

S. 34 / Nr. 7 Doppelbesteuerung (d)

BGE 77 I 34

7. Urteil vom 24. Januar 1951 i. S. Esso Standard (Switzerland) gegen Kantone Zürich und Bern.

Regeste:

Doppelbesteuerung:

1. Die Einlagerung von Waren bei Dritten begründet für den Einlagerer jedenfalls dann keine Betriebsstätte, sekundäres Steuerdomizil am Lagerort, wenn die Besorgung des Lagers Sache des Dritten ist.

2. Steuerliche Behandlung von Pflichtlagern, die in Anlagen des Bundes untergebracht sind und nach Anordnungen des Bundes als Vorräte für Notzeiten verwaltet werden.

Double imposition:

1. Le dépôt de marchandises chez un tiers ne constitue pas un domicile fiscal (secondaire) au lieu du dépôt lorsque c'est le tiers qui en a la surveillance.

2. imposition des stocks obligatoires déposés dans des entrepôts mis à la disposition des déposants par la Confédération et surveillés suivant les instructions de celle-ci en vue des périodes de crise.

Doppia imposta:

1. Il deposito di merci presso un terzo non costituisce un domicilio fiscale (secondario) del deponente nel luogo in cui il deposito è stato fatto, quando il terzo ne ha la sorveglianza,

2. Imposizione dei depositi obbligatori in magazzini che la Confederazione ha messo a disposizione dei deponenti e che sono sorvegliati secondo le istruzioni da lei impartite in vista dei periodi di crisi.

A. - Um die Landesversorgung sicherzustellen, verpflichtet der Bund die Importeure flüssiger Treib- und Brennstoffe, ständige Vorratsmengen (Pflichtlager) zu halten. Für die Hälfte der einzulagernden Vorräte stellt der Bund die notwendigen Tankanlagen kostenfrei zur Verfügung. Die andere Hälfte der Pflichtvorräte haben

Seite: 35

die Importeure in eigenen Anlagen einzulagern. Die Tankanlagen des Bundes und die darin eingelagerten Vorräte werden, im Auftrage des Bundes, von der Schweizerischen Zentralstelle für die Einfuhr flüssiger Brenn- und Treibstoffe «Carbura» verwaltet. Die Tankanlagen des Bundes sind über das Land verteilt, zwei davon befinden sich im Gebiete des Kantons Bern.

B. - Die Beschwerdeführerin, Esso Standard (Switzerland), früher Standard-Mineralölprodukte A.-G., befasst sich mit dem Import und dem Vertrieb flüssiger Brenn- und Treibstoffe. Sie hat ihren Hauptsitz mit der Geschäftsleitung in Zürich und Betriebsstätten in allen Kantonen. Sie unterliegt den Vorschriften des Bundes über Pflichtlagerhaltung.

Gestützt auf eine Mitteilung der «Carbura», wonach am 31. Dezember 1948 von den Pflichtvorräten der Esso Standard Bestände an Dieselöl, Heizöl, Reinbenzin und Traktorenpetroleum im Werte von Fr. 1,114,708.12 in den im Kanton Bern gelegenen Bundestankanlagen untergebracht seien, hat die Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1948 diese im Kanton Bern lagernden Pflichtmengen den im Kanton Bern lokalisierten Aktiven zugewiesen. Die übrigen in Bundeslagern untergebrachten Pflichtlagermengen, deren Lagerort nicht bestimmt werden konnte (die «Carbura» scheidet die in den einzelnen Bundeslagern aufbewahrten Waren in der Regel nicht nach Lieferanten aus), hat sie dem Sitzkanton zugeschrieben. Nach der Aufstellung der Beschwerdeführerin würden von den Gesamtaktiven 6,134% auf den Kanton Bern, 55,538% auf Zürich entfallen. Ohne die in den Bundesanlagen im Kanton untergebrachten Pflichtvorräte wäre die Quote des Kantons Bern um 1,672% niedriger.

C. - Mit Einschätzungsverfügung vom 19. Oktober 1949 für die Steuerjahre 1949 und 1950 hat der Kanton Bern den ihm zur Besteuerung zustehenden Anteil am Gesamtkapital, übereinstimmend mit der Ausscheidung der Beschwerdeführerin, mit 6,134% angenommen.

Seite: 36

Im Kanton Zürich ist die Beschwerdeführerin für 57,21% des steuerrechtlichen Gesamtkapitals eingeschätzt worden. Dabei werden die in der Bilanz dem Kanton Bern zugewiesenen Pflichtlagervorräte in Bundeslagern für den Hauptsitz Zürich in Anspruch genommen, was zu der Erhöhung des prozentualen Anteils am Gesamtkapital um 1,672% von 55,538% nach Bilanz auf 57,21% führt.

