S. 68 / Nr. 7 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 68

7. Urteil vom 7. März 1947 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Berggemeinde Oberalbrist und Bern, kantonale Rekurskommission.

Regeste:

Wehropfer: Besteuerung der mit juristischer Persönlichkeit ausgestatteten Alpkorporationen des Berner Oberlandes.

Sacrifice pour la défense nationale: Imposition des corporations d'alpages de l'Oberland bernois qui ont la personnalité.

Sacrificio per la difesa nazionale: Imposizione delle corporazioni degli alpi dell'Oberland bernese munite della personalità giuridica.

A. - Nach Art. 20 des bern. Einführungsgesetzes zum ZGB erhalten Alpgenossenschaften das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung in das Handelsregister durch die Genehmigung ihrer Statuten und Reglemente seitens des Regierungsrates. Schon bestehende Alpgenossenschaften werden als juristische Personen anerkannt, sollen aber ihre Statuten und Reglemente dem Regierungsrat zur Genehmigung vorlegen. Bei Alpen, die Allmendgenossenschaften oder andern derartigen Korporationen gehören, ist die Teilung ausgeschlossen (Art. 102). Sie können aber, mit Zustimmung von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, veräussert, verpfändet oder belastet werden (Art. 103).

Für Alpen, die in Kuhrechte eingeteilt sind, wird ein Seybuch geführt. Dieses bildet einen Bestandteil des Grundbuches, und die Eintragungen im Seybuch haben für die Kuhrechte die gleichen Wirkungen wie die Eintragungen im Grundbuch (Art. 104). Zum Erwerb der

Seite: 69

Kuhrechte bedarf es der Eintragung in das Seybuch. Kuhrechte können veräussert und verpfändet werden (Art. 105). Für Alpen, bei denen nicht mehr als 6 Anteilhaber vorhanden sind, kann mit Beschluss von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, auf die Führung des Seybuches verzichtet werden; in diesem Falle stehen die Rechtsverhältnisse der Alp unter den Bestimmungen über das Miteigentum (Art. 106, Abs. 2).

B. - Die Berggemeinde Oberer Albristberg ist eine geseyete Alp mit 81 3/4 Kuhrechten samt einem Überbesatz von rund 31/4 Kuhrechten und einem Armenweiderecht im Masse eines halben Kuhrechtes. Es wird ein Seybuch geführt. Das Alpreglement ist vom Regierungsrat des Kantons Bern genehmigt worden. Im Grundbuch ist als Eigentümerin der Alp die Berggemeinde als Alpkorporation eingetragen.

In ihrer Steuererklärung für das eidgenössische Wehropfer II, vom 10. April 1945, bestritt die Berggemeinde die Steuerpflicht. Sie wurde für das Alpgrundstück (Weidland) eingeschätzt.

Die kantonale Rekurskommission hat die Einschätzung auf den Wert der der Alpgenossenschaft zustehenden Kuhrechte beschränkt, die Besteuerung für die Weide (das Alpgrundstück) also aufgehoben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, nach der Regelung im bernischen Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch, Art. 20 und Art. 103 ff., sei die Rechtsnatur der Alpkorporation als einer juristischen Person eindeutig festgelegt. Die Beschwerdeführerin sei daher juristische Person und, gemäss Art. 3 WOB II, grundsätzlich wehropferpflichtig. Dagegen dürfe sie nicht ohne weiteres steuerrechtlich als Eigentümerin der ganzen Alp betrachtet werden. Für die Zurechnung von Sachen und Rechten zum Vermögen eines Steuerpflichtigen sei nicht nur dessen formalzivilrechtliche, sondern insbesondere auch die wirtschaftliche Stellung von Bedeutung. Bei den Alpkorporationen wirke sich der

Seite: 70

frühere, vor Einführung des ZGB vorhandene Rechtszustand noch aus. Danach sei die Rechtsnatur der Alpkorporation umstritten gewesen, doch sei auf Grund der gesetzlichen Vorschriften Miteigentum angenommen worden. Die Alp sei bisher zur Grundsteuerschätzung nicht eingeschätzt gewesen. Die Rechte seien taxiert und die Steuer von jedem Berechtigten nach Massgabe der Zahl seiner Anteile bezogen worden.

