

alle Einnahmen derselben während der Rechnungsperiode zu enthalten, auch solche, die sich aus Mehrerlösen bei der Veräusserung von Geschäftsaktiven über den bisherigen Buch- (Inventar-)wert ergeben. Das Steuerobjekt der in §§ 27 ff. StG vorgesehenen Ertragssteuer bildet also der rechnungsmässige Reinertrag der Gesellschaft als solcher, überhaupt, nicht nur soweit er aus Betriebsgewinn im engeren Sinne stammt. Ein Unterschied zwischen letzterem und Erträgen anderer, besonderer Art wird im Gesetze nicht gemacht. Nur als Bestandteil des allgemeinen Reinertrages der Gesellschaft kann der Kanton Zürich überhaupt die allfälligen Mehrerlöse beim Verkaufe von Geschäftsaktiven, den auf zürcherischen Liegenschaften der Gesellschaft realisierten Wertzuwachs steuerlich erfassen, weil eine Bestimmung, die denselben für sich getrennt, als besonderes Steuerobjekt der Besteuerung unterwerfen würde, im zürcherischen StG für den Staat fehlt (sie findet sich lediglich für die Gemeinden im II. Teil Abschnitt 3 « ausserordentliche Gemeindesteuern » des Gesetzes in Gestalt der sog. Grundstückgewinnsteuer, vgl. analog für die natürlichen Personen § 8 Ziff. 7 des Gesetzes). Aber auch für die interkantonale Ausscheidung der Steuerberechtigung in bezug auf den Gesamtertrag der Gesellschaft im Falle, wo diese Betriebsstellen, Steuerdomizile in mehreren Kantonen hat, enthält das kantonale StG keine Bestimmung, welche das Vorgehen der zürcherischen Einschätzungsbehörde im vorliegenden Falle rechtfertigen würde. § 33 StG beschränkt sich vielmehr darauf vorzuschreiben, dass ausserhalb des Kantons domizilierte Aktiengesellschaften, die im Kanton Zürich « geschäftliche Tätigkeit ausüben », hier als Reinertrag « diejenige Quote ihres Gesamtertrages zu versteuern haben, die nach dem Bundesrecht betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung der zürcherischen Besteuerung unterworfen werden kann ». « Gesamtertrag » des Unternehmens ist aber (§ 30) der Aktivsaldo der Gewinn- und

Verlustrechnung in dem oben umschriebenen, Betriebsgewinn wie andere Erträge umfassenden Sinne. Auch hier ist demnach von einer Ausscheidung des Gewinnes aus der Veräusserung zürcherischer Grundstücke der Gesellschaft und seiner ausschliesslichen Besteuerung in Zürich, selbst wenn diese Grundstücke zum Geschäftsvermögen der Gesellschaft, dem von ihr betriebenen Unternehmen gehörten, wie Zürich es heute beansprucht, keine Rede.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird in dem Sinne gutgeheissen, dass der Gewinn aus dem Verkauf der streitigen Liegenschaft nicht für sich allein in Zürich besteuert werden darf, sondern als Teil des Gesamtertrages der Gesellschaft der anteilmässigen Besteuerung in beiden Kantonen unterliegt und dass die zürcherischen Einschätzungen für 1927 und 1928 entsprechend abzuändern sind.

**55. Auszug aus dem Urteil vom 7. Dezember 1928**

**i. S. Brauerei Haldengut gegen Regierungsrat Schwyz.**

Sekundäres Steuerdomizil des Geschäftsbetriebes in einem anderen Kanton als demjenigen des Hauptsitzes eines Unternehmens. Voraussetzungen. Depot einer Brauerei, von dem aus die Kunden einer bestimmten Gegend bedient werden. Betriebsstelle der Brauerei oder des « Depot-halters » als selbständigen Gewerbetreibenden ?