D. - Die Esso Standard (Switzerland) erhebt die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung und beantragt, zu entscheiden, ob die Pflichtlagerbestände in den Bundeslagern im Kanton Bern im Werte

von Fr. 1114708.12 für die Steuerauscheidung bezüglich der Kapitalbesteuerung dem Kanton Bern oder dem Kanton Zürich zuzuteilen seien, beziehungsweise welchem Kanton das Besteuerungsrecht für den quotenmässigen Anteil dieser Pflichtlager an den Aktiven der Gesellschaft zustehe, - unter Kosten- und Entschädigungsfolge für den unterliegenden Kanton. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin werde sowohl im Kanton Zürich wie im Kanton Bern für die Quote von 1,672% des steuerbaren Kapitals herangezogen, die den in Bundesanlagen im Kanton Bern lagernden Warenvorräten von Fr. 1114708.12 entspreche. Sie erleide damit eine unzulässige Doppelbesteuerung, die durch Feststellung der massgebenden Ausscheidung zu beseitigen sei. Die Besteuerung der Beschwerdeführerin für die im Kanton Bern gelegenen Pflichtlager hänge davon ab, ob durch die Pflichtlagerhaltung im Kanton Bern ein sekundäres Steuerdomizil im Kanton Bern begründet werde.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin liege ein Grenzfall vor. Für das Bestehen einer Betriebsstätte spreche der Umstand, dass es sich bei den Pflichtlagern um Lager handle, in denen quantitativ erhebliche Mengen von Waren der Beschwerdeführerin eingelagert seien, wobei nach der Praxis nicht verlangt werde, dass die Anlagen selbst im Eigentum der Steuerpflichtigen stehen (BGE 61 I 180). Dagegen sei andererseits anzuführen, dass die Vorräte

Seite: 37

der Beschwerdeführerin, welche in den unter Verwaltung der «Carbura» stehenden Bundesanlagen untergebracht sind, mengenmässig nicht ausgeschieden seien, und dass dort, wo im Gegensatz zum vorliegenden Posten gleiche Produkte in mehreren Kantonen lagern, eine quotenmässige Ausscheidung unter den Importeurfirmen kaum durchzuführen sei. - Wie aber auch der Entscheid über die Behandlung der Pflichtlager bei der Steuerauscheidung zwischen den Kantonen Bern und Zürich auszufallen habe, so sei jedenfalls für die Beschwerdeführerin nicht tragbar, dass sie für die den Pflichtlagern im Kanton Bern entsprechende Quote der Aktiven in Bern und in Zürich für Kapitalsteuern herangezogen werde.

E. - Im Instruktionsverfahren vor Bundesgericht ist ein unter Verwaltung der «Carbura» stehendes Bundeslager, sowie eines der eigenen Lager der Beschwerdeführerin besichtigt worden. Es wurde festgestellt, dass die in den Bundesanlagen untergebrachten und von der «Carbura» verwalteten Lagerbestände im allgemeinen nicht nach ihrer Herkunft, sondern nach Warengattungen ausgeschieden werden. Die Lageranteile der Importeure werden lediglich rechnungsmässig festgehalten, und zwar werden sie jährlich neu festgesetzt (nach den Importen im Vorjahr) und die Spitzen unter den Firmen abgerechnet. Der Lageranteil der einzelnen Importeure richtet sich also nicht nach dem Quantum der von ihnen in das Lager gebrachten Ware, sondern nach dem Ergebnis der jährlichen Abrechnung. Die in den Bundesanlagen untergebrachten und von der «Carbura» verwalteten Lagerbestände werden als eiserner Bestand zur Deckung des Landesbedarfs in Notzeit behandelt. Die einlagernden Importeure können sie nicht für ihren Geschäftsbedarf in Anspruch nehmen. Die Abgabe von Ware aus den Bundeslagern findet vielmehr nur auf Anordnung der «Carbura» statt. Massgebend sind dabei einzig technische Gründe, vor allem die Auswechslung im Hinblick auf Anpassung der Lagerbestände an die fortschreitende Entwicklung der

Seite: 38

Motortechnik. Die auszulagernde Ware wird unter die Importeure im Verhältnis der zur Zeit der Auslagerung geltenden Lageranteile verteilt. Die Importeure sind zur Abnahme der ihnen zu kommenden Ware verpflichtet. Der Ersatz wird nach den gleichen Ansätzen angefordert.

Das eigene Lager der Beschwerdeführerin enthält unausgeschieden Pflichtlagerware und freie Handelsware. Das Pflichtlagerquantum wird lediglich mengenmässig bestimmt: die Firma hat dafür zu sorgen, dass das Pflichtquantum stets im Lager vorhanden ist. Sie darf nur über das darüber hinausgehende Quantum frei verfügen (Manövrierungen).

