

S. 247 / Nr. 37 Doppelbesteuerung (d)

BGE 61 I 247

37. Urteil vom 22. März 1935 i. S. Actienbrauerei Basel gegen Thurgau und Basel-Stadt.

Regeste:

Frage der Steuerpflicht einer Bierbrauereiunternehmung in einem Kanton, wo sich ein Depot zur Abgabe ihres Bieres an die Kunden befindet.

A. - Die Rekurrentin, die A.-G. Actienbrauerei Basel, hat ihren Sitz in Basel und betreibt hier eine Brauerei. Sie schloss am 20. Februar 1934 mit Joh. Ensslin, Wirt zur «Laube» in Kreuzlingen, einen Vertrag ab, aus dem folgende Bestimmungen hervorgehoben sind:

§ 1. Die Actienbrauerei Basel (nachbenannt Brauerei) überträgt Herrn Jean Ensslin (nachbenannt Depositär) ihr Bierdepot für die Stadt Kreuzlingen und Umgebung. Die Brauerei weist dem Depositär auf Vertragsbeginn die

Seite: 248

in einem speziellen Verzeichnis aufgeführte Kundschaft zu. Bei Beendigung des Vertrags-Verhältnisses geht diese Kundschaft ohne weiteres wieder an die Brauerei über.... Für Kunden-Verluste, die während der Dauer des Vertrages ohne Verschulden des Depositärs eintreten, besteht für letztern gegenüber der Brauerei keine Haftung.

§ 2. Es ist dem Depositär nicht gestattet, ein anderes Bier zu führen noch in seiner eigenen Wirtschaft zum Ausschank zu bringen und die Kundschaft weder direkt noch indirekt mit einem andern als dem Bier der Vertrags-Brauerei zu beliefern oder zu vermitteln. Das Flaschenbier der Brauerei darf nur in deren eigenen Flaschen an ihre Kundschaft abgegeben werden.

§ 3. An ausserhalb des konzessionierten Rayon sich befindliche Abnehmer darf der Depositär nur mit Einwilligung der Brauerei liefern.

Die Brauerei liefert dem Depositär ihr Exportbier und Spezialbier ... zum Preise von ... mit 1% Skonto, franko Bahnhof Kreuzlingen, in Wagenladungen von mindestens 30 hl, allgemeine Preisveränderungen durch den Schweiz. Bierbrauerverein vorbehalten. Die Kosten der Rückfracht der leeren Gebinde fallen zu Lasten der Brauerei. Die Lieferungen eines Monats sind zahlbar bis zum Ende des folgenden Monats. Die der Kundschaft zu gewährende Inkassoprovision von 2% fällt ebenfalls zu Lasten der Brauerei. Der Depositär ist auch ermächtigt, das Bier in der Brauerei selbst abzuholen, wobei ihm die einfache Fracht nach Massgabe des jeweiligen gültigen Bahnfrachttarifes gutgeschrieben wird.

§ 4. Der Depositär verpflichtet sich, das von der Brauerei spedierte Bier jeweils sofort nach Erhalt fachgemäss einzukellern und während der Lagerung für genügende Kühlung zu sorgen, sowie die gesamte Kundschaft nach Bedürfnis auf das Sorgfältigste mit Fass- und Flaschenbier und Eis zu bedienen. Der Depositär hat für prompte Rücknahme der leeren Gebinde bei der Kundschaft und für deren tunlichste Rücksendung an die Brauerei besorgt zu sein.

Seite: 249

§ 5. Die Brauerei liefert dem Depositär leihweise und unentgeltlich:

- a) die zum Betriebe des Bierdepots notwendigen Kisten;
- b) die notwendigen Flaschen und Verschlüsse, welche, Änderungen vorbehalten, à 30 Cts. per Stück vom Depositär zu bezahlen sind. Alljährlich erfolgt diesbezügliche Abrechnung mit einer entsprechenden Bruchvergütung.
- c) die notwendigen Apparate zur Flaschenreinigung und für das Abfüllen des Flaschenbiers.

