

S. 172 / Nr. 27 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 68 I 172

27. Auszug aus dem Urteil vom 30. Oktober 1942 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Gemeinde-Sparkasse in Walzenhausen und Rekurskommission des Kantons Appenzell A. Rh. für die eidgenössischen Steuern.

Seite: 172

Regeste:

Wehropfer: 1. Gemeindeanstalten ohne Rechtspersönlichkeit sind nicht Steuersubjekt des eidgenössischen Wehropfers. Ihr Vermögen wird, soweit nicht Anspruch auf Steuerbefreiung besteht, bei der Gemeinde besteuert.

2. Gemeindesparkassen geniessen die Steuerfreiheit nach Art. 12 Ziff. 2 WOB nicht.

Sacrifice pour la défense nationale: 1. Les établissements communaux sans personnalité morale ne sont pas contribuables astreints au sacrifice. Autant que leur fortune n'est pas exempte d'impôts, elle est imposée en moins de la commune.

2. Les caisses d'épargne cantonales ne sont pas exemptes d'impôts en vertu de l'art. 12 ch. 2 ASN.

Sacrificio per la difesa nazionale: 1. Gli stabilimenti comunali senza personalità morale non sono contribuenti assoggettati al sacrificio per la difesa nazionale. In quanto non esente da imposte, la loro sostanza è colpita come sostanza del comune.

2. Le casse di risparmio cantonali non sono esenti da imposta in virtù dell'art. 12 cifra 2 DSDN.

A. Das Reglement für die Gemeinde-Sparkasse in Walzenhausen lautet in Art. 1 und 19:

Art. 1. «Die Sparkasse der Gemeinde Walzenhausen hat den Zweck, einerseits den Gemeindeeinwohnern Gelegenheit zu verschaffen, Ersparnisse sicher und zinstragend anzulegen und

Seite: 173

andererseits, ihnen die Befriedigung ihrer Kredit- und Geldbedürfnisse zu erleichtern.»

Art. 19. «Ein sich ergebender Gewinn wird zur weiteren Äufnung des Reservefonds benutzt.

Dieser dient in erster Linie zur Deckung allfällig entstandener Verluste und im günstigen Fall für gemeinnützige Zwecke der Gemeinde. Über Verwendung im letztem Sinne entscheidet die Urnenabstimmung.

Übersteigt der Reservefonds den Betrag von Fr. 160000., so ist der Gemeinderat berechtigt, bis 60 % des jährlichen Reingewinnes zu Gunsten der Realschule zu verwenden.

Diese Bestimmung kommt erstmals im Rechnungsabschluss 1934 in Anwendung.»

B. Die Kasse hat in der Wehropfererklärung ihr Reinvermögen mit Fr. 163267. angegeben, dazu aber bemerkt, sie erwarte, vom Wehropfer gemäss Art. 12, Ziff. 2 WOB befreit zu werden. Die Einschätzungskommission hat die Befreiung abgelehnt. Die kantonale Rekurskommission hat dem Begehren entsprochen, weil nach Art. 19 des Reglements der Gewinn, soweit er nicht in den Reservefonds fliesst, zur Verfügung der Gemeinde stehe, wobei der Gemeinderat ermächtigt sei, bis zu 50 % des jährlichen Reingewinns zugunsten der Realschule zu verwenden, der übrige Reingewinn könne durch Gemeindebeschluss «für gemeinnützige Zwecke der Gemeinde» verwendet werden. Diese seien zweifellos den in Art. 12, Ziff. 2 WOB genannten öffentlichen Zwecken gleichzustellen. In den Jahren 1938, 1939 und 1940 sei der Reingewinn im Sinne des Reglementes zur Speisung des Reservefonds und für die Realschule Walzenhausen verwendet worden. Der Entscheid enthält auch noch Ausführungen darüber, dass die Kasse ein «Verwaltungszweig» der Gemeinde ohne rechtliche Persönlichkeit, das Kassenvermögen Gemeindevermögen sei.

C. Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, den Entscheid der kantonalen Rekurskommission aufzuheben und die Kasse für ein Vermögen von Fr. 163267. wehropferpflichtig zu erklären. Sie macht geltend, das Vermögen der Kasse, der Reservefonds, diene dem Sparkassenzweck. Die in Art. 19, Abs. 2 des Reglementes für den «günstigen Fall»

Seite: 174

vorgesehene Verwendung für gemeinnützige Zwecke der Gemeinde trete hinter jenen Hauptzweck zurück und sei zu unbestimmt, um die Steuerbefreiung zu rechtfertigen. Auch die Verwendung eines Teils des Reingewinnes für die Realschule genüge dazu nicht.

D. Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Es wird geltend gemacht, das Vermögen der Kasse gehöre der Gemeinde, über die Verwendung des Vermögensertrages entscheiden die Gemeindebehörden (Gemeindeversammlung und Gemeinderat).

Es sei ganz ausgeschlossen, dass eine solche Verwendung nicht im öffentlichen Interesse liege. Wesentlich sei, dass die Organe einer politischen Gemeinde die Erträge niemals einem privatwirtschaftlichen Zweck zuführen werden. Eine andere als öffentliche oder gemeinnützige Verwendung komme überhaupt nicht in Frage. Richtig sei, dass der Reingewinn der Sparkasse nicht Vermögens-, sondern Geschäftsertrag darstelle. Indessen entstehe er doch nur dank den vorhandenen Reserven. Er habe das Vermögen zur Voraussetzung, weshalb ohne weiteres gesagt werden könne, das Vermögen diene zu einem wesentlichen Teil auch öffentlichen Zwecken. Weitere Ausführungen beziehen sich auf die Frage, ob der Kasse juristische Persönlichkeit zukomme. Das Bundesgericht hat den Entscheid der kantonalen Rekurskommission aufgehoben und die Gemeindesparkasse in Walzenhausen für wehrobergerpflichtig erklärt in Erwägung:

1. Die Gemeindesparkasse in Walzenhausen ist nach ihrer Entstehung und nach ihrer Organisation laut Reglement eine Gemeindeanstalt (Urteil vom 24. Oktober 1935 in Sachen der Rekursbeklagten, Erw. 2 a, nicht publiziert). Ob sie eine selbständige, mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Anstalt ist, oder eine unselbständige Anstalt, ein der Gemeindeverwaltung eingegliedertes Verwaltungszweig, ist unerheblich für die hier zu entscheidende Frage.

Seite: 175

Denn die Kasse ist auf jeden Fall öffentlichrechtlich organisiert und daher nach Art. 12, Ziff. 2 WOB zu behandeln, nicht nach den für die nicht öffentlichrechtlichen Körperschaften und Anstalten geltenden Vorschriften in Art. 12, Ziff. 3. Ihr Anspruch auf Steuerbefreiung deckt sich mit demjenigen, der der Gemeinde Walzenhausen selbst für das Vermögen der Sparkasse zustehen würde, wenn diese organisatorisch eine unselbständige Gemeindeanstalt wäre.

Dagegen ist der Unterschied erheblich für die Frage, wer als Steuersubjekt in Betracht kommt. Denn wehrobergerpflichtig ist grundsätzlich nur, wer Rechtspersönlichkeit besitzt (natürliche und juristische Personen, Art. 4 WOB); die einzige Ausnahme, die gemacht wird, betrifft ausländische Handelsgesellschaften (Art. 4, Ziff. 3), kommt also hier nicht in Betracht. Die hiervon abweichenden Ausführungen in der Vernehmlassung der Rekurskommission mögen für kantonale Steuern zutreffen, aber nicht für das Wehroberger. Wäre die Beschwerdegegnerin eine unselbständige Gemeindeanstalt, so wäre unter Vorbehalt der Frage der Steuerbefreiung nach Art. 12, Ziff. 2 die Gemeinde wehrobergerpflichtig. Die Sparkassenverwaltung hat aber die subjektive Steuerpflicht nicht bestritten. Sie hat, wie schon für die Krisenabgabe, wo die subjektive Steuerpflicht ähnlich geordnet war, auch für das Wehroberger die Steuererklärung abgegeben und sich gegen die Besteuerung lediglich unter dem Gesichtspunkt eines objektiven Befreiungsgrundes zur Wehr gesetzt. Die Rekurskommission sodann hat die Veranlagung nicht mangels subjektiver Steuerpflicht aufgehoben, sondern in der Annahme, das Steuerobjekt rechtfertige die Ausnahme von der Besteuerung.....

2. Gemeinden und deren Anstalten sind vom Wehroberger befreit für das Vermögen, das als solches oder mit seinem Ertrage öffentlichen Zwecken dient. Der Wehrobergerbeschluss geht von der Annahme aus, dass nicht jede Tätigkeit einer Gemeinde und nicht jede Verwendung des Gemeindevermögens und seines Ertrages eine Befreiung rechtfertigt. Er nimmt eine Abgrenzung vor. Es soll

Seite: 176

massgebend sein der öffentliche Zweck. Öffentliche Zwecke sind bei Gemeinden diejenigen, die in den Kreis der ordentlichen Gemeindeverwaltung fallen. Was hiezu gehört, bestimmt sich in erster Linie nach dem kantonalen Verfassungsrecht und der Gemeindegesetzgebung, weiterhin aber auch nach den jeweiligen geltenden Auffassungen über die öffentlichen Aufgaben schweizerischer Gemeinden.