Das Bundesgericht hat die Beschwerde begründet erklärt und die Verteilung der in Bundesanlagen untergebrachten Pflichtlager auf den ganzen Betrieb angeordnet

in Erwägung:
2.- Dadurch, dass die in den Pflichtlagern des Bundes im Gebiete des Kantons Bern untergebrachten Vorräte der Beschwerdeführerin an flüssigen Brenn- und Treibstoffen im Bilanzwerte von Fr. 1114708.12 bei der Ausscheidung für die Vermögens- oder Kapitalsteuern gleichzeitig von den Kantonen Bern und Zürich in Anspruch genommen werden, ist die Beschwerdeführerin einer verfassungsrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung ausgesetzt. Die dagegen erhobene Beschwerde ist begründet. Das Bundesgericht hat die Ausscheidung so zu treffen, dass die Doppelbelastung behoben wird.

3.- Die Inanspruchnahme des Postens durch den Kanton Bern beruht auf der Annahme, dass die betreffenden Pflichtlager als Betriebsstätten der Beschwerdeführerin anzusehen seien. Nach der Begründung in der staatsrechtlichen Beschwerde, der sich der Regierungsrat des Kantons Bern in

seiner Vernehmlassung angeschlossen hat, wird die Eigenschaft einer Betriebsstätte daraus abgeleitet, dass die Pflichtlager quantitativ erhebliche Mengen von Vorräten der Beschwerdeführerin umfassen. Es wird dabei übersehen,

Seite: 39

dass Einlagerung von Waren höchstens dann eine Betriebsstätte begründet, wenn mit ihr ein eigener Betrieb, eine Tätigkeit verbunden ist (Urteile vom 8. Juli 1946 i. S. Mitrodracha Holz A.-G. gegen St. Gallen und Zürich; vgl. auch 28. Oktober 1948 i. S. Jezler & Co. gegen Zürich und Schaffhausen (Musterlager)). Unter dieser Voraussetzung kommt es dann allerdings nicht darauf an, ob die Lager in eigenen oder fremden, z. B. in zu diesem Zwecke gemieteten Anlagen und Einrichtungen untergebracht werden. Wo aber jene Voraussetzung fehlt, kann eine Betriebsstätte unmöglich angenommen werden. Warenvorräte, die Lagerhäusern zur Aufbewahrung und Besorgung übergeben werden, begründen für die einlagernde Unternehmung keine Beziehung zum Orte der Lagerung, die die Annahme eines (sekundären) Steuerdomizils zu rechtfertigen vermöchte. Um eine solche Einlagerung handelt es sich hier. Mit der Besorgung der eingelagerten Vorräte hat die Beschwerdeführerin nichts zu tun. Diese liegt ausschliesslich in den Händen der «Carbura» und ihres Personals.

Die Beschwerdeführerin hat allerdings Betriebsstätten im Kanton Bern und unterliegt daher der bernischen Steuerhoheit. Indessen besteht zwischen ihnen und den hier in Frage stehenden Lagern keine Beziehung, die es rechtfertigen würde, die Lager als zu diesen Betriebsstätten gehörend anzusehen.

Andererseits ist aber auch die Annahme irrtümlich, von der der Kanton Zürich ausgeht und wonach die in den Bundeslagern untergebrachten Vorräte an flüssigen Brenn und Treibstoffen als Eigentum der «Carbura» anzusehen wären. Der Kanton Zürich beruft sich auf Art. 481 OR über die Hinterlegung vertretbarer Sachen. Nach Art. 481 OR darf aber der Aufbewahrer nur dann über die Sache verfügen, wenn ihm diese Befugnis vom Hinterleger ausdrücklich eingeräumt worden ist. Hier hat die «Carbura» allerdings die Verfügung über die Waren. Sie ist ihr aber nicht von den Hinterlegern eingeräumt worden, sondern sie beruht auf einer durch das öffentliche Recht des Bundes

Seite: 40

getroffenen Ordnung, wonach die i Carbura «als Verwalterin der in die Bundeslager eingebrachten Vorräte erscheint. Kraft dieser Ordnung tritt die «Carbura» auf als Treuhänderin im Auftrage des Bundes. Sie ist nicht Eigentümerin, sondern lediglich Verwalterin der Bundeslager und der darin befindlichen Waren. Ihre Stellung entspricht derjenigen eines Lagerhalters, der Waren zur Aufbewahrung in ein Vermengungsdepot übernimmt. Das Vermengungsdepot im Lagergeschäft, gleichwie das Sammeldepot, hat aber rechtlich nicht den Charakter des irregulären Depots im Sinne von Art. 481 OR, sondern es ist eine besonders gestaltete Erscheinungsform gewöhnlicher Hinterlegung. Im Gegensatz zum irregulären Depot wird der Aufbewahrer hier nicht Eigentümer; das Eigentum bleibt vielmehr bei den Hinterlegern. Sie haben Miteigentum an der im Sammeldepot liegenden Ware (OSER-SCHÖNENBERGER, Komm. N. 23 zu Art. 481 und N. 4 zu Art. 494 OR; BECKER, Komm. N. 1 zu Art. 481 und N. 2 zu Art. 484 OR). Das Eigentum ginge nur auf den Aufbewahrer über, wenn der Eigentumsübergang ausdrücklich vereinbart würde (Art. 481 Abs.:3 OR). Das ist hier nicht der Fall.

