

## BGE 34 I 675

Bundesgericht (BGE), 1908-11-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_34\\_I\\_675](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_34_I_675)

FR: ATF 34 I 675

IT: DTF 34 I 675

### Volltext

102. Urteil vom 18. November 1908 in Sachen Alpinis-Brunnen, Kom. A.-G. (Müller, Gretler & Cie.) gegen Wilihof und Kauton Luzern (Gemeinde Wohlen und Kanton Aargau). Steuerpflicht einer Gesellschaft, die die Ausbeutung und den Betrieb einer Mineralwasserquelle zum Gegenstand hat und in einem vom Kanton, in dem die Quelle liegt und ausgebeutet wird (i. c. Luzern) verschiedenen Kanton (i. c. Aargau) ihren kaufmännischen Sitz hat. Teilung der Steuerhoheit. Das Bundesgericht hat auf Grund folgender Aktenlage: A. Unter der Firma „Alpinis Brunnen Kom.=A.=G. (Müller, Gretler & Cie.) in Wohlen“ ist am 6. Februar 1908 eine Kommandit-Aktiengesellschaft mit Sitz und Verwaltung in Wohlen (Aargau) gegründet worden, deren unbeschränkt haftende Mitglieder Max Müller-Gretler und Louis Gretler, beide in Wohlen, sind. Zweck der Gesellschaft ist, gemäß § 2 ihrer Statuten, „der Erwerb, Ausbau und Betrieb der bisher von der Firma Gretler & Cie. in Wohlen besessenen Mineralwasserquelle beim Bad „Knutwil, sowie der Versandt des dort entspringenden Mineral- und Tafelwassers“. Als Versandtstelle bezeichnen die Statuten das Bad Knutwil. Der Generalversammlung steht das Recht zu, „den Betrieb auch ähnlicher anderer Geschäfte zu beschließen“. Das Gesellschaftskapital ist auf 300,000 Fr. festgesetzt und eingeteilt in 600 Namenaktien zu 500 Fr., von denen die beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter zusammen 200 Stück über-

nehmen und daneben vorläufig nur 111 Stück zur Ausgabe gelangen. Die von den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern übernommenen Aktien werden liberiert „als Gegenwert für ihre Auslagen und Zahlungen an die Quelle und das Betriebsinventar, die gemäß genauem Inventar pro 31. Dezember 1907 an die „Kommandit-Aktien-Gesellschaft übergehen“ (§ 8 der Statuten). ferner übernimmt die Gesellschaft auch noch andere (näher bestimmte) Passiven. Andererseits erwirbt sie alle Aktiven der Firma Gretler & Cie., ihre Debitoren, sowie „als Eigentum alle s. Zt. „von Gretler & Cie. bei Trøller & Cie. erworbenen Rechte, Liegenschaften, Betriebsinventar usw., ferner Quellfassung, die Schau- und Brunnenquelle, Recht auf Schutzmarke und alle seit Übernahme der „Alpinisquelle von Gretler & Cie. erworbenen, zum Betrieb der „Quelle bestimmten Immobilien und Beweglichkeiten, gemäß dem „im Herbst 1907 aufgestellten Inventar, alle Verträge, das Recht „auf Konventionalstrafe gegen O. Troller von 100,000 Fr.“ (§ 24 der Statuten). Die Firma Gretler & Cie. hatte nämlich ihrerseits das „Geschäft des Versandts von Mineralwasser=Stahl- und „sprudel Bad Knutwil“ durch Vertrag vom 13. März 1907 der Kommanditgesellschaft Troller & Cie. mit Aktiven und Passiven abgekauft und dazu gleichzeitig, durch Separatvertrag, vom unbeschränkt haftenden Teilhaber dieser Gesellschaft, Otto Troller, persönlich die „hintere Stahlquelle“ zum Preise von 25,000 Fr. nebst einer darum gelegenen Landparzelle von 2000 m<sup>2</sup> zu 50 Cts. per m<sup>2</sup> erworben. Im April 1908 nun schätzte die Gemeindesteuerkommission von Wilihof (Kts. Luzern), deren Gemeindebann diese Quelle angehört, die Kommandit-Aktiengesellschaft „Alpinis