Die rekurrierende Aktiengesellschaft hat ihren Sitz in Winterthur. Sie unterhält in St. Gallen und Einsiedeln « in eigener Regie », am letzteren Orte zudem in eigener Liegenschaft geführte Depots, für die sie anerkanntermassen dort steuerpflichtig ist. Ferner lässt sie seit langen Jahren ein solches Fass- und Flaschenbierlager, von dem aus die Kunden im angrenzenden Gebiete bedient werden, in der Grinau, Gemeinde Tuggen Kt. Schwyz durch einen Johann Fäh führen. Nach dem mit

Fäh darüber geschlossenen Verträge vom 1. November 1912, der in den heute in Betracht kommenden Punkten seither unverändert geblieben ist, überträgt die Rekurrentin dem Fäh den Verkauf ihres Bieres in einem bestimmten Gebiete. Fäh verpflichtet sich den Absatz nach Möglichkeit zu heben und den darauf bezüglichen Weisungen der Rekurrentin « strikte » nachzukommen. Die Rechnungsstellung an die Abnehmer und der Einzug der Rechnungen geschieht durch die Rekurrentin von Winterthur aus. Sie setzt auch den Verkaufspreis des Bieres fest und bestimmt ausschliesslich darüber, ob an einen Kunden geliefert werden darf. Die zum Betriebe des Bierdepots erforderlichen Räume (Biervorratskeller, Eiskeller, Scheunen- und Stallanteil) hat Fäh auf seine Kosten zu beschaffen, ebenso die Pferde für den Biertransport. Dagegen werden der nötige Vorrat an Kisten und Flaschen nebst einer Bürstmaschine, Wagen und Schlitten für die Spedition und das Eis zur Kühlung des eingelagerten Bieres von der Rekurrentin gestellt. Sie übernimmt ferner die Reparaturen an dem von ihr gestellten Inventar und vergütet an Fäh für die von ihm zu haltenden 2 bis 3 Pferde jährlich als Amortisationsquote 600 Fr. Im übrigen wird Fäh für seine Leistungen durch eine Provision auf den abgesetzten Biermengen entschädigt.

Bis zum Jahre 1926 ist die Rekurrentin im Kanton Schwyz nur für das Depot in Einsiedeln besteuert worden. Anlässlich der allgemeinen Steuerrevision des Jahres 1927 stellte ihr die Gemeindeganzlei Tuggen « aus Auftrag des Regierungsrats Schwyz » im Juli 1927 auch ein Steuererklärungsformular für das dortige Depot zur Ausfüllung zu. Die Rekurrentin sandte dasselbe durch Schreiben vom 19. Juli 1927 unausgefüllt zurück mit dem Bemerkung, dass es sich um einen Irrtum handeln müsse: da sie in Tuggen kein Grundeigentum besitze, könne sie hier auch nicht zur Steuer herangezogen werden. Mit Verfügung vom 2. November 1927 schätzte

darauf die Steuerkommission die Rekurrentin von Amtes wegen für ein in Tuggen zu versteuerndes Vermögen von 4000 Fr. ein und zwar unter der Rubrik II des Einschätzungsformulars: « Kapitalvermögen, Handels- und Gewerbefonds. » Die Rekurrentin zog diese Verfügung an den Regierungsrat von Schwyz weiter, indessen ohne Erfolg.

Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Regierungsrats ist, soweit damit bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV) geltend gemacht wurde, vom Bundesgericht abgewiesen worden.

#### Gründe :

« Zur Begründung der Rüge der Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV genügt es nicht, dass die Rekurrentin für das nämliche Steuerjahr (1927) auf ihrem Gesamtvermögen und -einkommen mit Ausnahme der auf die Depots Einsiedeln und St. Gallen fallenden Quoten bereits im Kanton Zürich besteuert worden ist. Nachdem auch der Kanton Schwyz das Besteuerungsrecht für das Depot Tuggen noch während des Steuerjahres selbst in Anspruch genommen hat (BGE 54 I 306 mit Zitaten), kann massgebend vielmehr einzig sein, ob und inwieweit ihm ein solches Recht nach den für die interkantonale Ausscheidung der Steuerhoheiten massgebenden bundesrechtlichen Grundsätzen materiell zusteht. In dem Umfang, als dies der Fall ist, wird sich umgekehrt der Kanton Zürich der Besteuerung der Rekurrentin zu enthalten haben. Ob mit Rücksicht darauf die Rekurrentin auch die teilweise Rückerstattung für 1927 in Zürich schon bezahlter Steuern verlangen könnte, was von den Umständen abhängt, unter denen die Zahlung geschah, ist nicht zu untersuchen, weil ein solches Rückerstattungsbegehren nicht gestellt wird, sondern der Rekurs ausschliesslich auf die Aufhebung der schwyzerischen Einschätzung gerichtet ist. »

