

S. 180 / Nr. 24 Doppelbesteuerung (d)

BGE 61 I 180

24. Urteil vom 24. Mai 1935 i. S. Brann A.-G. gegen Aargau.

Regeste:

Art. 46 Abs. 2 BV: Interkantonales Unternehmen: Voraussetzungen, unter denen eine selbständige (Einzel-, Koll- oder Komm-) Firma ein sekundäres Steuerdomizil einer andern Firma (des interkantonalen Unternehmens) begründet.

A. - Die Firma Brann A.-G. besitzt ausser ihrem Hauptgeschäft in Zürich und den verschiedenen Zweigniederlassungen auch sogenannte «Anschlusshäuser»: zivilrechtlich selbständige Firmen, die aber ihre Waren durch die Brann A.-G. beziehen und auch sonst zu dieser in hier allgemein nicht näher zu bezeichnenden vertraglichen Beziehungen stehen.

Ein solches Anschlusshaus war die Kommanditgesellschaft Willy Brockmann & Cie in Aarau, mit Willy

Seite: 181

Brockmann als Komplementär und der Brann A.-G. als Kommanditärin mit einer Kommandite von 50000 Fr. Der Vertrag vom 9. August 1928 der Brann A.-G. mit Willy Brockmann verpflichtete zudem die Firma Willy Brockmann & Cie, ihre gesamten Warenbezüge durch die Brann A.-G. zu machen, sei es, dass durch deren Vermittlung Aufträge an Dritte erteilt oder mit Zustimmung der Brann A.-G. direkte Ordres gegeben werden sollten. Selbst bei den letztern hatten Willy Brockmann & Cie die Brann'schen Ordreformulare zu benützen; auch hatten sie für diese der Brann A.-G. einen «Provisionsaufschlag» von bis zu 7 1/2 % zu vergüten. Dagegen räumte die Brann A.-G. der Willy Brockmann & Cie ausser der Kommanditsumme von 50000 Fr. einen Warenkredit bis zu 300000 Fr. zu einem näher umschriebenen Zinsfuss ein, wogegen Willy Brockmann & Cie die Kasseneingänge bis auf eine Wechselgeldreserve und den monatlichen Privatbezug von 1000 Fr. auf Ende des Monates und zwischenhinein immer dann an die Brann A.-G. abzuführen hatten, wenn sie den bestimmten Betrag von ein paar Hundert Franken erreichten. Ausserdem waren Willy Brockmann & Cie der Brann A.-G. gegenüber zu kaufmännisch richtiger Führung des Kassawesens und der Geschäftsskripturen, sowie jederzeit zur Einsichtgabe dazu verpflichtet. Schliesslich hatte Willy Brockmann der Brann A.-G. die Solidarbürgschaft seiner Frau und Lebensversicherungen als Pfand zu bestellen; er hatte sich jeder weiteren Gewerbetätigkeit und der Spekulationen, sowie der Eingebung von Wechselverpflichtungen und Solidarbürgschaften zu enthalten. Auch durfte er ohne schriftliche Ermächtigung der Brann A.-G. keine Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigte ernennen oder Verwandte oder Verschwägerete neu in seinen Betrieb einstellen.

Der Kommanditvertrag zwischen Willy Brockmann und der Brann A.-G. wurde im Dezember 1932 aufgelöst und die Löschung der Kommanditgesellschaft Willy Brockmann & Cie am 30. Dezember 1932 im Schweiz.