Auf Grund von Feststellungen bei Augenscheinen und der Kenntnisse orts- und sachkundiger Mitglieder der Rekurskommission ergebe sich, dass die Korporation zwar die Verfügungsgewalt nach aussen, die Vertretung der Gemeinschaft gegenüber Dritten und im Prozess, sowie die Ordnung und Organisation der Benutzung der Weide, und die Bewirtschaftung und Nutzung des Waldes habe, dass aber die Weide nicht von der Korporation, sondern ausschliesslich von den Bergansprechern genutzt

werde. Darin zeige sich der alte Rechtszustand, der als Miteigentum oder, in Anlehnung an Gierke, als ein Gesamthandverhältnis, eine Art genossenschaftlichen Eigentums angesehen werden könne. Weil die Korporation aus der Weide, die den wichtigsten Teil des gemeinsamen Vermögens darstellt, keinen Ertrag erzielt, so seien auch die Steuern bisher nicht von ihr, sondern von den einzelnen Ansprechern erhoben, auf sie entsprechend der Grösse ihrer Ansprachen verteilt worden. Wirtschaftlich betrachtet stünden somit die wichtigsten Befugnisse an der Weide nicht der Korporation, sondern den einzelnen Ansprechern zu. Sie übten allein diejenigen Befugnisse aus, die einen Ertrag abwerfen, die also einer Bewertung unterliegen. Bei dieser Sachlage sei es gerechtfertigt, die Bergansprecher wirtschaftlich auch als Eigentümer der Weide zu betrachten. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei auch gerechtfertigt, weil es sich nicht um eine Genossenschaft des OR, sondern um ein aus alten wirtschaftlichen Verhältnissen herausgewachsenes Gebilde handle, auf das die Kategorien der heutigen Rechtsordnungen nicht recht passten. Auch

Seite: 71

die wirtschaftspolitischen Auswirkungen der Belastung rufen Bedenken. Die Ordnung der Alpkorporation im bernischen Recht ermögliche dem Kleinbauern und dem Arbeiter das Halten eines Stückes Grossvieh oder einiger Ziegen. Voraussetzung sei dabei aber, dass sich die Besteuerung in bescheidenen Grenzen halte, da sonst die Gefahr bestehe, dass die kleinen Anteilhaber ihre Rechte an kapitalkräftigere Interessenten abtreten. Unter diesem Gesichtspunkt stehe die Besteuerung der Alpkorporation für die Weide in Widerspruch. Eine Ausnahme bestehe nur für die Armenweide von 1/2 Kuhrecht und für den Überbesatz von rund 3 1/4 Kuhechten. Diese ständen im Eigentum der Alp und würden von ihr jeweils zur Nutzung verpachtet. Das sei das Vermögen, das dem Wehropfer unterliege.

C. - Die eidg. Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den Entscheid der kantonalen Rekurskommission aufzuheben und dem neuen Wehropfer auch das Alpgrundstück zu unterwerfen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Korporation sei Eigentümerin des im Grundbuch auf ihren Namen eingetragenen Grundeigentums und dafür steuerpflichtig. Die Annahme der Rekurskommission, dass aus Gründen wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine andere Behandlung einzutreten habe, sei unzutreffend. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei bisher nur angewandt worden, wenn eine Absicht der Steuerumgehung anzunehmen war, zum Zwecke der Steuerersparnis ein Sachverhalt vorgeschoben wurde, der den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprach. Sie müsse auf diese Fälle beschränkt bleiben.

Bei den Alpkorporationen rechtfertige sich ein Abweichen vom zivilrechtlichen Sachverhalt nicht. Die Kuhrechtinhaber hätten weder rechtlich, noch wirtschaftlich die Stellung von Eigentümern am Grundbesitz der Alpengenossenschaft. Ihre Rechte seien Nutzungsrechte und als solche zu besteuern. Der angefochtene Entscheid beruhe auf einer Verletzung des Gesetzes. Das steuerbare

Seite: 72

Vermögen der Alpengenossenschaft setze sich zusammen aus ihrem Grundeigentum und den ihr zustehenden Nutzungsrechten.