« Nach feststehender neuerer Rechtsprechung (vgl.

z. B. BGE 52 I 241 Erw. 2 a mit Zitaten) bedarf es für die Begründung eines sekundären Steuerdomizils der Geschäftsniederlassung in einem Kanton nicht mehr einer Zweigniederlassung im Sinne des Zivilrechts oder eines « unter relativ selbständiger Leitung stehenden Teilbetriebes, der ohne erhebliche organisatorische Änderungen vom Hauptgeschäft losgelöst und verselbständigt werden könnte. » Vielmehr genügt das Bestehen ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen in dem betreffenden Gebiete, mittelst deren sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebes des Unternehmens vollzieht. Diese Voraussetzungen sind hier gegeben. Es ist dazu nicht nötig, dass die Räume, von denen aus jene Betriebshandlungen vor sich gehen, im Eigentum des Unternehmens stehen oder dass es als Mieter daran den Besitz hat, sofern sie ihm nur kraft der Abreden mit der Person, der es die Vornahme der betreffenden Verrichtungen übertragen hat, tatsächlich für diesen Zweck zur Verfügung stehen. In den Urteilen i. S. Schweiz. Lebensversicherungs- und Rentenanstalt gegen Solothurn (BGE 45 I 207 ff., insbes. 214 Erw. 2) und i. S. « La Suisse » gegen Bern vom 17. September 1926 (zitiert in BGE 53 I 369), die die Generalagentur einer inländischen Versicherungsgesellschaft in einem anderen Kanton als demjenigen ihres Sitzes betrafen, hat das Bundesgericht es denn auch als nicht entscheidend betrachtet, dass die Bureauräume für die Agentur vertraglich vom Agenten auf seine Kosten zu stellen waren. Wenn dennoch damals das Bestehen eines sekundären Steuerdomizils der Gesellschaft am Orte der Generalagentur verneint wurde, so geschah es lediglich im Hinblick auf die sonstige Stellung des Generalagenten im Verhältnis zur Gesellschaft, die ihn nicht als Angestellten, Organ derselben, sondern als selbständigen Gewerbetreibenden, die Bureaux der Agentur also als Betriebseinrichtungen nicht des « vertretenen » Unternehmens, sondern eines fremden

