

BGE 34 I 15

Bundesgericht (BGE), 1908-03-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_34_I_15

FR: ATF 34 I 15

IT: DTF 34 I 15

Volltext

4. Urteil vom 12. März 1908 in Sachen Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft gegen Einwohnergemeinde Biglen (Regierungsrat Vern). Bernisches Gesetz über das Steuerwesen in den Gemeinden, vom 2. September 1867, §§ 4, 9 u. 14: Steuerfreiheit gemeinnütziger Anstalten. Willkürliche Auslegung dieses Begriffes? Einkommenssteuer-gesetz vom 18. März 1865, §§ 10 und 12 Abs. 1. Rechtsverbindlichkeit des Steuerveranlagungsverfahrens für die Verwaltung. Unzulässigkeit einer Nachsteuerforderung für die Zeit, in der ein Steuerveranlagungsverfahren gar nicht durchgeführt worden ist. A. Das bernische Gesetz über das Steuerwesen in den Gemeinden, vom 2. September 1867, schreibt vor (§ 4), die Gemeindesteuer werde auf Grundlage der Staatssteuerregister erhoben, in der Weise, daß diese Steuerregister sowohl hinsichtlich der Schätzung des steuerpflichtigen Vermögens und Einkommens, als auch in Betreff der der Steuerpflicht unterworfenen Personen und Sachen maßgebend seien — mit Vorbehalt der in den folgenden Paragraphen normierten Abweichungen, worunter die (§ 6 in fine) daß die Einkommenssteuer an die Gemeinden auch von den Einlagen „in die Hypothekarkasse und in die Ersparniskassen“ zu entrichten ist (während dem Staate für solche Einlagen nur die betreffenden Kassen steuerpflichtig sind). Ferner bestimmen die §§ 9 und 14 des Gesetzes: § 9. „Gänzlich steuerfrei sind die Kapitalien und Renten und „das Einkommen der Korporationen und öffentlichen Anstalten, „deren Verwaltung zwar in der Gemeinde ihren Sitz hat, die aber „keinerlei Nutzen aus den Gemeindevorrichtungen ziehen können, „wie namentlich Ersparniskassen, Witwenstiftungen u. dgl., und „der Korporationen und öffentlichen Anstalten, welche zwar an „den Einrichtungen der Gemeinde teilnehmen, jedoch eine Zweckbestimmung haben, aus deren Erfüllung die Gemeinde selbst Vorteil zieht, wie namentlich Kirchengüter, Schul-, Armen-, Kranken-, „und ähnliche Wohltätigkeitsanstalten.“ § 14. „Wer seine steuerbaren Kapitalien in das Steuerregister „einzutragen unterläßt und wer im Falle der Selbstschätzung steuerbares Einkommen entweder gar nicht oder unvollständig angibt, „hat im Entdeckungsfalle die zweifache, der Gemeinde in den letzten „zehn Jahren entzogene Steuer zu entrichten.“ B. Die Rekurrentin, die auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit beruhende „Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft“, wurde im Jahre 1874 gegründet und erhielt die damals durch das bernische Gesetz über gemeinnützige Gesellschaften, vom 31. März 1847, für, „gemeinnützige Gesellschaften, welche die Versicherung „des Lebens oder Vermögens oder die Verwaltung des Eigentums „anderer auf längere Zeit zum Zwecke haben“, vorgeschriebene (§ 1) und mit dem Erwerb der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft verbundene (§ 3) Genehmigung des bernischen Regierungsrates. Als sodann das Gesetz vom Jahre 1847 durch das kantonale Einführungsgesetz, vom 2. Dezember 1882, zum SOR aufgehoben wurde, wandelte sie sich in eine obligationenrechtliche Geossenschaft mit Sitz am jeweiligen Domizil des Präsidenten zur Zeit in Biglen — um. Mit Administrativklage vom 16. Juli 1904 (nach Maßgabe des bernischen Gesetzes über das