Der Depositär ist für dieses Material haftbar und hat das gesamte Material in gutem Zustande zu unterhalten. Was die Abfüllerei anbetrifft, hat er sich ohnehin den Vorschriften des Schweizerischen Lebensmittelgesetzes auf seine eigene Verantwortung zu unterziehen. Allfällige Folgen aus Nichtbeachtung dieser Vorschrift fallen zu Lasten des Depositärs.

Die Brauerei bleibt unter allen Umständen Eigentümerin sämtlicher Depotutensilien.

§ 6. Die Brauerei stellt ebenfalls die Bierausschankeinrichtungen inkl. Buffet für die Wirte und Eiskasten für die Kleinverkaufsstellen zur Verfügung zur leihweisen unentgeltlichen Benützung. Es ist dabei verstanden, dass die endgültige Bestimmung der jeweiligen Einrichtungen der Brauerei zusteht, ebenso, dass sie eine solche verweigern kann, wenn ihr der Bierkonsum beim betreffenden Abnehmer zu unbedeutend erscheint.

Für die den Wirten und Kleinverkaufsstellen übergebenen Gegenstände sind diese der Brauerei gegenüber direkt verantwortlich ohne Garantie des Depositärs, welcher immerhin sich anheischig macht, eine Aufsicht und Kontrolle über dieselben zu führen und für jeden Gegenstand von der

Kundschaft Scheine für leihweisen Gebrauch, welche dem Depositär von der Brauerei geliefert werden, unterzeichnen zu lassen.

§ 7. Die Brauerei stellt dem Depositär eine vollautomatische Bierkühlanlage mit Eiserzeugung auf ihre eigenen Kosten zur Verfügung...

Die mit der Installation der Kühlanlage verbundenen

Seite: 250

baulichen Kosten werden ebenfalls durch die Brauerei übernommen. Der Gesamtkostenbetrag von rund 24000 Franken wird durch die Brauerei selbst amortisiert und verzinst.

Die Betriebskosten für die Kühlung des Bierkellers und die Eiserzeugung fallen zu Lasten des Depositärs.

Der Depositär übernimmt die Verpflichtung, die Kundschaft regelmässig und nach Bedarf mit dem erforderlichen Eis zur Kühlung des gelieferten Bieres zu versehen, wofür ihm keine besondere Vergütung zukommt. Es ist dem Depositär unbenommen, insofern die Kundschaft einwandfrei mit Eis bedient wird, das überschüssige Quantum an Dritte auf seine eigene Rechnung zu verkaufen.

Zur Amortisation der gesamten Kühlanlage wird eine grundsätzliche Dauer von 10 Jahren angesetzt. Sollte nach dieser Zeit nach Massgabe einer Grundtaxe von 2 Fr. pro verkauften hl Bieres die Anlage nicht vollständig amortisiert und verzinst sein, so läuft die Amortisationsfrist solange weiter bis auf Grund des Verkaufes und des erwähnten Ansatzes die Amortisation tatsächlich durchgeführt ist. Nach totaler und im gegenseitigen Einverständnis anerkannter Amortisation und Verzinsung der Kühlanlage geht diese in das Eigentum des Depositärs über. (Siehe § 13.) Die Brauerei erklärt sich bereit, das für die Kundschaft bestimmte Quantum Eis von diesem Zeitpunkt an Herrn Ensslin zum Selbstkostenpreis zu vergüten.

§ 8. Der Depositär verpflichtet sich, alle von der Actienbrauerei Basel mit Brauereien oder Wirtevereinen abgeschlossenen oder noch abzuschliessenden Verträge und Abmachungen, die die Regelung der Konkurrenzverhältnisse etc. (Kundenschutzverträge, Preiskonventionen, Flaschenpfandverträge, Belieferung an Sonn- und Festtagen etc.) betreffen, vom Momente der Kenntnissgabe in allen Teilen strikte einzuhalten. Für allen Schaden, welcher der Brauerei aus der Nichteinhaltung durch den Depositär dieser Verträge und Abmachungen entstehen sollte,

Seite: 251

übernimmt der Depositär die Haftung im vollen Umfange...