Tatsächlich werden denn auch die in die Bundeslager eingebrachten Vorräte als gemeinsame Lager der Importeure behandelt. Die Anteile jedes Beteiligten an den eingelagerten Waren werden alljährlich festgestellt, die dabei sich ergebenden Verschiebungen ausgeglichen, und es wird darüber unter den Importeuren abgerechnet.

Der Posten im Werte von Fr. 1114708.12, der Ende 1948 als ausgeschiedene Ware in den Bundesanlagen im Kanton Bern festgestellt wurde, ist daher Ware, die im Eigentum der Beschwerdeführerin stand.

4.- Da dieses Lager keine Betriebsstätte im Kanton Bern begründet und auch zu keiner der im Kanton Bern bestehenden Betriebsstätten der Beschwerdeführerin in unmittelbarer Beziehung steht, kann es sich nur fragen, ob es bei der Aufstellung des Verteilers für die Ausscheidung

Seite: 41

der kantonalen Besteuerungsrechte ganz dem Kanton Zürich zuzuweisen oder unter allen Betriebsstätten aufzuteilen ist. Ausschliesslich dem Kanton des Hauptsitzes zuzuteilen wäre das Lager, wenn es den Charakter eines mobilen Kontos im Sinne der doppelsteuerrechtlichen Ausscheidungsgrundsätze hätte. Denn diese werden bei Handelsunternehmungen nach feststehender Praxis in der Regel dem Hauptsitz zugewiesen (BGE 50 I 180, vgl. 62 I 141 Erw. 4 c und Zitate). Das Lager wäre vielleicht dann den mobilen Konten zuzurechnen, wenn es im Eigentum der «Carbura» stände und die Beschwerdeführerin nur eine Forderung gegen die i Carbura «hätte. Die Beschwerdeführerin ist aber, wie bereits festgestellt wurde, Eigentümerin der eingelagerten Vorräte.

Warenlager und Eigentumsanteile an solchen können aber mobilen Konten nicht ohne weiteres gleichgestellt werden. Es kommt auf ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit an. Nun kann es zwar bei Grosshandelsunternehmungen Zentrallager geben, die ihrer wirtschaftlichen Funktion nach zum Hauptsitz gehören und für die Steuerauscheidung diesem zuzuweisen sind. Bei dem hier in Frage stehenden Lager hat sich aber eine Beziehung zur Zentraleitung, die die Zuweisung zum Hauptsitze rechtfertigen würde, nicht nachweisen lassen. Aus den Erhebungen beim Augenschein geht vielmehr hervor, dass das Lager dem Gesamtbetriebe dient. Es besteht auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, deren Übernahme Voraussetzung für den Betrieb des Geschäftes in der Schweiz ist. Ohne diese Pflichtlager könnte die Beschwerdeführerin ihr Geschäft überhaupt nicht betreiben. Das Lager wird geführt als eiserner Bestand für Notzeiten, wobei für die Verwaltung nicht die Bedürfnisse des Handelsgeschäfts massgebend sind, sondern einzig Gesichtspunkte zweckmässiger Vorratshaltung im Dienste der Landesversorgung. Über Ein- und Auslagerungen verfügt nicht der Eigentümer, sondern die Lagerverwaltung im Auftrage des Bundes. Unter diesen Umständen erscheint es als richtig, das Lager auf den ganzen Betrieb

Seite: 42

aufzuteilen, und zwar ist die Verteilung nach dem Geschäftsumsatze vorzunehmen (vgl. BGE 41 I 436). Eine Verteilung nach lokalisierten Aktiven, wie sie bei Fabrikationsunternehmungen Praxis ist (BGE 62 I 140), kommt nicht in Frage.

Am Umsatze ist Bern mit 7,143%, Zürich mit 46,358% beteiligt, woraus sich für die Verteilung des hier streitigen Postens unter den Parteien Anteile von 7/53 und 46/53 ergeben. Sollten nachträglich andere Kantone Anspruch auf Einbezug in die Verteilung erheben, so wäre die Verteilung entsprechend zu ändern.

Für künftige Steuerjahre mag bemerkt werden, dass die Ausführungen über den hier umstrittenen Posten in gleicher Weise auch für nichtausgeschiedene Vorräte in Bundeslagern gelten und dass bei der Verteilung auch die Kantone zu berücksichtigen sein werden, die in das vorliegende Verfahren nicht einbezogen worden sind