D. - Die Berggemeinde Oberalbrist beantragt Abweisung der Beschwerde, eventuell angemessene Herabsetzung der von der eidgenössischen Steuerverwaltung beantragten Einschätzung. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, aus der im angefochtenen Entscheide dargelegten historischen Entwicklung müsse geschlossen werden, dass die gesehete Alp ihrem Wesen nach nicht einer von den Kuhrechtsbesitzern verschiedenen juristischen Person in dem Sinne zustehen könne, dass die juristische Person schlechtweg die Befugnisse eines Eigentümers (Art. 64 ff. ZGB) ausüben könnte. Daraus schliesse der Entscheid mit Recht, dass das Eigentum an der Alp im wirtschaftlichen Sinne nicht der Alpkorporation, sondern den einzelnen Kuhrechtsbesitzern nach Massgabe ihrer Anteile zustehe. Die Alpkorporation selbst könne eine Nutzung an der Alp nur soweit ausüben, als ihr selbst Kuhrechte daran zustehen. Wenn die eidg. Steuerverwaltung die Alpkorporationen mit Aktiengesellschaften oder Genossenschaften vergleiche, so übersehe sie den ausschlaggebenden Unterschied zwischen jenen juristischen Personen und einer bernischen Alpkorporation. Die Aktionäre und Genossenschaffer hätten einen persönlichen Anteil am Gewinn und an einem allfälligen Liquidationsergebnis, der Inhaber eines Bergrechtes einen dinglichen Anspruch an der Alp. Dieser bestehe am Grundstück als solchem und könne nicht verändert oder aufgehoben werden. Bei einer Veräusserung des Grundstückes würde er als dinglicher Anspruch weiterbestehen. Seine Verhaftung mit dem Grundstück sei derart, dass er eine Liquidation der Korporation im Sinne des Obligationenrechtes schlechtweg unmöglich machen würde, Darum werde das Recht nicht als Mitgliedschaftsrecht, sondern als Nutzungsrecht bezeichnet, was in dem Entscheide der eidg. Kriegsstener-Rekurskommission Nr. 201 vom 27. Mai 1925 (VSA IV S. 205 ff.) übersehen worden sei. Eine Gleichsetzung der

Seite: 73

Eigentumsverhältnisse der Alpkorporation mit denjenigen einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft sei verfehlt.

Die Alpkorporation einer geseyeten Alp habe als solche die grundlegenden Rechte des Eigentümers an der Sache nicht. Diese stünden vielmehr den Kuhrechtsbesitzern zu. Sie allein seien befugt, das Grundstück zu nutzen; sie hätten die Möglichkeit, ihr Nutzungsrecht zu veräussern oder zu verpfänden. Sie übten somit alle Befugnisse aus, welche das Wesen des Eigentumsbegriffs ausmachen.

Wollte man aber entgegen diesen Darlegungen das Eigentum an der geseyeten Alp steuerrechtlich als Vermögensbestandteil der Alpkorporation betrachten, so sei zu berücksichtigen, dass dem Kuhrechtsbesitzer ein dingliches Recht an der Alp zustehe. Dieses schränke das Eigentum der Alpkorporation wirtschaftlich und rechtlich ein und vermindere den Wert des Eigentumsrechtes um die darauf haftenden Nutzungsrechte dergestalt, dass man ruhig von einer Wertlosigkeit des formalrechtlichen Eigentums der Alpkorporation sprechen könne. Es gehe daher nicht an, den Steuerwert der Alp dem Schätzwert der Liegenschaft gleichzusetzen, wie es die kantonale Wehropferversammlung hier getan habe. Es müsste daher eventuell eine neue Einschätzung des Vermögenswertes der Alp für die Alpkorporation vorgenommen werden, wobei der Wertverminderung durch die darauf lastenden Nutzungsrechte Rechnung getragen würde.