§ 10. Sämtliche Geschäftsspesen wie Löhne, Spesen bei der Kundschaft, Unterhalt des Wagenparkes, Reparatur der Bierkisten, Insertionen, Reklamen, Telephon, Heizmaterial, das Abfüllen des Bieres auf Flaschen etc., ferner Steuern, den Geschäftsbetrieb betreffend, sind vom Depositär zu bestreiten.

§ 11. Eine Verletzung sowohl der vorliegenden als der in Art. 8 enthaltenen Vertragsbestimmungen, fortwährende und begründete Reklamationen seitens der Kundschaft wegen der Bedienungsweise berechtigen die Brauerei, den Vertrag vorzeitig auf vierteljährliche Kündigung hin ohne irgendwelche Entschädigung jederzeit aufzuheben.

§ 12. Der Depositär ist verpflichtet, jeweilen nach Ablauf eines Monats der Brauerei ein detailliertes Verzeichnis der Lieferungen in Fass und Flaschen an die gesamte Kundschaft zu übermitteln.

Bei Auflösung des Vertrages sind alle den ordnungsmässigen Betrieb des Depot beschlagenden Kontrollen der Brauerei auszuliefern gegen billige Vergütung der Anschaffungskosten.

§ 13. Der Vertrag beginnt mit dem 1. Mai 1934 und ist fest abgeschlossen bis zum 30. April 1944. Wird derselbe nicht 6 Monate vor Ablauf von der einen oder andern Partei gekündigt, so erneuert er sich stillschweigend für ein weiteres Jahr u.s.f. ...

Unter Berufung auf Art. 7 geht der Vertrag ohne weiteres nach Ablauf der festen Vertragsdauer von 10 Jahren weiter bis zur vollständigen Amortisation und Verzinsung der Kühlanlage. Es ist der Brauerei nicht gestattet, mit Ausnahme der in § 11 erwähnten Klausel, vor Ablauf der Vertragsdauer das Depot in Kreuzlingen aufzuheben oder mit dem Depot einer andern Brauerei zusammen zu legen, ohne den Depositär in seiner Existenz sicherzustellen und schadlos zu halten.»

Schon vor diesem Vertragsschluss hatte Ensslin in Kreuzlingen auf Grund eines gleichen oder gleichartigen

Seite: 252

Vertragsverhältnisses mit der Rekurrentin ein Depot für ihr Bier geführt. Die Rechnungen für die Bierlieferungen an die Kunden stellt Ensslin auf seinen Namen aus. Freilich steht auf den Rechnungsformularen unter seiner Geschäftsbezeichnung und seinem Namen: «Bierdepot Kreuzlingen J. Ensslin-Gebhart» auch die Firma der Rekurrentin: «Actienbrauerei Basel». Die Kunden müssen die Rechnungsbeträge an Ensslin bezahlen. Dieser hat hiefür eine Postcheckrechnung unter der Bezeichnung: «Jean Ensslin, Bierdepot und Auto-Möbeltransporte».

Im Oktober 1933 teilte das Steuerkommissariat des Kantons Thurgau der Rekurrentin mit, dass sie für ihr Depot in Kreuzlingen dort die Steuern von einem Erwerb von 2900 Fr. für das Jahr 1933 bezahlen müsse. Es berief sich hiefür auf das Urteil des Bundesgerichtes in Sachen Brauerei Haldengut gegen Zürich und Schwyz vom 7. Dezember 1928 (BGE 54 I S. 415 ff.) und auf einen zwischen der Falkenbrauerei in Schaffhausen und den Kantonen Schaffhausen, Zürich und Thurgau vor dem Bundesgericht abgeschlossenen Vergleich, worin jene für ihre Depots in Zürich, Winterthur und Kreuzlingen die Steuerpflicht an diesen Orten übernommen hat. Die Rekurrentin bezahlte die ihr für das Jahr 1933 im Thurgau aufgelegten Staats- und Gemeindesteuern, nachdem sie vergeblich versucht hatte, das Steuerkommissariat zur Aufhebung der Steuerveranlagung zu bewegen. Am 17. August 1934 schrieb ihr das Steuerkommissariat, dass sie für das Jahr 1934 im Kanton Thurgau gleich wie für 1933 veranlagt werde.