Verfahren in Streitigkeiten über öffentliche Leistungen, vom 20. März 1854) stellte der Einwohnergemeinderat Biglen beim Regierungsrat von Konolfingen die Rechtsbegehren, die Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft sei schuldig und zu verurteilen, der Gemeinde Biglen als zweifachen Steuerbetrag aus Einkommen III. Klasse, welches nur der Gemeinde gegenüber steuerpflichtig sei, für die Jahre 1893/94 bis und mit 1903 die Summe von 17,910 Fr. zu bezahlen, und es sei ferner das pro 1904 steuerpflichtige Einkommen III. Klasse der Gesellschaft in näher bezeichneter Weise festzustellen. Die Begründung des ersteren Begehrens ging dahin, die Gesellschaft habe, nach ihren Geschäftsberichten, bei der Hypothekargesellschaft des Kantons Bern, bei der eidgenössischen Staatskasse, bei der Ersparniskasse von Konolfingen und bei der bernischen Kantonalbank Kapitalien angelegt, welche ihr in den zehn Jahren von 1893/94 bis und mit 1903 einen Zinsbetrag von insgesamt 119,400 Fr. abgeworfen hätten; diesen habe die Gesellschaft der Gemeinde nicht versteuert; die derselben so entgangene Einkommenssteuer belaufe sich auf 8955 Fr., und es habe die Gesellschaft, gemäß § 14 des Gemeindesteuergesetzes, deren eingeklagten doppelten Betrag nachzubezahlen. Die Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft widersetzte sich dieser Klage, indem sie einwandte, sie gehöre zu den nach § 9 des Gemeindesteuergesetzes von der Gemeindesteuerpflicht befreiten Korporationen und öffentlichen Anstalten; ihre Steuerfreiheit sei übrigens von der Gemeinde Biglen dadurch anerkannt worden, daß diese Gemeinde sie bisher, namentlich in den zehn streitigen Jahren, nicht zur Steuerzahlung herangezogen, sie insbesondere nicht im Steuerregister eingetragen und ihr auch keine Steuerschätzungsformulare zugestellt habe, trotzdem ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse den Gemeinde- und Steuerbehörden zufolge ihrer öffentlichen Rechnungsablage mit den gedruckten, überall hin versandten Geschäftsberichten durchaus bekannt gewesen seien; jedenfalls liege in diesem Tatbestande ein Verzicht der Gemeinde auf die nun geltend gemachte Nachsteuerforderung, eventuell könnte danach mindestens von einer Steuerverschlagung im Sinne des § 14 des Gemeindesteuergesetzes keine Rede sein; zudem sei der eingeklagte Steueranspruch auch an sich übersetzt. — Durch Entscheid vom 29. Juli 1905 verpflichtete der Regierungsrat von Konolfingen die Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft zur Bezahlung einer einfachen Einkommenssteuer III. Klasse von ihrem steuerpflichtigen Einkommen an die Gemeinde Biglen für die Jahre 1893/94 bis und mit 1904. Bei diesem Entscheide beruhigte sich die Gemeinde, die Gesellschaft dagegen zog die Angelegenheit an den bernischen Regierungsrat als Oberinstanz weiter. Hierauf erkannte der Regierungsrat am 6. März 1907: 1. „Die Beklagte hat der klägerischen Gemeinde für die Jahre „1893—1903 einen Steuerbetrag von 8955 Fr. zu bezahlen; die „weitergehenden Begehren der Kläger sind abgewiesen.“ 2. (Kosten. AS 34 I — 1908

Die Begründung dieses Entscheides, soweit sie für das vorliegende Verfahren von Belang ist, läßt sich wie folgt zusammenfassen a. Was zunächst die Frage der prinzipiellen Steuerpflicht der Beklagten gegenüber der klägerischen Gemeinde betreffe, sei nicht bestritten, daß die Beklagte daselbst in den staatlichen Steuerregistern eingetragen sei, welche nach der Regel des § 4 des Gemeindesteuergesetzes auch für die subjektive Steuerpflicht der Gemeinde gegenüber maßgebend seien; dagegen berufe die Beklagte sich auf die Exemptionsbestimmung des § 9 des Gesetzes, und es sei demnach zu untersuchen, ob sie zu denjenigen Korporationen und öffentlichen Anstalten gehöre, welche keinerlei Nutzen aus den Gemeindevorrichtungen ziehen könnten, oder aus deren Zweckbestimmung die Gemeinde selbst Vorteil ziehe. Nun stelle die Beklagte zum