Unbegründet sei auch der Antrag auf Erhöhung des Vermögens um den Wert von 3 9/4 Kuhrechten.

E - Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie verweist auf die Begründung des angefochtenen Entscheides und auf die Ausführungen der Antwort auf die Beschwerde und fügt im wesentlichen bei: Wenn die Alpkorporationen auch als juristische Personen anerkannt wurden, so sei doch der dingliche Charakter des Rechtes des Anteilhabers bestehen geblieben. Dieser Tatsache habe das Steuerrecht stets Rechnung getragen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei hier

Seite: 74

besonders gerechtfertigt, weil es sich um die Beurteilung eines wirtschaftlichen Gebildes handle, das in die rein schematische Ordnung des Obligationenrechtes und des formellen eidgenössischen Steuerrechtes nicht ohne weiteres eingefügt werden könne.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen

in Erwägung:

1.- Der BRB über die Erhebung eines neuen Wehropfers (WOB II) unterwirft der Besteuerung u. a. die juristischen Personen, die am 1. Januar 1946 ihren Sitz in der Schweiz hatten (Art. 3, lit. b). Der Gegenstand des Wehropfers ist für sie, wie für natürliche Personen, das Reinvermögen, d. h. nach der Legaldefinition, das um die nachgewiesenen Schulden gekürzte gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Pflichtigen (Art. 5, Abs. 1). Für die Vermögensbewertung und den Schuldenabzug sind die Vorschriften des Wehrsteuerbeschlusses, Art. 28, 30 bis 35, entsprechend anzuwenden.

2.- Die Berggemeinde Oberalbrist gehört zu der Gruppe der Allmendgenossenschaften und ähnlichen Körperschaften, deren Ordnung Art. 59, Abs. 3 ZGB dem kantonalen Recht überlassen hat. Im Kanton Bern sind die bei Einführung des Zivilgesetzbuches bestehenden Alpgenossenschaften ohne Weiteres als juristische Personen anerkannt worden; es wurde ihnen lediglich auferlegt, ihre Statuten und Reglemente dem Regierungsrat zur Genehmigung vorzulegen, wofür ihnen der Regierungsrat eine Frist ansetzen und für deren Nichtbeachtung Strafen androhen konnte. Neue Korporationen erhalten die Persönlichkeit mit der regierungsrätlichen Genehmigung ihrer Satzungen (Art. 20 des bern. Einfg. zum ZGB; FLÜCKIGER, Personenrechtliche Elemente im bern. Einfg. zum ZGB, Zeitschr. des bern. Juristenvereins, 57, S. 452). In beiden Fällen ist eine Eintragung im Handelsregister für den Erwerb der Persönlichkeit nicht erforderlich. Bei Eintritt der Steuerpflicht für das Wehropfers war das

Seite: 75

letzte Reglement der Berggemeinde Oberalbrist vom Regierungsrat genehmigt. Die Berggemeinde war daher als Alpkorporation anerkannt und hatte die Eigenschaft einer juristischen Person. Sie erfüllt als solche die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 3, lit. b WOB II.

3.- Nach dem Grundbuch des Amtsbezirks Obersimmental in Blankenburg ist die Berggemeinde Eigentümerin des Obern Albristberges, bestehend in Weidland, auf welchem als Rechte und Lasten lediglich eine Zaunpflicht vorgemerkt ist. Das Weidland bildet daher einen Bestandteil des Vermögens der Berggemeinde, und sie ist nach Art. 5 WOB II dafür steuerpflichtig.