Seite: 182

Handelsamtsblatt veröffentlicht. Dafür schloss am 16. März 1934 die Brann A.-G. mit Franz Brockmann in Wil einen Vertrag, der wie folgt beginnt:

«Zwischen den Parteien bestehen Verträge vom 5. November 1925 für Frauenfeld und vom 23. Dezember 1926 für Wil. Diese Verträge werden mit Wirkung ab 1. Januar 1934 aufgehoben, indem das Geschäft in Wil auf Herrn Willy Brockmann übergeht und dasjenige in Frauenfeld auf Herrn Achilles Brockmann. Herr Franz Brockmann wird die Übernahmebedingungen pro und contra intern erledigen, jedenfalls sollen für alle Abrechnungen die ab 1. Januar 1934 bestanden Buchwerte massgebend sein, und die Parteien vereinbaren nun was folgt:»

In § 1 wird dann bestimmt:

«Herr Franz Brockmann übernimmt das bisher von seinem Bruder Willy in Aarau betriebene Geschäft für eine Dauer von fünf Jahren, beginnend 1. Januar 1934, also endigend Ende 1938 und tritt in alle Rechte und Pflichten des mit der Union Genf bestehenden Mietvertrages ein.

»Wird der Vertrag von der Brann A.-G. oder von Herrn Brockmann am 1. Juli 1938 nicht gekündigt, so verlängert sich der Vertrag jeweils um ein Jahr, immer unter Beobachtung einer sechsmonatlichen Kündigungsfrist.»

In den folgenden §§ wird das Verhältnis zwischen Franz Brockmann und der Brann A.-G. im wesentlichen gleich geregelt, wie es zwischen Willy Brockmann & Cie und der Brann A.-G. geregelt war.

B. - Laut Steuerzettel vom 26. April 1934 der aargauischen Steuerverwaltung wurde die Brann A.-G.

für das Jahr 1934 im Kanton Aargau für einen Erwerb von 15000 Fr. eingeschätzt und somit zur Staats- und Gemeindesteuer herangezogen. Gegen die Heranziehung zur aargauischen Staats- und Gemeindesteuer beschwerte sie sich bei der Finanzdirektion des Kantons Aargau wegen

Seite: 183

Willkür, da sie im Kanton Aargau an keinem Unternehmen mehr beteiligt sei. Am 30. Juni 1934 verfügte die kantonale Finanzdirektion: «Die Firma Brann A.-G. in Zürich wird unter dem Gesichtspunkt der Führung einer Filiale unter der Firma Franz Brockmann in Aarau für das Steuerjahr 1934 dem Staat Aargau und der Gemeinde Aarau grundsätzlich steuerpflichtig erklärt.»

C. - Gegen diesen Entscheid der aargauischen Finanzdirektion hat die Brann A.-G. für das Steuerjahr 1934 beim Bundesgericht eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes eingereicht. Sie macht geltend:

Die Brann A.-G. gewähre ihren Anschlusskunden ausser dem Kredit den Vorteil, dass sie durch den Einkauf nur bei ihnen von den günstigen Grosshandelspreisen profitieren könnten, und ausserdem Beratung und Vereinfachung des Fakturenwesens und Belieferung mit neuen Waren. Dafür habe sie ihren Verkaufsapparat vergrössern müssen. Der Provisionszuschlag sei also nur die angemessene Gegenleistung für diese den Anschlusskunden gewährten Vorteile; und der Kreditzins übersteige die Ansätze der Zürcher Banken nicht. Bedingungen, wie die Einsichtgabe in die Buchführung, die Ablieferung der Kassabestände, würden auch von anderen Kreditgebern aufgestellt. Auch gebe es Anschlusskunden mit grossem Eigenvermögen, die den Brann'schen Kredit nicht in Anspruch nehmen müssten und nur sonst dem Anschlusskonzern zugehörten. Im gleichen Verhältnis wie die Anschlusskunden zur Brann A.-G. stünden übrigens auch die Konsumgenossenschaften zum Verband schweizerischer Konsumvereine, sowie die Kunden der USEGO zu dieser. Die Besteuerung der Brann A.-G. pro 1934 im Kanton Aargau sei willkürlich.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aus Art. 46 Abs. 2 BV hat ein interkantonales Unternehmen