Gewerbebetriebes erscheinen liessen. Auch für die Entscheidung dieser letzteren Frage kommt es (vgl. die angeführten Urteile, ferner BGE 46 I 234) vom Standpunkte des interkantonalen Steuerrechts nicht sowohl darauf an, welches zivilrechtlich die Natur des Vertragsverhältnisses 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 Dienste 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 Falle stellt aber die Rekurrentin nicht bloss, wenn nicht die Lagerräume, so doch das zum Betrieb des Depots erforderliche Inventar und Material (einschliesslich 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, wie es in den oben erwähnten Fällen der Rentenanstalt und der La Suisse für den Generalagenten zutraf. Nicht nur befindet die Rekurrentin ausschliesslich darüber, an wen er sich mit Lieferungsangeboten wenden (« ob an einen Kunden geliefert werden ») darf. Auch im übrigen ist es nicht etwa seinem Ermessen überlassen, wie er sich bei der ihm übertragenen Anwerbung neuer Kunden « (Hebung des Absatzes ») verhalten und einrichten will; der Vertrag verpflichtet ihn vielmehr sich auch in dieser Beziehung, wie sonst, strenge 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 Rechnungstellung an die Abnehmer über das vom Depot gelieferte Bier und der Inkasso ausschliesslich durch die Rekurrentin von Winterthur aus geschehen, so ist die ganze Stellung des Depothalters keine wesentlich andere als diejenige eines Angestellten der Rekurrentin, der mit der Entgegennahme der aus einem bestimmten Gebiete für sie eingehenden Bestellungen und deren Ausführung betraut ist. Auch die ökonomischen Leistungen, die dem Depothalter daneben obliegen — Zurverfügungstellung der Lagerräume und der Zugtiere —, sind nicht derart und bedeuten keine so erhebliche Investition von Kapital auf eigene Gefahr, dass sie eine andere Beurteilung rechtfertigen würden und den Charakter des Depothalters als eines blossen Organs der Rekurrentin, wie er aus dem ganzen sonstigen Inhalte des Verhältnisses folgt, zu Gunsten der Annahme eines von demjenigen der Rekurrentin verschiedenen, selbständigen Geschäftsbetriebes zurücktreten zu lassen vermöchten. Der Tatbestand unterscheidet sich demnach in den Beziehungen, auf die es für die interkantonale Steuerauscheidung ankommt, nicht von demjenigen eines « Regiedepots » in dem von der Rekurrentin vorausgesetzten Sinne, das in ihr gehörenden oder von ihr selbst gemieteten Räumen durch einen zu ihrem gewöhnlichen Personal gehörenden (fest entlohnten) Angestellten geführt würde. »

« Die Handlungen, die vom streitigen Depot ausgehen — die Lieferung des Fabrikates der Rekurrentin an die Kunden einer bestimmten Gegend — sind auch für den Geschäftsbetrieb der Rekurrentin qualitativ, nach ihrer Natur wesentlich, wofür statt weiterer Ausführungen auf das schon erwähnte Urteil in Sachen Peter, Cailler & Kohler (BGE 52 I 242) verwiesen werden kann. Und

ebenso ist das Erfordernis quantitativer Erheblichkeit erfüllt, indem es dafür (vgl. ebenda, ferner BGE 51 I 402) nicht auf das Grössenverhältnis zum Gesamtbetrieb, sondern auf die Bedeutung des Teilbetriebes für sich betrachtet ankommt. Ein Lager, von dem aus nach dem eigenen Zugeständnis der Rekurrentin jährlich im Durchschnitt rund 1900 hl Bier abgesetzt werden, ist aber keine bloss nebensächliche, untergeordnete Betriebsstelle mehr (vgl. das Urteil vom 12. März 1915 i. S. Löwenbräu Burgdorf, wo die Steuerpflicht für ein gleiches Depot einer ausserkantonalen Brauerei schon bei geringerem Absatze, durchschnittlich etwa 1100 hl im Jahre ebenfalls bejaht worden ist). »

« Die Annahme eines sekundären Steuerdomizils der Rekurrentin am Orte ihres Depots in Tuggen berechtigt freilich den Kanton Schwyz nicht, das in diesem Depot investierte Vermögen als solches, gesondert zu besteuern. Gegenstand der Besteuerung kann vielmehr nur ein Bruchteil des gesamten Reinvermögens der Rekurrentin sein, der dem Verhältnis der jenem Teilbetriebe zugehörigen Vermögenswerte zu den Gesamtaktiven entspricht. Indessen ist ein Antrag, die Einschätzung eventuell aus diesem Gesichtspunkte herabzusetzen, nicht gestellt worden und es wäre das Bundesgericht dazu auch nicht in der Lage, weil die erforderlichen Angaben über die gesamte Vermögenslage der Rekurrentin nicht gemacht worden sind. Dieser bleibt es immerhin unbenommen, für spätere Steuerjahre eine solche Ermässigung zu verlangen, wenn sie den Nachweis leistet, dass die Besteuerung für ein Vermögen von 4000 Fr. über das nach jenem Masstab Zulässige hinausgeht und den kantonalen Steuerbehörden dazu auf Verlangen rechtzeitig die Ausweise nicht nur über die dem Betriebe des Tuggener Depots zudienenden Vermögensstücke und deren Wert, sondern auch über ihre gesamten Aktiven und Schulden unterbreitet. »