Abgabefrei ist zunächst das Vermögen, das dem öffentlichen Zwecke unmittelbar «als solches» dient, also mit seiner Substanz bestimmungsgemäss zu öffentlichen Zwecken im umschriebenen Sinne verwendet wird (z. B. Gemeindehäuser, Schulhäuser, Spitäler und andere Einrichtungen der Gemeinde). Weiterhin besteht der Anspruch auf Befreiung für das Vermögen, das nur mit seinem Ertrage öffentlichen Zwecken dient, die Gemeindefonds, die «als solche» zwar nicht angetastet werden dürfen, deren Ertrag aber einem öffentlichen Zwecke dient, ihm ausschliesslich reserviert ist. Der Sinn dieser Ordnung ist der, dass das Gemeindeverwaltungsvermögen von der Besteuerung mit dem Wehroberger ausgeschlossen sein soll. Der Bund will also die eigentliche Gemeindeverwaltung nicht besteuern; im übrigen aber unterliegen die Gemeinden und ihre Anstalten der Wehrobergerpflicht. Diese besteht demnach für das Vermögen, das andern als Zwecken der (öffentlichen) Gemeindeverwaltung gewidmet ist.

3. Der Betrieb einer Sparkasse und dessen Sicherung ist eine privatwirtschaftliche Aufgabe, kein öffentlicher administrativer Zweck. Er ist es auch dann, wenn er im Interesse einer bestimmten Gegend liegt, ein gewisses allgemeines Interesse dafür also besteht. Eine Befreiung nach Art. 12, Ziff. 2 WOB vermag er nicht zu begründen (vgl. das zitierte Urteil vom 24. Oktober 1935, Erw. 2, lit.

a).

Das Vermögen der Gemeindesparkasse in Walzenhausen dient nach Art. 19, Abs. 2 des Reglements zur Deckung entstandener Verluste, also der Sicherung des Kassenzweckes, nicht einer öffentlichen Gemeindeaufgabe.

Seite: 177

In Art. 19, Abs. 2 heisst es allerdings weiter: «und im günstigen Fall für gemeinnützige Zwecke der Gemeinde», worüber eine Urnenabstimmung entscheiden soll. Darin liegt aber keine Zweckwidmung des Vermögens, sondern eher eine Vorschrift über die Verwendung des nach Auflösung der Kasse verbleibenden Vermögensüberschusses. Die Bestimmung kann nicht bedeuten, dass die Gemeindeversammlung auf den Reservefonds greifen könne, solange die Kasse betrieben wird und daher den Reservefonds zur Sicherung des Kassenzweckes braucht. Dafür spricht, dass die Höhe des notwendigen Reservefonds reglementarisch bestimmt ist (Art. 19, Abs. 3 des Reglements).

Das Bundesgericht hat denn auch schon bei der Krisenabgabe ausgesprochen, dass dieser Nebenzweck die Befreiung nicht zu begründen vermag, dass es auf den Hauptzweck ankommt (vgl. auch Entscheid vom 4. Dezember 1930 in Sachen Ersparniskasse Speicher, Erw. 3, nicht publiziert). Offen bleiben mag, ob unter «gemeinnützigen Zwecken der Gemeinde» überhaupt öffentliche Zwecke im Sinne von Art. 12, Ziff. 2 WOB verstanden werden könnten.

Die privatwirtschaftliche Zweckwidmung des Reservefonds der Kasse wird aber auch dadurch nicht berührt, dass der Gemeinderat seit 1934 ermächtigt ist, einen Teil des jährlichen Reingewinns zu Gunsten der Realschule zu verwenden, und seither jedes Jahr einen Betrag erhoben hat. Damit werden Betriebsüberschüsse in einem gewissen, beschränkten Umfange der Kasse und ihrem Zwecke entfremdet (vgl. dazu Art. 1 des Reglementes). Die Betriebsüberschüsse sind aber nicht Kapitalertrag, sondern Unternehmergewinn, und zwar Gewinn einer privatwirtschaftlichen Unternehmung der Gemeinde, weshalb eine Steuerbefreiung bei der Vermögensabgabe nicht in Frage kommen kann. Die Aufgabe des als Reservefonds zurückbehaltenen Vermögens bleibt die Sicherung des Kassenzweckes nach Art. 19, Abs. 2 des Reglements, auch wenn ein Teil des Betriebsüberschusses für die Realschule verwendet

Seite: 178

wird. Im übrigen verbleibt der nicht zu Realschulzwecken erhobene Betriebsüberschuss der Kasse und wird zur Äufnung des Reservefonds verwendet, also wiederum zu Kassenzwecken