Brunnen“ mit 9000 Fr. Erwerbssteuerkapital, entsprechend einem steuerpflichtigen Erwerb von 1500 Fr. ein, während bisher, noch pro 1907, die Gesellschaft Troller & Cie., welche auch ihren Sitz in der Gemeinde Wilihof hatte, hier für ein Erwerbssteuerkapital von 15,000 Fr., gleich 2500 Fr. Erwerb, besteuert worden war. Gegen diese Taxation der Gemeindebehörde beschwerte sich die Komm. = G. beim Regierungsrat des Kantons Luzern, indem sie geltend machte, daß sie an ihrem Sitze Wohlen, wo sich ihre Geschäftsleitung befinde, erwerbssteuerpflichtig sei und dort tatsächlich auch für ihren Erwerb besteuert werde, sodaß ihre Heranziehung zur Erwerbssteuer in Wilihof eine unzulässige Doppelbesteuerung darstelle und, eventuell, für das erste Geschäftsjahr der Gesellschaft jedenfalls auch zu hoch gegriffen wäre. Der Gemeinderat von Wilihof wandte jedoch zur Rechtfertigung seines Steueranspruchs ein, daß sich der wesentlichste Teil der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft ständig und unter besonderer Leitung in dieser Gemeinde abwickle, da hier das aus der Erde fließende Mineralwasser durch besonders geleitete Arbeiter transportfähig gemacht, auf Lager gehalten und überall hin versandt werde. Durch Entscheid vom 29. Juli 1908 wies hierauf der Regierungsrat die Beschwerde ab, indem er gestützt auf diese Angaben der Gemeindebehörde die Frage der Steuerpflicht der Gesellschaft in Wilihof grundsätzlich bejahte und über die Höhe der angefochtenen Taxation bemerkte, ihr Ansatz sei einstweilen zu belassen, dagegen bleibe es der Rekurrentin für die Zukunft unbenommen, den Nachweis zu erbringen, daß aus ihrem Geschäftsbetriebe in Wilihof ein steuerbarer Erwerb im angesetzten Betrage nicht resultiere. B. Innert der gesetzlichen Frist seit der Zustellung des vorstehenden Entscheides hat die Kommandit = Aktiengesellschaft „Alpinis Brunnen“ den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen. Sie beschwert sich über bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung, indem sie in erster Linie an ihrer Auffassung, daß sie nur im Kanton Aargau erwerbssteuerpflichtig sei, festhält und wesentlich ausführt: In Wilihof (Bad Knutwil) werde einfach das aus der Quelle strömende, allerdings sehr sorgfältig gefaßte und durch Filter geleitete Mineralwasser in die Versandtflaschen abgefüllt, welche dann, verpackt, „größtenteils“ ins Lager nach Wohlen spedit und von dort an die einzelnen Besteller versandt würden. Diese Wasserabfüllung zum Versandzweck könne nun nicht etwa als Fabrikationstätigkeit, als Schaffung eines neuen Rechtsgutes, betrachtet werden, sie bilde auch keineswegs, wie die Luzerner Steuerbehörden annähmen, die Haupttätigkeit der Gesellschaft und stehe nicht unter besonderer Leitung, indem der Angestellte, welchem die Überwachung der damit beschäftigten Arbeiter obliege, fast die ganze Zeit in Wohlen, auf dem Bureau der Gesellschaft, oder auf Geschäftsreisen sei und nur hie und da nach Knutwil gehe. Die Haupttätigkeit der Gesellschaft, welche eben ein Han-

delsgeschäft betreibe, liege vielmehr in der kaufmännischen Geschäftsleitung in Wohlen. Hier wickle sich der gesamte Verkehr mit den Kunden ab, von hier aus werde auch die Reklame betrieben und überhaupt alles das besorgt, was den Erwerb bedinge; denn ohne diese Handelstätigkeit in Wohlen wäre das in Knutwil in Flaschen abgefüllte Wasser für die Gesellschaft fast wertlos. Das Abfüllen der Flaschen stelle nur eine Hilfsarbeit dar, es bedeute nichts anderes, als das Sammeln eines Produktes (des aus der Quelle strömenden Mineralwassers), das der Gesellschaft bereits gehöre. Und dies könne nicht erwerbssteuerpflichtig machen, sonst käme man dazu, daß jeder Landwirt, der außerhalb seiner Wohngemeinde ein Kartoffelfeld besitze und die darauf wachsenden Kartoffeln einsammele und zur Verwertung heimführe, diesen Ertrag am Orte des Kartoffelfeldes versteuern müßte. Soweit aber gehe weder die Luzerner Steuerpraxis, noch namentlich die

Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts (z. vgl. Entscheid i. S. Imhof vom 18. Oktober 1890: AS 16 Nr. 88 S. 627 ff., wo der Grundsatz aufgestellt sei, daß das Domizil die Erwerbssteuerpflicht bestimme; ferner die dem vorliegenden ähnlichen Fälle Schwarzenbach & Cie.: AS 25 I Nr. 86, und Esseiva: AS 26 I Nr. 52). Eventuell könnte der Kanton Luzern die Erwerbssteuer jedenfalls nicht allein beziehen, sondern es wäre eine Ausscheidung zwischen ihm und dem Kanton Aargau zu treffen, wobei Luzern als bloß ausnahmsweise forderungsberechtigt genau festzustellen hätte, in welchem Umfange ihm die Steuer gebühre, was bisher noch nicht geschehen sei (zu vgl. AS 26 I Nr. 3 S. 19 ff. und 23 Nr. 73 S. 500 ff.). Ganz eventuell wäre die Gesellschaft als im Aargau steuerfrei zu erklären. Demnach werde das Rekursbegehren gestellt: 1. Der Entscheid des luzernischen Regierungsrates vom 29. Juli 1908 sei aufzuheben, und es sei festzustellen, daß die Rekurrentin nicht pflichtig sei, im Kanton Luzern Erwerbssteuern zu bezahlen; 2. Eventuell sei, in Aufhebung dieses Entscheides, die Sache an den luzernischen Regierungsrat zurückzuweisen zur Feststellung der Faktoren und des Umfangs, in welchem die Rekurrentin im Kanton Luzern, und demzufolge im Kanton Aargau nicht mehr, steuerpflichtig sei; 3. „Ganz eventuell“ sei die Rekurrentin von der Erwerbssteuerpflicht im Kanton Aargau zu befreien und seien die Verfügungen der aarg. Steuerbehörden wegen Doppelbesteuerung aufzuheben. C. Der Regierungsrat des Kantons Luzern hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Er bemerkt zunächst, die Behauptung der Rekurrentin vor Bundesgericht, daß nicht der gesamte Wasserverkauf unmittelbar in Wilihof erfolge, sondern ein Teil der gefüllten Flaschen in ein Lager nach Wohlen gehe und von dort aus versandt werde, sei neu und deshalb nicht zu berücksichtigen. Sodann betont er wesentlich, den geschäftlichen Funktionen der Rekurrentin in Wohlen komme bloß akzessorische, den Verkauf des Mineralwassers vermittelnde, Bedeutung zu. Ihr Bureau da selbst qualifiziere sich lediglich als Hilfsanlage ihres Geschäftsbetriebs. Dieser spiele sich in der Hauptsache in Wilihof ab, wo das von der Rekurrentin in Handel gebrachte Objekt gewonnen werde. Daß dasselbe nicht im Fabrikationswege, sondern von der Natur selbst erzeugt werde, sei unerheblich. Entscheidend sei, daß mit dem Aufhören der Mineralwassergewinnung in Wilihof das Bureau in Wohlen notwendig dazu kommen müßte, seine Funktionen einzustellen, während umgekehrt die Aufhebung dieses Bureaus nicht notwendigerweise auch die Einstellung des Geschäftsbetriebes in Wilihof bedingen würde. Dazu komme, daß sich dieser Betrieb zugegebenermaßen nicht bloß auf die Gewinnung des Verkaufsobjektes beschränke, sondern daß von Wilihof aus direkt auch Mineralwasser verkauft und somit Erwerb erzielt werde. Was aber die Höhe der streitigen Erwerbsteuer betrefte, seien die luzernischen Steuerbehörden, wie schon im angefochtenen Entscheide angedeutet, bereit, eine Reduktion derselben vorzunehmen, wenn die Rekurrentin sie als übersetzt nachweise. D. Der Regierungsrat des Kantons Aargau, welchem ebenfalls Gelegenheit zur Vernehmlassung geboten worden ist, hat Gutheißung des Rekurses im Sinne seines Hauptbegehrens beantragt. Er schließt sich der Argumentation der Rekurrentin an, daß sie kein Fabrikations- sondern ein Handelsgeschäft betreibe, dessen Haupttätigkeit am Geschäftssitze Wohlen vor sich gehe, und fügt bei, die Einrede des Regierungsrates von Luzern, daß mit dem Aufhören der Mineralwassergewinnung in Wilihof das Bureau