Seite: 184

ausser dem primären Steuerdomizil im Kanton des Geschäftssitzes noch sekundäre Steuerdomizile in den Kantonen, in welchen in ständigen Anlagen und Einrichtungen ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes dieses Unternehmens sich abspielt (BGE 51 I 401 Erw. 2; 54 I 417; 52 I 242; 50 I 93; 46 I 19, 46 I 436; 41 I 432 Erw. 2). Als sekundäre Betriebsstätte in diesem Sinne eines gegebenen Unternehmens kann auch ein unter eigener Firma auftretendes anderes Unternehmen erscheinen, wenn die zivilrechtlichen Bindungen des Inhabers dieses andern gegenüber dem erstern Unternehmen derart sind, dass sie in ihrer wirtschaftlichen Gesamtauswirkung das «örtliche» Unternehmen zu einem Betriebsbestandteil des Hauptunternehmens und damit eben zu einer von dessen Betriebsstätten machen.

Die Voraussetzungen dafür, dass im interkantonalen Steuerrechtsverhältnis ein unter eigener Firma auftretendes örtliches als blossе Betriebsstätte eines andern, des Hauptunternehmens angesehen werden kann, sind in der Rechtsprechung verschieden umschrieben, je nachdem als Inhaber des örtlichen Unternehmens eine juristische Person erscheint oder nicht. Für den erstern, hier nicht zutreffenden Fall ist auf BGE 59 I 284 Erw. 8 zu verweisen. Für den letztern Fall gilt als solche Voraussetzung: einmal, dass das örtliche Unternehmen im Dienste für das Hauptunternehmen aufgehe. - So konnte in BGE 54 I 415 das von einem nach aussen selbständigen Depothalter betriebene Bierdepot nur deshalb als Betriebsstätte der Bierbrauerei in Frage kommen, weil von diesem Depot aus gerade das Bier nur dieser Brauerei vertrieben wurde, und in BGE 45 I 207 und 53 I 366 die Generalagentur nur deswegen als Betriebsstätte der Versicherungsunternehmung, weil sie die Agentur eben der Versicherungsunternehmung war. Wenn dann die Frage selbst in einem Fall so und in den andern anders entschieden worden ist, so hing das nur vom Vorhandensein oder Nichtvorhandensein der noch zu besprechenden zweiten Voraussetzung ab. -

Seite: 185

In BGE 51 I 395 endlich wurden die von der Ferggerei eines Textilindustrieunternehmens aus besorgten Hauswebereien nur deshalb der Ferggerei als einer Betriebsstätte dieses Unternehmens zugezählt, weil die (nach aussen selbständigen) Hausweber ausschliesslich für dieses Unternehmen arbeiteten. Im einen wie im andern Fall also war die Daseinsberechtigung des örtlichen nur im Dasein des Hauptunternehmens begründet, und das war der Grund, warum das Erstere als Betriebsstätte des Letztern überhaupt in Frage kommen konnte.

zum andern, dass dabei die bestehenden zivilrechtlichen Bindungen in ihrer wirtschaftlichen Gesamtauswirkung den Inhaber des örtlichen dem Hauptunternehmen gegenüber in die Abhängigkeit bringen, in der sonst ein Angestellter zu seinem Dienstherrn steht. Ein solches

Abhängigkeitsverhältnis wurde in BGE 54 I 417 angenommen beim Bierdepothalter gegenüber der Brauerei, mit der Begründung: es komme für diese Frage «vom Standpunkt des interkantonalen Steuerrechtes nicht sowohl darauf an, welches zivilrechtlich die Natur des Verhältnisses zwischen dem Unternehmen und dem Dritten ist, den es mit der Vornahme gewisser in seinem Interesse liegender geschäftlicher Handlungen betraut hat (ob Dienstvertrag oder Auftrag bzw. Werkvertrag), sondern wie wirtschaftlich betrachtet die Verhältnisse sich darstellen. Der Umstand, dass der Dritte für seine Verdienste nicht durch ein pauschal bestimmtes Honorar, sondern nach Leistungen in Form von Provisionen entschädigt wird, kann dabei für sich allein sowenig den Ausschlag geben, wie er zivilrechtlich die Annahme eines Dienstvertrages ausschliesst. Massgebend müssen die gesamten Umstände des Falles, vor allem das Mass persönlicher (und wirtschaftlicher) Selbständigkeit sein, das dem Dritten bei der Erfüllung seiner Aufgabe zukommt. Im vorliegenden Fall stellt aber die (Brauerei) nicht bloss, wenn nicht die Lagerräume, so doch das zum Betrieb des Depots erforderliche Inventar und Material (einschliesslich