Nachweise der Anwendbarkeit des § 9 ab auf die diesbezüglich bei Anlaß der Beratung des Gemeindesteuergesetzes im Großen Rat vom Berichterstatter des Regierungsrates gegebene Definition, welche dahin laute: „Unter öffentlichen Anstalten sind alle Staatsanstalten und ferner diejenigen Anstalten verstanden, welche vom Staate sanktioniert sind, die ein Reglement aufgestellt haben und „die unter dem Gesetze über die gemeinnützigen Gesellschaften „stehen“, — und mache dabei, tatsächlich zutreffend, geltend, daß ihr erstes Reglement vom 22. März 1874 vom Regierungsrat unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das (nun aufgehobene) Gesetz vom 31. März 1847 über die gemeinnützigen Gesellschaften sanktioniert worden sei. Allein jene Definition könne natürlich an sich keine authentische Interpretation des Begriffs der öffentlichen Anstalten im Sinne des Gesetzgebers darstellen; sie sei lediglich die subjektive Meinungsäußerung eines Votanten, und die darin gegebenen Merkmale könnten heute, seit der Aufhebung des erwähnten Gesetzes, überhaupt nicht mehr ohne weiteres als zutreffend erachtet werden. Dagegen sei die Definition in der Regierungsrätlichen Praxis von jeher als ein gewisses Indiz für die Ermittlung des gesetzgeberischen Willens angesehen worden, indem jeweilen darauf Gewicht gelegt worden sei, ob die unter der Herrschaft des Gesetzes vom Jahre 1847 entstandenen Gesellschaften auch seit ihrer Umwandlung in einen Verband nach Obligationenrecht wirklich noch das Merkmal der Gemeinnützigkeit an sich trügen (zu vgl. Entscheid vom 11. Mai 1904 i. S. Amtersparniskasse Oberhasle; Monatsschrift f. bern. Verw.=Recht 2 Nr. 141). Die Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft nun sei ein genossenschaftlicher Verband aller ihr beigetretenen Eigentümer oder Inhaber von Fahrhabe und bestehe zu dem Zwecke, das innerhalb der Grenzen ihres im Kanton Bern bestimmten Versicherungsgebietes befindliche Mobiliar ihrer Mitglieder gegen Feuer-schaden, durch Vergütung des eingetretenen Schadens, zu versichern (§ 1 der Statuten). Sie übe also ihre an sich einem volkswirtschaftlichen Bedürfnis entsprechende Tätigkeit nur zu Gunsten ihrer eigenen Mitglieder aus, und wenn auch die Aufnahmebedingungen nicht allzuschwer seien, so stehe doch der Entscheid über die Aufnahme in den Mitgliederverband (§ 52 der Statuten) dem Verwaltungsrat bzw. der Hauptversammlung zu, wobei eine Pflicht zur Aufnahme der den Versicherungsbedingungen Genüge leistenden Personen nirgends statuiert sei. Danach aber erfülle die Geschäftstätigkeit der beklagten Gesellschaft als solche noch nicht schlechtweg das Merkmal der Gemeinnützigkeit, sondern es handle sich dabei nur um eine genossenschaftliche Gründung zur Wahrung wirtschaftlicher Interessen, wie das moderne Wirtschaftsleben sie in den mannigfaltigsten Gestalten erzeuge (Konsumgenossenschaften, landwirtschaftliche Ankaufs- und Verkaufsgenossenschaften rc.), und deren wohltätige Wirkung sich immer auf den streng abgegrenzten Kreis der direkt Beteiligten (Genossen) beschränke. Als eigentliche gemeinnützige Leistungen ihrerseits erwähne nun zwar die Beklagte ihre regelmäßigen Beiträge an das Löschwesen, sowie die durch Statutenrevision vom 3. Juni 1904 neu vorgeschriebene Verteilung ihres Vermögens im Falle der Gesellschaftsauflösung unter die Einwohnergemeinden der Versicherungsbezirke zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke. Allein an der Hebung des Löschwesens habe die Beklagte selbst das größte Interesse, sodaß hier der Charakter der Gemeinnützigkeit nicht stark hervortrete, und die Bestimmung über die Vermögensverwendung bei der Gesellschaftsauflösung betreffe „nicht sowohl eine gemeinnützige Tätigkeit, als vielmehr lediglich eine — in absehbarer Zeit kaum zu realisierende — Absicht“ Es könnte somit der Beklagten das Attribut der Gemeinnützigkeit