B. - Gegen diese Steuerverfügung hat die Actienbrauerei Basel die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen mit dem Antrag:

«Es sei die Steuerverfügung ... aufzuheben und das Steuerkommissariat des Kantons Thurgau anzuweisen, die Rekurrentin für ihr Bierdepot in Kreuzlingen nicht mehr zu besteuern.»

Die Rekurrentin macht geltend, dass Doppelbesteuerung vorliege, und führt aus: Ensslin verkaufe das ihm von der

Seite: 253

Rekurrentin gelieferte Bier auf eigene Rechnung und Gefahr an die Kunden weiter. Sein Verdienst bestehe im Unterschied zwischen dem ihm berechneten Preis und seinem Verkaufspreis. Für die Depoträumlichkeiten erhalte er kein besonderes Entgelt. Er sei Grossabnehmer der Rekurrentin. Wenn ein Kunde die Rechnung nicht bezahle, so müsse Ensslin den Verlust tragen, er sei persönlich und wirtschaftlich selbständig und von der Rekurrentin nicht mehr abhängig als irgend ein anderer ständiger Kunde. Er müsse ganz erhebliche Mittel in das Depot stecken. Die Rekurrentin könne daher für dieses im Kanton Thurgau nicht besteuert werden.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Thurgau hat die Abweisung der Beschwerde beantragt und u. a. bemerkt: Es handle sich um ein eigentliches Depotverhältnis. Ensslin führe das Depot nicht auf eigene Rechnung und Gefahr; denn nach dem Schlusssatz von § 1 des Vertrages trage die Rekurrentin das «Delcredere», sofern Ensslin kein Verschulden treffe. Auch sei dieser bei der Führung des Depots von der Rekurrentin in jeder Richtung abhängig.

D. - Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt hat sich dem Antrag der Rekurrentin und dessen Begründung angeschlossen.

E. - Auf eine Anfrage des Instruktionsrichters hat die Rekurrentin geantwortet, dass Ensslin auch neue Kunden gewinnen könne, soweit das nach dem Kundenschutzvertrag der schweizerischen Bierbrauereien möglich sei.

Der Regierungsrat des Kantons Thurgau hat schriftliche Erklärungen des J. Ensslin vorgelegt. Danach ist seit dem Beginn des Depotbetriebes im Jahre 1911 bei den Bierlieferungen an die Kunden ein einziges Mal, im Jahre 1920, ein Verlust, der 80 Fr. betrug, eingetreten und hat Ensslin diesen getragen. Die Gewinnung neuer Kunden kommt nach Ansicht von Ensslin nicht in Frage. Er hat, wie er berichtet, mit der Rekurrentin schon darüber gesprochen, ob diese den Inkasso übernehmen solle.

Seite: 254

Auf Grund dieser Erklärungen hält der Regierungsrat des Kantons Thurgau daran fest, dass Ensslin nicht selbständiger Unternehmer sei. Er weist darauf hin, dass auch Geschäftsreisende oft die Inkassobefugnis besitzen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- ...

2.- Nach der feststehenden neuern Rechtsprechung des Bundesgerichtes im interkantonalen Steuerrecht (BGE 52 I S. 242 und dortige Zitate; 54 I S. 417 ff.) kann der Inhaber einer geschäftlichen Unternehmung für sein Geschäftskapital und seinen Geschäftsertrag dann in einem Kanton besteuert werden, wenn sich in dessen Gebiet ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen befinden, mittelst deren sich dort ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil seines Betriebes vollzieht. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob das für das Bier der Rekurrentin in Kreuzlingen unterhaltene Depot einen Teil ihres Geschäftsbetriebes oder ein selbständiges Unternehmen des Depothalters Ensslin bildet. Bei dem zwischen diesem und der Rekurrentin bestehenden Vertragsverhältnis handelt es sich zweifellos nicht um einen zivilrechtlichen Dienstvertrag. Doch ist das für die Frage, ob die Rekurrentin ein Steuerdomizil in Kreuzlingen habe, nicht entscheidend. Es kommt nicht darauf an, ob Ensslin im Verhältnis zur Rekurrentin zivilrechtlich Dienstpflichtiger ist oder nicht, sondern darauf, ob er wirtschaftlich als Organ, Angestellter der Rekurrentin oder als selbständiger Gewerbetreibender erscheint; das Mass seiner persönlichen und wirtschaftlichen Selbständigkeit ist dabei vor allem massgebend (BGE 45 I S. 207 ff.; 46 I S. 234; 53 I S. 369; 54 I