Seite: 186

des Eises), ausgenommen die Pferde für den Biertransport. Der Depothalter ist auch in der Art der Ausübung und Organisation seiner Tätigkeit keineswegs innerhalb der allgemeinen Geschäftsbedingungen der Rekurrentin frei Nicht nur befindet die (Brauerei) ausschliesslich darüber, an wen er sich mit Lieferungsangeboten wenden ... darf. Auch im übrigen ist es nicht etwa seinem Ermessen überlassen, wie er sich bei der ihm übertragenen Anwerbung neuer Kunden ... verhalten und einrichten will; der Vertrag verpflichtet ihn vielmehr sich auch in dieser Beziehung, wie sonst, streng an die Weisungen der Brauerei zu halten, die ihm demnach sein Tun und Lassen in allen Einzelheiten verbindlich vorschreiben kann. Nimmt man hinzu, dass er auch an die Kosten der von ihm zu stellenden Zugtiere einen nicht unbedeutenden festen Betrag jährlich zurückvergütet erhält und dass die Rechnungsstellung an die Abnehmer über das vom Depot gelieferte Bier und der Inkasso ausschliesslich durch die (Brauerei) ... geschehen, so ist die ganze Stellung des Depothalters keine wesentlich andere als diejenige eines Angestellten».

Beim Generalagenten der Versicherungsgesellschaft dagegen wurde in BGE 45 I 214 und 53 I 369 das besondere Abhängigkeitsverhältnis deswegen verneint, weil der Generalagent dort nicht nur nach Leistungen honoriert wurde (und daraus die Agenturspesen zu bezahlen hatte), sondern auch seine Tätigkeit zur Hauptsache nach freiem Ermessen organisierte und das nötige Personal selber einstellte. «Wer eine ihm übertragene Aufgabe mit einem derartigen Mass persönlicher Selbständigkeit und mit einem derartigen finanziellen Risiko hinsichtlich des Erfolges zu besorgen übernimmt, kann aber trotz der Abhängigkeit seiner ökonomischen Existenz vom Arbeitgeber nicht als blosser Angestellter, sondern muss als selbständiger Gewerbetreibender aufgefasst werden.»

2.- Von dieser Grundlage aus ist zu prüfen, ob die Firma Franz Brockmann in Aarau im interkantonalen Steuerrechtsverhältnis bloss als Betriebsstätte der Firma Brann A.-G. in Zürich anzusehen sei.

Seite: 187

a) Die Firma Franz Brockmann geht im Dienst der Brann A.-G. auf, in dem Sinn dass sie in ihrem Warenhaus ausschliesslich solche Waren verkaufen darf, die ihr entweder von der Brann A.-G. selbst oder doch auf Rechnung der Brann A.-G. geliefert werden, wobei die Letztere in beiden Fällen den eigentlichen Verkaufsgewinn, das eine Mal unmittelbar, das andere Mal in Form von Provisionsaufschlägen, bezieht. Denn es darf ohne weiteres angenommen werden, dass diese Provisionsaufschläge erfahrungsgemäss dem Gewinn entsprechen, den ein Grosswarenhaus bei direktem Verkauf an die Kunden auf den Waren erzielt, unter Abzug des Gewinnanteils, der dem am Gewinn beteiligten Filialleiter und hier dem Geschäftsinhaber Franz Brockmann zukommen soll.

b) Die vertraglichen Bindungen zwischen der Firma Franz Brockmann und der Brann A.-G. bringen in ihrer Gesamtauswirkung den Firmainhaber Franz Brockmann gegenüber der Brann A.-G. in ein Abhängigkeitsverhältnis, das in persönlicher und wirtschaftlicher Beziehung einem Angestelltenverhältnis entspricht.