Anders wäre es nur, wenn die Voraussetzungen erfüllt wären, unter denen es als zulässig erscheint, für die steuerliche Betrachtungsweise von der Gestaltung des Sachverhalts nach Massgabe des Zivilrechts abzusehen, der Beurteilung einen von ihr abweichenden Sachverhalt unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu «runde zu legen. Nach feststehender Praxis ist aber, wo das Gesetz wie hier

nichts anderes vorschreibt, ein derartiges Abweichen vom formell vorliegenden Tatbestand auf die Fälle beschränkt, in denen die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich («insolite» BGE 59 I S. 284), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, und wenn anzunehmen ist, dass sie missbräuchlich, lediglich deshalb gewählt worden ist, um eine Einsparung von bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldeten Steuern zu erwirken (vgl. dazu GEERING, Treu und Glauben in der Festschrift für BLUMENSTEIN, «Von der Steuer in der Demokratie», S. 138 und Zitate). Wo diese Voraussetzungen nicht zutreffen, entspricht es dem Grundsatz gesetzmässiger Verwaltung, dass sich die mit der Durchführung des Gesetzes betrauten Behörden an die Ordnung des Gesetzes halten, selbst wenn sie das Ergebnis gefühlsmässig nicht unbedingt für befriedigend ansehen sollten.

Seite: 76

Die Gesetzesdurchführung kann, soweit sie nicht ausdrücklich dazu ermächtigt ist, nicht dazu berufen sein, die Anordnungen des Gesetzgebers nach eigenem Gutfinden abzuändern, zu korrigieren. Auf eine solche, dem Grundsatz gesetzmässiger Verwaltung widersprechende Korrektur läuft aber ein Zurückgreifen auf einen angeblich abweichenden wirtschaftlichen Sachverhalt bei einem Tatbestand hinaus, dessen rechtliche Gestaltung nach Massgabe des Gesetzes unzweideutig feststeht.

So verhält es sich hier. Wo eine nach Massgabe des kantonalen Rechts als juristische Person anerkannte Korporation zivilrechtlich Eigentümerin eines Grundstückes ist, kann für die Besteuerung das Eigentum nicht andern Personen zugeschrieben, die Korporation als Eigentümerin übergegangen werden.

Übrigens ist das, was die Rekurskommission für die Rechtfertigung ihrer «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» vorbringt, nicht überzeugend. Die Rekurskommission will aus den Nutzungsrechten der Inhaber der Kuhrechte ableiten, dass das Eigentum an der Weide wirtschaftlich nicht der Korporation, sondern den einzelnen Ansprechern zustehe. Sie verkennt dabei, dass den Ansprechern, als Einzelberechtigten, gerade die Befugnis abgeht, die die Stellung des Eigentümers charakterisiert. Die Verfügung über das Eigentum an der Alp, die Veräusserung, steht nicht dem Alpgenossen zu, sondern der Genossenschaft als Korporation, wobei der einzelne Alpgenosse überstimmt werden kann; und ebenso verhält es sich hinsichtlich Verpfändung und Belastung (Art. 103 EG). Die Alpgenossen haben kein Eigentum an der Alp, sie sind vielmehr auf Nutzungsrechte beschränkt. Sie könnten daher, auch nicht anteilmässig, für das Alpgrundstück als einen Bestandteil ihres Vermögens besteuert werden. Dieses ist vielmehr bei der Korporation zu erfassen.

4.- Die bernische Alpkorporation ist eine dem kantonalen öffentlichen Rechte unterstellte Genossenschaft, deren Zweck in der gemeinsamen Bewirtschaftung und

Seite: 77

Nutzung des Korporationsgutes besteht. Dem öffentlichen Recht ist sie unterstellt im Hinblick auf das Interesse, das die Allgemeinheit an der Erhaltung und einer dieser dienlichen Bewirtschaftung des Korporationsgutes findet (vgl. ROSIN: Die öffentliche Genossenschaft, S. 87). Die öffentlichrechtliche Seite kommt zum Ausdruck in den Beschränkungen, denen die Korporation und die einzelnen Genossen in der Ausübung ihrer Rechte und in der Bewirtschaftung des Korporationsgutes unterworfen sind (z. B. in dem Verbot einer Teilung der Alp, Art. 102 EG). Darin unterscheiden sie sich von privatrechtlichen Wirtschaftsverbänden. Im übrigen sind sie, ähnlich den Genossenschaften des Privatrechts, körperschaftliche Personenverbindungen zur Wahrung wirtschaftlicher Interessen der Genossen. Der Unterschied zu den Wirtschaftsverbänden des Privatrechts ist bei näherer Betrachtung kaum so bedeutend, wie die Rekurskommission anzunehmen scheint.