AS 34 1 — 1908  
reau der Rekurrentin in Wohlen seine Funktionen einstellen müßte, sei unbehelflich; denn mit dem Aufhören des Weinbaus müßten ja auch alle Naturweinhandlungen zu funktionieren aufhören, daraus aber sei doch nicht zu schließen, daß die Weinhändler ihren Erwerb da zu versteuern hätten, wo der Wein wachse, und nicht da, wo sich ihre Geschäfte

befänden; in Erwägung: 1. Die Tätigkeit, durch welche die Rekurrentin einen Erwerb zu erzielen bezweckt, ist nicht der Handel mit Mineralwasser als solcher, sondern, nach ihren Statuten und der Art ihres tatsächlichen Geschäftsbetriebs, die Ausbeutung einer Mineralquelle beim Bad Knutwil, in der luzernischen Gemeinde Wilihof, durch Fassen und Abfüllen dieses Mineralwassers in Flaschen, nebst dem Verkauf und Versandt desselben. Es handelt sich also um die gewerbsmäßige Gewinnung und Verwertung eines an einem bestimmten Orte zur Verfügung stehenden Naturproduktes. Die gesamte Leitung dieses Unternehmens, sowohl der Wasserfassung und =bereitung, als auch des Wasserverkaufs und =versandts, erfolgt vom Sitze der Rekurrentin aus, der sich in Wohlen (Kanton Aargau) befindet. Die ausführende Geschäftstätigkeit dagegen vollzieht sich in der Hauptsache am Orte, wo die Quelle zu Tage tritt, so namentlich das Abfüllen, Verpacken und Versenden der Flaschen. In letzterer Beziehung behauptet zwar die Rekurrentin, daß die Versandtflaschen „größtenteils“ nicht direkt an die Abnehmer geliefert, sondern zunächst in ein Lager nach Wohlen gebracht würden. Allein dieser Angabe widerspricht die statutengemäße Bezeichnung des Bades Knutwil, d. h. der Gemeinde Wilihof, als Versandtstelle. Hieraus ist zu schließen, daß die fragliche indirekte Versendung des Wassers jedenfalls eine Ausnahme bildet, welcher keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist, wie sich denn die Rekurrentin darauf vor den luzernischen Steuerbehörden auch gar nicht berufen hatte. Der streitige Geschäftsbetrieb gehört somit wirtschaftlich den beiden streitigen Kantonen an: während sich die Betriebsleitung mit den gesamten kaufmännischen Funktionen an seinem rechtlichen Sitze im Kanton Aargau befindet, geht die wesentliche produktive Geschäftstätigkeit dauernd, bei ständigen Anlagen und Einrichtungen, im Kanton Luzern vor sich, wo die ausgebeutete Mineralquelle immobilisiert ist. Die beiden Betriebszweige sind hinsichtlich des Betriebszweckes der Erwerbserzielung gegenseitig von einander abhängig und bilden in diesem Sinne eine unlösbare Einheit. Denn gleichwie einerseits die gewinnbringende Verwertung des in veräußerungsfähige Form gebrachten Mineralwassers der kaufmännischen Tätigkeit bedarf, so setzt andererseits der Erfolg dieses kaufmännischen Wirkens jene technische Bereitstellung des zu verwertenden Naturproduktes voraus. Bei solcher Sachlage nun erscheinen nach der heutigen Praxis des Bundesgerichts grundsätzlich beide Kantone als zur Erwerbsbesteuerung der Rekurrentin berechtigt; quantitativ aber beschränken sich ihre Steueransprüche, mit Rücksicht auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, gegenseitig derart, daß sie zusammen auf keinen Fall mehr, als den vorhandenen Gesamterwerb des steuerpflichtigen Geschäftsbetriebes umfassen dürfen. Es handelt sich hier um Verhältnisse, ähnlich denjenigen, welche den Entscheidungen in Sachen Elektrizitätswerk Kubel (AS 31 I Nr. 9 Erw. 5 S. 76/77) und neuestens in Sachen Scheitlin (AS 33 I Nr. 7 Erw. 1 S. 54/55) zu Grunde lagen, und wie sie auch schon in dem von der Rekurrentin unrichtiger Weise für ihren Standpunkt zitierten Falle Imhof (AS. 16 Nr. 88) zu einer Teilung des Steuerrechts geführt hatten, teils auf Grund freiwilliger Anerkennung der integrierten Kantone (bezüglich der Erwerbssteuer: a. a. O. S. 627 teils nach dem Entscheide des Bundesgerichts (bezüglich der Vermögenssteuer: a. a. O. S. 632). Dagegen unterscheiden sich die in der Rekurschrift als direkte Präjudizien angerufenen ältern Urteile in Sachen Schwarzenbach (AS 25 I Nr. 86) und Esseiva (AS 26 I Nr. 52) in erheblichen Tatbestandsmomenten vom gegebenen Falle und basieren überdies auf der Anwendung eines in den erwähnten spätern Entscheidungen teilweise modifizierten Begriffes des besonderen Steuerdomizils. Gegen die Heranziehung des Falles Esseiva (in welchem die in Sitten befindliche Kelterei einer mit Sitz in Freiburg betriebenen