Das Warenhausgebäude ist von der Brann A.-G. auf lange Frist gemietet und von ihr dem Franz Brockmann nur auf die verhältnismässig viel kürzere Dauer ihres eigenen Vertrages in Untermiete gegeben. Ausserdem hat Franz Brockmann nur ein verhältnismässig geringes Eigenkapital (nach der Beschwerdefrist selbst nur 50000 Fr.) im Geschäft investiert und ist deshalb auf den ihm von der Brann A.-G. eingeräumten, auf 300000 Fr. sich belaufenden Kredit angewiesen. Da Franz Brockmann bei den derzeit gegebenen Verhältnissen kaum in Aarau ein anderes Geschäftsgebäude von entsprechender Ausdehnung kauft- oder mietweise sich beschaffen oder den Brann'schen Kredit durch anderswo beschafften Kredit ablösen könnte, so hängt also die Existenz seiner Firma von der Dauer des Untermiet- und Kreditvertrages ab. In Wirklichkeit war es denn auch die Brann A.-G., die den Willy Brockmann von Aarau nach Wil, und den Franz Brockmann von Wil und Frauenfeld nach

Aarau versetzte und das Frauenfelder

Seite: 188

Geschäft dem Achilles Brockmann gab. Die Brüder Brockmann wurden durch den Vertrag vom 16. März 1934 einfach versetzt; es wurde ihnen vorgeschrieben, zu welchem Werte sie sich die Geschäfte abzunehmen hatten, nämlich zum Buchwert ab 1. Januar 1934. Nur die Verrechnung ihrer gegenseitigen Einlagen blieb ihnen vorbehalten.

Wie Anfang und Ende, so wird auch der Betrieb der Firma Franz Brockmann völlig von der Brann A.-G. bestimmt. Das liegt schon darin begründet, dass Franz Brockmann nur Waren verkaufen kann, die ihm von der Brann A.-G. oder auf deren Rechnung geliefert worden sind. Besondere Vorschriften über den Verkauf, neben denen über den Einkauf dieser Waren sind allerdings dem Franz Brockmann von der Brann A.-G. nicht gemacht, brauchten aber auch nicht gemacht zu werden, da sich bei einem Warenhaus im Gegensatz wohl zu einem Bierdepot von selbst bestimmt, an welche Kundschaft es sich wenden muss und in welcher Form. Ausserdem kann Franz Brockmann ohne schriftliche Ermächtigung der Brann A.-G. keine Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte einstellen, und auch das übrige Personal kann er nur unter dem Vorbehalt frei auswählen, dass er keine weiteren Verwandte und Verschwägte in seinen Dienst nehme - eine Einschränkung in der persönlichen Bewegungsfreiheit, die schon für sich allein kaum mehr mit der Stellung eines Geschäftsinhabers vereinbar ist. Im weiteren muss Franz Brockmann die Kassaeingänge sofort der Brann A.-G. abliefern; es sind ihm Vorschriften über Kassa- und Fakturenführung gemacht und er muss in diese jederzeit der Brann A.-G. Einsicht geben, wie er auch schon in Form von Solidarbürgschaft und Verpfändung von Versicherungspolice der Brann A.-G. Sicherheiten zu bestellen hat, wie sie üblicherweise nur einem höhern Angestellten zugemutet werden. Auch das Verbot anderweitiger gewerblicher Betätigung sowie der Spekulation und der Eingehung von Bürgschaften und Wechselverpflichtungen ist als Beschränkung der persönlichen Bewegungsfreiheit allein