5.- Bei der Besteuerung der Alpgenossenschaft stellt sich die Frage, ob sich die Nutzung der Alpgenossen am Korporationsgut auf die Steuerberechnung auswirkt. Die Berggemeinde Oberalbrist vertritt die Auffassung, dass bei Festsetzung des steuerbaren Vermögens der Korporation die Alprechte, die den Alpgenossen zustehen, als eine Last anzurechnen seien, die den Wert des der Korporation zustehenden Eigentumsrechts vermindert. Es wird darauf Gewicht gelegt, dass die Alprechte als dingliche Rechte an der Alp ausgestaltet sind. Es liegt aber auf der Hand, dass im Rahmen einer Ordnung, die, wie der Wehroperbeschluss, die juristische Person für ihr ganzes Reinvermögen steuerpflichtig erklärt und daneben die gesellschaftlichen Beteiligungsrechte der Mitglieder, soweit ihnen Vermögenswert zukommt, als Bestandteile des steuerbaren Vermögens dieser Mitglieder behandelt, die Mitgliedschaftsrechte nicht als eine den Wert der Korporation mindernde Last in Betracht kommen können, gleichgültig ob diese Mitgliedschaftsrechte im übrigen als obligatorische oder als

Seite: 78

dingliche Rechte ausgestaltet sind. Mitgliedschaftsrechte bilden für eine Korporation keine Beschränkung in der Verwendung des Korporationsgutes; ihre Ausübung ist für die Korporation keine Last, sondern die Erfüllung ihres organisatorischen Zwecks. Es verhält sich in dieser Beziehung ähnlich wie beim Vermögen einer Stiftung. Die Bewirtschaftung und Nutzung der Alp vermindert übrigens den Wert des Nutzungsgutes nicht, sondern verleiht ihm im Gegenteil erst einen Wert, der ihm ohne sie nicht zukäme. Jedenfalls bewirkt sie im Wirtschaftsplan der Korporation keine Verminderung des Wertes des Korporationsvermögens.

6.- Nach den Weisungen des eidg. Finanz- und Zolldepartementes für die Bewertung der Grundstücke (Art. 12 der Verfügung vom 21. November 1944, Ges. Sammlung S. 757 f.) beträgt der Wehroferwert der gesezten Alpen im Kanton Bern in der Regel 100 % der rohen Grundsteuerschätzung. Bei der Berggemeinde Oberalbrist wurde der Bewertung im Einschätzungsverfahren, mangels einer Grundsteuerschätzung für das Alpgrundstück, die Grundsteuerschätzung der Alprechte zugrunde gelegt. Es ergibt sich ein Steuerwert der Alp im Betrage von Fr. 44000.-. Diese Bewertung ist im Verfahren vor den kantonalen Behörden nicht angefochten worden.

Bei dieser Sachlage rechtfertigt sich die Anordnung einer neuen Bewertung nicht. Es hat daher bei der Schätzung des Steuerwertes der Alp auf Fr. 44000.- sein Bewenden.

7.- Neben der Alp gehören zum Vermögen der Korporation auch die ihr z. Zt. zustehenden 3 3/4 Kuhrechte. Die Auffassung, dass diese Rechte im Werte des Alpgrundstückes inbegriffen seien, ist offenbar irrtümlich. Sie bilden im Rahmen der Ordnung des Wehroferbeschlusses, bei welcher die Körperschaft für ihr Vermögen und die Inhaber körperschaftlicher Beteiligungsrechte für den Wert dieser Rechte besteuert werden, selbständige Vermögens- und Steuerobjekte. Derartige Rechte werden übrigens auch, wie dem Bundesgericht aus andern Fällen bekannt ist,

Seite: 79

als selbständige Rechte genutzt, z. B. durch Verpachtung oder durch Verwendung zur Entschädigung der Alpgenossen und -Angestellten