

BGE 34 I 495

Bundesgericht (BGE), 1908-09-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_34_I_495

FR: ATF 34 I 495

IT: DTF 34 I 495

Volltext

81. Arteil vom 23. September 1908 in Sachen A.-G. „Merkur“ gegen Kanton Solothurn und Gemeinde Olten. Steuerverhältnisse beim Geschäftsbetrieb einer Aktiengesellschaft mit zahlreichen Verkaufsstellen in der ganzen Schweiz. Ist die Gesellschaft nur an ihrem Sitz steuerpflichtig für die Vermögenssteuer, oder begründen die Verkaufsstellen steuerrechtliche Spezialdomizile? — Stellung des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen. A. Die Rekurrentin ist eine im Handelsregister von Olten und Bern eingetragene Aktiengesellschaft, die durch zirka 80 auf das Gebiet der ganzen Schweiz verteilte Verkaufsstellen den Verkauf von Schokoladen und Kolonialwaren betreibt. Anlässlich eines AS 34 I — 1908

Rekurses betreffend die Eintragung der Verkaufsstelle in Basel ins dortige Handelsregister sprach sich der Bundesrat in seinem die Eintragungspflicht verneinenden Entscheide vom 18. April 1906 (BB I III S. 38 ff.) dahin aus, daß die Verkaufsstellen der Rekurrentin nicht den Charakter von Zweigniederlassungen haben, da sie lediglich dazu bestimmt seien, die von der Zentralstelle erhaltenen und ausschließlich von dieser eingekauften Waren weiter zu verkaufen. „Die Unselbständigkeit der Verkaufsstelle geht aber „insbesondere aus der Art hervor, wie die Geschäfte von ihr ab „geschlossen werden. In der Tat sind die von der Rekurrentin „angestellten Verkäuferinnen, wenn sie auch die Rechtsgeschäfte „abschließen, dabei doch vollständig an die von der Zentralstelle „erhaltenen Weisungen gebunden, ohne alle eigene Willensent „schließung.“ Die Rekurrentin hatte damals dem Bundesrat gegenüber hinsichtlich des Verhältnisses der Verkaufsstellen zur Zentral „leitung folgendes ausgeführt: „Die wichtigeren Rechtsgeschäfte, „wie der Einkauf von Waren, das Mieten des Verkaufsmaga „zins 2c. werden direkt von der Zentralstelle vorgenommen; ebenso „wird in einer für alle Verkaufsstellen gleichförmigen Weise die „Ladeneinrichtung bis zur geringsten Kleinigkeit von der Zentral „stelle den Verkaufsstellen geliefert und angeordnet; selbst für die „Ausstellung der Waren in den Schaufenstern und auf dem „Ladentisch hat die Verkäuferin nicht freie Hand; sie besorgt „einzig den Handverkauf, hält das Mobiliar in Stand und sorgt „für richtige Lagerung der Warenvorräte; aber auch hier ist jede „Selbständigkeit ausgeschlossen: Die Verkäuferin hat keinen Ein „fluß auf die Wahl der zu verkaufenden Waren, auf die Be „stimmung des Verkaufspreises, auf die Festsetzung der Zahlungs „bedingungen, oder auf die Art der Übermittlung der Einnahmen „an die Zentrale. Ja selbst in den untergeordnetsten Teilen ihrer „Geschäftsführung handelt sie nach Anweisung der Zentralstelle; „diese schreibt ihr vor, wie sie sich zu kleiden, wie sie sich gegen „über dem Publikum zu verhalten, wie sie die Waren aufzube „wahren, wie sie den Laden zu reinigen hat.“ Pro 1907 taxierte sich die Rekurrentin in Olten sowohl für die Staats= wie die Gemeindesteuer auf 10,000 Fr. Vermögen und 1000 Fr. Einkommen. Die Kreissteuer= und die Bezirks „steuerkommission setzten die Taxation für die Staatssteuer auf 750,000 Fr. Vermögen, den Betrag des Aktienkapitals, und 3000 Fr. Einkommen fest. Für die Gemeindesteuer setzte die Ge