S. 419). Nun stimmt der vorliegende Tatbestand in mancher Beziehung mit demjenigen beim Entscheid in Sachen Brauerei Haldengut gegen Schwyz und Zürich (BGE 54 I S. 415 ff.) überein, wo am Bierdepot einer Brauerei ein sekundäres Steuerdomizil angenommen worden ist. Auch hier ist der Depothalter in seinem Betrieb, speziell im Verkehr mit den Kunden, in weitem

Seite: 255

Masse durch die Bestimmungen des Vertrages eingeschränkt; die Kundschaft wird ihm von der Brauerei zugewiesen (§ 1 des Vertrages) und die Gewinnung anderer Kunden kommt tatsächlich nicht in Frage; die Brauerei macht ihm gewisse Vorschriften für seinen Geschäftsbetrieb (§ 4); er ist an die Verträge der Brauerei mit andern Brauereien und mit Wirtevereinen, z. B. über den Verkaufspreis, gebunden (§ 8) und muss sich eine gewisse Kontrolle seines Geschäftsbetriebes von der Brauerei gefallen lassen (§ 12). Auch gehört ein grosser Teil des für das Depot nötigen Inventars der Brauerei (§ 5) und diese leiht direkt den Kunden für den Ausschank oder die Aufbewahrung des Bieres erforderliche Möbel (§ 6). Allein wenn auch Ensslin danach in seiner Bewegungsfreiheit stark eingeschränkt und von der Rekurrentin abhängig ist, was zum Teil davon herrührt, dass auch die Rekurrentin durch das Kartell der schweizerischen Bierbrauereien weitgehend gebunden ist, so bestehen doch daneben gewisse Umstände, wodurch sich der vorliegende Fall wesentlich von demjenigen der Brauerei Haldengut unterscheidet. Ensslin betreibt nicht nur das Bierdepot, sondern damit zugleich auch eine Wirtschaft und ein Transportgeschäft und verwendet für alle diese Betriebe wohl zum Teil dieselben Räume und dieselben Gegenstände. Bei dieser Sachlage spricht die Vermutung von vornherein dafür, dass Ensslin seinen ganzen Betrieb, nicht bloss die Wirtschaft und das Transportgeschäft, wirtschaftlich als Geschäftsinhaber betreibe (vgl. BGE 46 I S. 234; 50 I S. 198). Dass dem auch so ist, ergibt sich vor allem daraus, dass Ensslin das Depot nicht bloss auf seinen Namen, sondern auch auf seine Rechnung und Gefahr führt. Ensslin ist, wie § 3 des Vertrages, die Rechnungsstellung für die Kunden und seine Erklärungen zeigen, für die Bierlieferungen persönlich haftender Schuldner gegenüber der Rekurrentin und Gläubiger gegenüber den Kunden und zwar nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich. Wenn ein Kunde nicht bezahlt, so wird Ensslin nach seinen Angaben deswegen seiner Schuld gegenüber der Rekurrentin nicht entbunden;

