1967 in Grenchen befunden, denn die Geschäfte derselben seien in Wirklichkeit nicht von den Gesellschaftern gemeinsam, sondern von Frau Bulletti-Kropf allein von deren Wohnsitz in Grenchen aus geführt worden. Selbst wenn diese vom Beschwerdeführer bestrittene Behauptung richtig sein sollte, könnte Grenchen nicht als Sitz und Steuerdomizil der Kropf & Cie gelten. Die in BGE 55 I 389 ff. beurteilte Kollektivgesellschaft unterscheidet sich auch abgesehen

davon, dass dort alle Gesellschafter am gleichen Orte wohnten, in wesentlichen Punkten von der Kropf & Cie. In jenem Falle handelte es sich um eine stark spekulative Verwaltung, welche einen offenbar nicht unbeträchtlichen Teil der Arbeitszeit der beiden geschäftsführenden Gesellschafter in Anspruch nahm, und überdies stand der Gesellschaft für die untergeordneten Arbeiten ein ständiger Angestellter zur Verfügung, der täglich mehrere Stunden für sie tätig war. Bei der Kropf & Cie dagegen handelt es sich um eine gewöhnliche Vermögensverwaltung. Entscheidungen der Gesellschafter über die Geschäftsführung waren nach den unbestrittenen Angaben des Beschwerdeführers in der Zeit um 1967 verhältnismässig selten zu treffen und erforderten nur wenige Zusammenkünfte der Gesellschafter im Jahr, während ihre Bücher vom Vizedirektor einer Treuhandgesellschaft geführt wurden, der dafür, wie im Einspracheentscheid der Steuerkommission Grenchen ausgeführt und vom Beschwerdeführer nicht bestritten wurde, im Jahre 1967 ein Honorar von nur Fr. 1150.– bezog. Bei einer nichtkaufmännischen Kollektivgesellschaft, deren Tätigkeit sich dergestalt in einer gewöhnlichen Vermögensverwaltung erschöpft, rechtfertigt es sich nicht, ein besonderers

BGE 98 Ia 212 S. 219

Steuerdomizil anzunehmen, sondern sind die Anteile am Vermögen und Ertrag von den einzelnen Gesellschaftern an deren Wohnsitz zu besteuern. Aus den für die Abgrenzung der Steuerhoheit massgebenden Gesichtspunkten besteht kein wesentlicher Unterschied zwischen einer solchen Kollektivgesellschaft und einem Gesamthandverhältnis wie der Erbengemeinschaft oder der einfachen Gesellschaft. Das bewegliche Vermögen einer Erbengemeinschaft ist nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht am letzten Wohnsitz des Erblassers, sondern am Wohnsitz der einzelnen Erben im Verhältnis ihrer Erbquote zu besteuern (LOCHER a.a.O. § 4 III Nr. 1-6). Und für die einfache Gesellschaft hat das Bundesgericht ein besonderes Steuerdomizil nur angenommen, wenn sie ein Geschäft betrieb und ständige Anlagen und Einrichtungen besass, die dem Geschäftsbetrieb dienten (BGE 48 I 408, BGE 66 I 154, LOCHER a.a.O. § 8 IV C Nr. 2, 3 und 7). Im vorliegenden Falle fehlt ein Geschäftsbetrieb und bestehen dementsprechend auch keine ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen, die einem solchen Betrieb dienen. Der Ort, wo die Gesellschafter gelegentlich zusammenkommen und sich beraten lassen und wo sie - ohne hiezu verpflichtet zu sein (BGE 79 I 61) - Bücher führen lassen, begründet kein Steuerdomizil (vgl. BGE 55 I 395 /96). Die Gesellschafter der Kropf & Cie hätten sich für die gemeinsame Verwaltung ihres Familienvermögens ebenso gut zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschliessen können. Von einer solchen unterscheidet sich die von ihnen gegründete nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft lediglich dadurch, dass diese mit einer Firma im Handelsregister eingetragen ist und dass die Gesellschaft wie auch ihre Mitglieder der Konkursbetreibung unterliegen. Diese Unterschiede der nichtkaufmännischen Kollektivgesellschaft von einer einfachen Gesellschaft haben, wenn sich die Gesellschaftstätigkeit auf gewöhnliche Vermögensverwaltung beschränkt, so wenig praktische Bedeutung, dass sie eine verschiedene Behandlung hinsichtlich des Steuerdomizils nicht zu rechtfertigen vermögen. Die Anteile der Gesellschafter am Vermögen und Ertrag der Kropf & Cie sind daher, wie die Kantonale Rekurskommission Solothurn zu Recht angenommen hat, von den einzelnen Gesellschaftern an ihrem Wohnsitz zu versteuern. Ist die Beschwerde schon aus diesem Grunde abzuweisen, soweit sie sich gegen den Kanton Solothurn richtet, so braucht

BGE 98 Ia 212 S. 220

nicht geprüft zu werden, ob mit der Wahl des Gesellschaftssitzes in Freiburg eine Steuerumgehung beabsichtigt war und ob die Voraussetzungen einer solchen vorlagen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.