meindesteuerkommission das steuerpflichtige Vermögen gleichfalls auf 750,000 Fr. fest, während sie die Einkommensteuer der Rekurrentin von 1000 Fr. ursprünglich anerkannte, um sie dann nachträglich noch auf 5000 Fr. zu erhöhen. Die Rekurrentin erhob Einsprache beim Regierungsrat, indem sie Herabsetzung der Taxation für die Staats- und Gemeindesteuer auf 10,000 Fr. Vermögen (Wert ihrer Einrichtungen und Vorräte in Olten) und 1000 Fr. Einkommen verlangte. Der Regierungsrat wies die Einsprache ab (Entscheid vom 26. Dezember 1907 betreffend die Staatssteuer und vom 7. Februar 1908 betreffend die Gemeindesteuer in Olten). In Bezug auf die Staatssteuer wird vom Regierungsrat ausgeführt: „1. Die rekurrierende Firma „Merkur“ bildet eine im Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft mit Gesellschaftssitz in Olten und einem einbezahlten „Aktienkapital in eingangs genannter Höhe. Gemäß § 2 des „Staatssteuergesetzes ist sie im Kanton Solothurn für dieses „Vermögen steuerpflichtig. Eine Besteuerung des Aktienkapitals „durch andere Kantone erscheint mit Rücksicht auf das Verbot der „Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Es ist deshalb nicht möglich, „nur diejenigen Vermögensobjekte der hierortigen Besteuerung zu „unterwerfen, welche im Kanton Solothurn liegen. 2. Hinsichtlich des Einkommens ist daran festzuhalten, daß im Kanton „Solothurn das gesamte Einkommen zu versteuern ist nach Abzug desjenigen, das von Zweigniederlassungen in andern Kantonen versteuert wird. Die Bezirkssteuerkommission Olten hat „gegenüber einer Selbsttaxation von 1000 Fr. einen Gewinn von „3000 Fr. angenommen. Die Selbsttaxation ging jedoch von „der Voraussetzung aus, daß lediglich das Einkommen des Geschäftsbetriebes in Olten zu versteuern sei, während dem Anschlag von 3000 Fr. die Auffassung zu Grunde liegt, daß er „das gesamte Einkommen repräsentiert, minus demjenigen, das „in andern Kantonen versteuert wird. Der Ansatz der Bezirkssteuerkommission ist unter allen Umständen sehr niedrig bemessen „und durch die Angaben der Rekurrentin in keiner Art entkräftet „worden.“ Der Entscheid betreffend die Gemeindesteuer ist ähnlich begründet. „Bezüglich des Erwerbs“, so heißt es in diesem Entscheid, „liegt zwischen der Steuerkommission und der „besteuerten Gesellschaft Übereinstimmung vor.“ B. Gegen die beiden Entscheide des Regierungsrates hat die A. = G. „Merkur“ rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen mit den Anträgen, es seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und zu erkennen, die Rekurrentin habe dem Kanton Solothurn und der Gemeinde Olten nur ein Vermögen von 10,000 Fr. zu versteuern; eventuell habe die Rekurrentin dem Staate für die Verkaufsstelle Grenchen noch ein Vermögen von 5000 Fr. und für die Verkaufsstelle Solothurn noch ein Vermögen von 5300 Fr. zu versteuern. Betreffend die Gemeindesteuer wird noch der Antrag gestellt, daß das steuerpflichtige Einkommen auf 1000 Fr. zu taxieren sei, falls der angefochtene Entscheid nicht dahin zu verstehen sei, daß es bei der ursprünglichen Taxation von 1000 Fr. sein Bewenden habe. Zur Begründung des Rekurses wird angebracht: Die Filialen der Rekurrentin entsprächen den Erfordernissen eines steuerrechtlichen Domizils im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis. Es handle sich bei ihnen um feste dauernde Einrichtungen zur Veräußerung von Waren. Die Filialen besäßen ein Warenlager, einen gemieteten Laden, wo die Waren durch Verkäuferinnen verkauft würden. Die Tätigkeit der Filiale sei auf einen bestimmten Ort, ihren Standort sich nicht von der Ort beschränkt. Der Warenverkauf vollziehe die Verkaufsstellen. Zentrale der Gesellschaft aus, sondern durch die Zentrale Die Waren würden gleich nach dem Ankauf in deren dauernden in die einzelnen Verkaufsstellen expediert und Unternehmung unter Anlagen aufgespeichert. Daß die gesamte stehe, ändere an dem einheitlicher Leitung