Weinhandlung als ein besonderes Erwerbssteuerdomizil nicht begründet erachtet wurde) ist insbesondere zu bemerken, daß die Kelterung in Sitten der von dritten Rebbesitzern angekauften Trauben — auf die allein der damals streitige Erwerbssteueranspruch des Kantons Wallis

bezog — jedenfalls nicht einen im gleichen Sinne wesentlichen Bestandteil des Betriebes der Weinhandlung als solcher bildete, wie hier die Bereitstellung des von der Rekurrentin ständig und ausschließlich aus der eigenen Quelle in Wilihof bezogenen und als solches in den Handel gebrachten Mineralwassers für ihren Geschäftsbetrieb der Quellenausbeutung. Ebenso erscheinen auch die anderweitigen Einwendungen gegen die grundsätzliche Berechtigung auch des Kantons Luzern zur Besteuerung des Erwerbs der Rekurrentin als unbehelflich. Die Argumentation der Vernehmlassung des aargauischen Regierungsrates, welche dahingeht, die Rekurrentin sei am Orte ihrer Mineralquelle ebensowenig erwerbssteuerpflichtig, als ein Weinhändler da, wo der Wein wachse (statt da, wo sich sein Geschäft befinde), übersieht, daß der Erwerb eines Weinhändlers als solchen eben nicht im Ertrage der Weinreben, sondern lediglich im Gewinn auf dem am Geschäftsorte betriebenen Weinumsatze liegt. Und die Behauptung der Rekurrentin, daß sie sich hinsichtlich des Wasserbezugs aus ihrer luzernischen Mineralquelle in analoger Stellung befinde, wie ein Landwirt, welcher die Ernte seines auswärts gelegenen Kartoffelfeldes einsammle, und daß sie danach nicht am Orte der Quelle erwerbssteuerpflichtig sein könne, geht offensichtlich fehl, weil der gewöhnliche Ertrag eines solchen Kartoffelfeldes, aller Regel nach, gemäß den Grundsätzen über die Liegenschaftsbesteuerung, gerade nicht in der Wohnsitzgemeinde des Eigentümers als solcher, sondern vielmehr in der Gemeinde, wo der Acker gelegen ist, zu versteuern wäre, und weil ferner das Mineralwasser doch nicht, wie die erntereife Kartoffel, ein mit seiner Behädigung ohne weiteres verwertbares Naturprodukt darstellt. 2. Was die quantitative Abgrenzung der Steueransprüche der beiden Kantone betrifft, dürfen die örtlich getrennten Betriebszweige der kaufmännischen Geschäftsführung im Kanton Aargau und der technisch=produktiven Betriebstätigkeit im Kanton Luzern nach ihrem erörterten Zusammenwirken zur Erzielung des Erwerbs wohl als unter sich gleichwertige Faktoren desselben angesehen werden. Es rechtfertigt sich daher, jedem der Kantone die Hälfte des jeweiligen Gesamterwerbes der Rekurrentin als steuerpflichtige Quote zuzuerkennen. In diesem Sinne ist einerseits die Angelegenheit, in Aufhebung des in erster Linie und ausdrücklich dem Rekurse unterstellten Entscheides der luzernischen Steuerbehörden, zu neuer Bestimmung des Steueransatzes pro 1908 an diese Behörden zurückzuweisen, und andererseits auch den aargauischen Steuerorganen, deren Verfügung die Rekurrentin zwar nicht speziell bezeichnet, jedoch eventuell allgemein ebenfalls angefochten hat, die Verpflichtung aufzuerlegen, ihre Steuerforderung für das gleiche Steuerjahr entsprechend festzusetzen; erkannt: Der Rekurs wird in dem Sinne gutgeheißen, daß die Rekurrentin, in Aufhebung des abweichenden Entscheides der luzernischen Steuerbehörden, pflichtig erklärt wird, ihren Erwerb je zur Hälfte in den Kantonen Luzern und Aargau zu versteuern. „Jäger

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.