Seite: 189

schon kaum denkbar bei einem selbständigen Geschäftsinhaber. Dass dem Franz Brockmann keine persönlichen Arbeitszeitvorschriften gemacht werden, ist deswegen unmassgeblich, weil das einmal auch bei andern leitenden oder selbständig arbeitenden Angestellten (Depothaltern, Handelsreisenden) nicht gemacht wird, und weil die örtlichen Vorschriften über das Offenhalten der Ladengeschäfte mittelbar auch die Arbeitszeit des Geschäftsleiters wesentlich bestimmen.

c) Die Firma Franz Brockmann erfüllt dementsprechend für die Brann A.-G. die Funktionen, die auch irgendeine ihrer Filialen für sie erfüllt. Allerdings sind die von oder auf Rechnung der Brann A.-G. an Franz Brockmann gelieferten Waren zivilrechtlich mit deren Lieferung an ihn verkauft. Auch buchhalterisch sind sie von da an nicht mehr dem Waren-, sondern dem Debitorenkonto gutgeschrieben. In Wirklichkeit aber sind sie auch für die Brann A.-G. erst in dem Zeitpunkt verkauft, in welchem sie im Warenhaus Brockmann einem Kunden abgegeben werden. Denn bis dahin belasten sie den Kredit der Firma Brockmann bei der Brann A.-G., und dieser Kredit ist, abgesehen von der wie eine Kautions wirkenden Einlage Brockmanns und von dessen (andern) Kautions, nur eben durch diese Waren selbst gedeckt. Die Waren bleiben also bis zum Weiterverkauf durch Brockmann ohne Rücksicht auf die zivilistische Form Substrat der Brann A.-G. Die Brann A.-G. lässt im Warenhaus Brockmann nach ihren Dispositionen ihre Waren verkaufen; es spielt sich dort in ständigen Anlagen und Einrichtungen ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil ihrer eigenen Geschäftstätigkeit ab, was allein zu erklären vermag, dass der Geschäftsbericht der Brann A.-G. u. a. auch dieses Anschlusshaus mitumfasst.

3.- Die Entscheidung der Finanzdirektion des Kantons Aargau, wonach die Brann A.-G. im Kanton Aargau ein Steuerdomizil besitzt, beruht demnach nicht auf der Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, und damit noch weniger auf einer Verletzung von Art. 4 BV.

Seite: 190

Die Bestimmung der dem Kanton Aargau zukommenden Vermögens- und Einkommensquote ist, da sich die Finanzdirektion im Rahmen ihrer Kompetenz nur über den Grundsatz der Steuerberechtigung ausgesprochen hat, nicht Gegenstand dieses staatsrechtlichen Verfahrens.

Eine Verpflichtung des Kantons Zürich zur Rückerstattung des für das allein streitige Steuerjahr 1934 von der Brann A.-G. demnach zuviel Bezahlten kommt deshalb nicht in Frage, weil der staatsrechtliche Rekurs sich nur gegen den Kanton Aarau richtet und nach den Angaben des Regierungsrates von Zürich die Brann A.-G. für dieses Jahr die Steuern in Zürich in Kenntnis des aargauischen Steueranspruches vorbehaltlos bezahlt hat.

Schliesslich ist hiemit noch nicht entschieden über die Frage, ob auch die andern, und allenfalls welche andern «Anschlusshäuser» der Brann A.-G. in gleicher Weise wie die Firma Brockmann ein Steuerdomizil der Brann A.-G. begründen. Nach deren eigenen Angaben sind namentlich die

Kreditverhältnisse der einzelnen Anschlusshäuser verschieden geordnet; und nach dem oben Ausgeführten kommt es für die Frage, ob ein Anschlusshaus Betriebsstätte der Brann A.-G. im Sinne des interkantonalen Steuerrechtes sei, nicht auf das Bestehen einer bestimmten Einzelbindung, sondern auf die Gesamtheit dieser Bindungen in ihrer wirtschaftlichen Gesamtauswirkung an. Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerde wird abgewiesen