eines Zentralbureaus sei in steuerrechtlicher Steuerdomizil nichts. Jede Verkaufsstelle Beziehung ein Geschäft für sich. C. Der Regierungsrat des Kantons Solothurn und die Gemeindesteuerkommission Olten haben auf Abweisung des Rekurses angetragen. In der Antwort wird bestätigt, daß die Taxation des gemeindesteuerpflichtigen Einkommens pro 1907 Fr. 1000 beträgt und daß daher in dieser Beziehung zwischen der Gemeinde Olten und der Rekurrentin kein Streit mehr besteht. Im übrigen wird ausgeführt, daß die Verkaufsstellen der Rekurrentin nach deren eigenen Angaben gegenüber dem Bundesrat und auch nach der Auffassung dieser Behörde keinerlei Selbständigkeit besäßen, sondern in jeder Beziehung von der Zentralleitung abhängig und daher nach der bundesgerichtlichen Praxis auch nicht geeignet seien, ein Steuerdomizil zur Entstehung zu bringen, und deshalb sei die Rekurrentin als nur an ihrem Zentralsitz Olten steuerpflichtig zu betrachten. Eventuell, falls das Bundesgericht dem Kanton Solothurn nur für das auf seinem Gebiete befindliche Vermögen ein Steuerrecht zuerkennen sollte, werde beantragt, dieses Steuerrecht nicht auf die von der Rekurrentin zugestandene Summe von 20,300 Fr. zu beschränken, sondern auf eine angemessene höhere Summe festzusetzen, oder diese Frage an die kantonalen Steuerbehörden zurückzuweisen. Die Rekurrentin besitze bei 750,000 Fr. Aktienkapital nach ihren Angaben zirka 80 Verkaufsstellen, wovon die drei auf Solothurnergebiet betriebenen zu den bestfrequentiertesten gehörten. Zudem sei Olten Zentralstelle mit dem größten Umsatz. Es sei daher evident, daß die von der Rekurrentin angegebenen Summen den Verhältnissen nicht entsprechen würden. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1. In Bezug auf die Gemeindeeinkommensteuer der Rekurrentin in Olten (pro 1907) besteht nach der Erklärung der Rekursantwort kein Streit mehr, sodaß der in dieser Beziehung von der Rekurrentin gestellte eventuelle Antrag dahinfällt. 2. Was die Vermögenssteuer anbetrifft, so beruht die Besteuerung der Rekurrentin für ihr Aktienkapital von 750,000 durch den Kanton Solothurn und die Gemeinde Olten auf der Auffassung, daß das Aktienkapital das gesamte Vermögen der Rekurrentin repräsentiert, und ist daher, wie auch der Regierungsrat zugestehet, nur zulässig, wenn die Rekurrentin nach den bundesrechtlichen Grundsätzen betreffend Doppelbesteuerung ihr ganzes Vermögen im Kanton Solothurn und nicht einen Teil davon in andern Kantonen zu versteuern hat, d. h. wenn die Zentrale Olten als ihr ausschließliches Steuerdomizil zu betrachten ist (AS 29 I S. 294 ff.; 496). Die Frage stellt sich daher so, ob

die zahlreichen in andern Kantonen gelegenen Verkaufsstellen der Rekurrentin die Erfordernisse selbständiger Etablissements in steuerrechtlichem Sinne, eines besondern Steuerdomizils in Bezug auf das in ihnen investierte Betriebskapital (und den daraus erzielten Gewinn) aufweisen. Hierbei ist nach der neueren bundesgerichtlichen Praxis nicht auf den Rechtsbegriff der Zweigniederlassung abzustellen, weshalb auch der Entscheid des Bundesrates vom 18. April 1906 betreffend die Eintragung im Handelsregister für die Frage der Doppelbesteuerung nicht präjudiziell sein kann, sondern es kommt darauf an, ob die Verkaufsstellen als dauernde Anlagen und Einrichtungen erscheinen, worin sich unter relativ selbständiger Leitung ein wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebs abspielt (AS 31 I S. 75 f. und die dortigen Zitate; 32 I S. 520; 33 I S. 714 f. Erw. 1; vergl. auch 16 S. 631 Erw. 4). Nun kann von vornherein kein Zweifel sein, daß das Moment ständiger Anlagen und Einrichtungen hier vorhanden ist, da jede Verkaufsfiliale der Rekurrentin aus dem Laden und einem Magazin besteht, die mit allem, was für den Detailvertrieb der Waren notwendig ist, ausgerüstet sind. Ebenso leuchtet ein, daß in den Verkaufsstellen ein sehr wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebs vor sich geht, da ja gerade die darin geübte Absatztätigkeit für die Gewinnerzielung entscheidend ist,