Seite: 256

dass ein solcher Fall nur einmal und für einen verhältnismässig kleinen Schuldbetrag eingetreten ist, das Risiko in dieser Beziehung also für Ensslin nicht gross ist, ändert nichts daran, dass er wirtschaftlich der Rekurrentin gegenüber für die Bierlieferungen nicht bloss Vermittler der Zahlungen der Kunden, sondern Selbstschuldner ist. Die Bestimmung des Vertrages, dass Ensslin für «Kundenverluste» ohne sein Verschulden nicht hafte, kann sich nach den Akten nur auf Fälle beziehen, wo ein Kunde verloren geht, das von der Rekurrentin hergestellte Bier nicht mehr beziehen will. Dass Ensslin der Rekurrentin gegenüber den Preis für das ihm gelieferte Bier schuldet ohne Rücksicht darauf, ob er ihn selbst erhalten hat, und wirtschaftlich den Kunden gegenüber Gläubiger ist, zeigt sich zudem darin, dass die Rekurrentin nach den Akten nicht das Recht hat, über die von den Kunden bei Ensslin eingehenden Geldbeträge direkt oder indirekt zu verfügen. Ensslin ist bei der Verfügung über sein Postcheckkonto nicht etwa an die Weisungen der Rekurrentin gebunden, zumal das Konto ja nicht nur dem Bierdepot, sondern auch dem Transportgeschäft dient. Er kann mit einem Geschäftsreisenden, der im Namen und für Rechnung des Geschäftsinhabers für diesen Forderungen einkassiert, nicht auf gleiche Linie gestellt werden. Demgemäss hat sich die Rekurrentin, im Gegensatz zum Fall der Brauerei Haldengut, auch nicht durch den Vertrag das Recht gesichert, ausschliesslich darüber zu bestimmen, ob an einen Kunden geliefert werden dürfe. Da Ensslin das Risiko der Zahlungsunfähigkeit eines Kunden trägt, darf er wohl auch, wenn eine solche in Aussicht steht, die Lieferung an den Kunden einstellen oder an die Zahlung Zug um Zug knüpfen. Auch der Umstand, dass Ensslin das Bier in der Brauerei der Rekurrentin gegen Vergütung der Bahnfrachtkosten selbst abholen kann (§ 3 des Vertrages), dass er für das ihm von der Rekurrentin gelieferte Material haftbar ist (§ 5), dass er überschüssiges Eis an Dritte auf eigene Rechnung verkaufen kann (§ 7 Abs. 4), dass sämtliche

Seite: 257

Geschäftskosten von ihm zu tragen sind (§ 10), spricht dafür, dass Ensslin das Bierdepot wirtschaftlich als Geschäftsinhaber betreibt. Endlich geht das insbesondere auch noch daraus hervor, dass er ziemlich bedeutendes Kapital im Geschäft hat oder darin hineinlegt. Nicht nur verwendet er dafür einen «Wagenpark», also wohl ein oder mehrere Automobile, die allerdings noch seinem übrigen Geschäftsbetrieb dienen, sondern er hat auch eine Kühlanlage gegen Zahlung von 24000 Fr. von der Rekurrentin bezogen. Wenn es auch im Verträge heisst, die Anlage werde Ensslin von der Rekurrentin auf ihre eigenen Kosten zur Verfügung gestellt, so handelt es sich dabei doch

wirtschaftlich, wenn nicht zivilrechtlich, um einen Kauf auf Abzahlung unter Eigentumsvorbehalt, zumal der Vertrag nach § 13 mindestens bis zur vollständigen Abzahlung dauern soll.

Wie demgegenüber die Verhältnisse im Fall der Falkenbrauerei Schaffhausen lagen, kann dahingestellt bleiben, da diese Sache durch Vergleich, nicht durch Urteil erledigt worden ist und ein Vergleich die Rechtsprechung des Bundesgerichtes in andern Fällen nicht beeinflussen kann.

Da somit Ensslin wirtschaftlich Inhaber des Bierdepotgeschäftes ist, so bildet dieses keine Betriebsstätte der Rekurrentin. Diese darf also dafür im Kanton Thurgau nicht mit der Erwerbssteuer belastet werden. Der blosse Umstand, dass Ensslin mit der Rekurrentin darüber gesprochen hat, ob sie den Inkasso bei den Kunden selbst übernehmen wolle, kann hieran nichts ändern. Erst wenn eine wesentliche Änderung der Verhältnisse zu Gunsten des Kantons Thurgau tatsächlich eintreten würde, könnte dieser von da an die Rekurrentin der Vermögens- oder der Erwerbssteuer unterwerfen. Die angefochtene Besteuerung für das Jahr 1934 ist daher aufzuheben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung des Steuerkommissariates des Kantons Thurgau vom

Seite: 258

17. August 1934 in dem Sinne aufgehoben, dass die Rekurrentin für das von Ensslin in Kreuzlingen geführte Bierdepot in Beziehung auf das Jahr 1934 im Kanton Thurgau nicht der Einkommenssteuer unterworfen werden darf