während die Funktionen der Zentrale — Einkauf, Lagerung und Verteilung der Waren — in dieser Beziehung mehr nur vermittelnder, akzes- sorischer Natur sind. Aber auch das Requisite relativ selbständiger Leitung ist bei richtiger, mehr auf die ökonomische Wirksamkeit und Tragweite nach außen, als auf die internen Beziehungen sehender Betrachtung zu bejahen. Die den Filialen vorstehenden Verkäuferinnen mögen der Zentralleitung gegenüber mannigfach gebunden sein und nur einen geringen Spielraum eigener Ent- schließung haben; sie erscheinen doch nach außen, im Verkehr mit dem Publikum, als die eigentlichen Leiter der einzelnen Geschäfte und die mit allen für den normalen Betrieb erforderlichen Befug- nissen ausgestatteten Vertreter der Rekurrentin; denn sie sind es, die ausschließlich mit den Kunden in Verkehr treten, die Ver- kaufsgeschäfte abschließen, die Waren ausliefern und die Zahlungen in Empfang nehmen, also alle Funktionen erfüllen, die nach außen die Absatztätigkeit ausmachen. Die Verkaufsfilialen der Rekurrentin unterscheiden sich in ihrem äußern Betriebe in nichts von selbständigen Einzelgeschäften der nämlichen Branche und auch im innern Verhältnis könnte die einzelne Filiale ohne Frage unschwer von der Zentrale losgetrennt und zu rechtlicher Selb- ständigkeit erhoben werden. Daß die auswärtigen Verkaufsstellen der Rekurrentin steuer- rechtlich selbständige Niederlassungen sind, ist übrigens indirekt auch vom Regierungsrat anerkannt, dadurch daß er die Rekur- rentin nicht für ihren ganzen Erwerb, wie er es von seinem in Ansehung der Vermögenssteuer eingenommenen Standpunkte aus folgerichtig tun sollte, sondern nur für einen kleinen Teil davon besteuern will. 3. Begründet nach dem gesagten jede außerkantonale Verkaufs- stelle der Rekurrentin ein Steuerdomizil für das darin arbeitende Betriebskapital (und den daraus erzielten Erwerb), so darf im Kanton Solothurn zur Vermeidung bundesrechtlich unzulässiger Doppelbesteuerung nicht einfach das Aktienkapital als gesamtes Betriebskapital zur Vermögenssteuer herangezogen, sondern es muß entweder vom Aktienkapital das auf die auswärtigen Filialen entfallende Betriebskapital in Abzug gebracht werden, oder es ist, was praktisch den Verhältnissen besser entsprechen sollte, die Be- steuerung auf dasjenige Betriebskapital zu beschränken, das als in dem auf Solothurnergebiet sich abspielenden Geschäftsbetrieb Zentrale in Olten, Verkaufsstellen in Solothurn und Gren- chen — investiert zu betrachten ist, wozu in erster Linie die dort durchschnittlich vorhandenen Warenvorräte und das Betriebsinven- tar und ein der Ratur und Bedeutung des Geschäftsbetriebs ent- sprechender Teil der flüssigen Betriebsmittel gehören dürfte. Es wird Sache der kantonalen Behörden sein, die Taxation des in Solothurn steuerpflichtigen Vermögens auf Grund der Selbst- schätzung der Rekurrentin vorzunehmen. Das Bundesgericht kann dies nicht tun, weil die Steuertaxation nicht Sache des Staats- gerichtshofes ist, der hier aus dem Gesichtspunkte bundesrechts- widriger Doppelbesteuerung nur einschreiten kann, wenn die von den kantonalen Behörden festgesetzte Taxation Elemente mit um- faßt, welche der Steuerhoheit eines andern Kantons angehören.

Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird grundsätzlich dahin gutgeheißen, daß die Entscheide des Regierungsrates des Kantons Solothurn vom 26. Dezember 1907 und 7. Februar 1908 aufgehoben werden in der Meinung, daß die Steuerbehörden des Kantons und der Gemeinde Olten eine neue Taxation der Rekurrentin auf der Grundlage des bundesgerichtlichen Urteils vorzunehmen haben.