ind demnach der öffentlichen Anstalt im Sinne des Gesetzes nicht zugestanden werden, ohne daß dasselbe auch allen andern genossen- \rightarrow schaftlichen Verbänden, welche die wirtschaftliche Fürsorge für einen größeren Mitgliederkreis bezweckten, gewährt würde. Daß dies aber nicht im Willen des Gesetzgebers gelegen habe, sei wohl ohne weiteres klar. Die in § 9 des Gemeindesteuergesetzes vorgesehene Steuerbefreiung könne also für die Beklagte nicht gelten. b. Im weitem sei zu bemerken, daß das Gesetz nirgends eine Verjährung des Steueranspruchs vorsehe, auch nicht bezüglich der Nachsteuerforderung, da § 14 des Gemeindesteuergesetzes keine Verjährungsbestimmung im zivilrechtlichen Sinne enthalte, sondern lediglich den Umfang der Nachsteuerpflicht regle. Die Praxis aber sei bei solchem Stillschweigen des Gesetzes nicht befugt, in analoger Anwendung der privatrechtlichen Normen eine Verjährbarkeit eines Steueranspruchs bzw. eine Ersitzung der Steuerfreiheit anzu- \rightarrow nehmen. Folglich könne auch der von der Beklagten geltend ge- \rightarrow machte Umstand, daß die Gemeinde Biglen ihren streitigen Steuer- \rightarrow anspruch trotz der jährlichen öffentlichen Rechnungslegung der Ge- \rightarrow sellschaft bisher nicht erhoben habe, nicht zur verlangten Steuer- \rightarrow befreiung führen. c. Hinsichtlich des Maßes der Steuerpflicht sodann wende die Beklagte ein, daß ihre Depositen bei der eidgenössischen Staats- \rightarrow kasse und bei der Kantonbank nicht im Sinne des § 6 des Ge- \rightarrow meindesteuergesetzes steuerpflichtig seien, sondern von der Gemeinde nur besteuert werden könnten, wenn sie auf dem Staatssteuer- \rightarrow register ständen, was jedoch nicht der Fall sei. Anerkannt werde also lediglich die Steuerpflicht für die Depositen bei der Hypothekar- \rightarrow kasse und der Ersparniskasse Konolfingen und danach ein Steuer- \rightarrow betrag für die streitigen 10 Jahre von nur 6570 Fr. Dieser Ar- \rightarrow gumentation könne jedoch nicht beigezogen werden. Die Bestim- \rightarrow mung des § 4 des Steuergesetzes könne nicht den Sinn haben, daß die Gemeinde, abgesehen von den in §§ 6—8 des Gesetzes genannten Steuerobjekten, überhaupt nur dann ein Recht auf Steuerbezug besitze, wenn das betreffende Einkommen oder der betreffende Ver- \rightarrow mögensbestandteil tatsächlich im Staatssteuerregister eingetragen sei. Denn wenn dem so wäre, so könnte logischerweise die in § 14 des Gesetzes enthaltene Vorschrift über die Nachsteuerpflicht auch nur auf nicht der Staatssteuer unterliegende Steuerobjekte Bezug haben, da der Natur der Sache nach verschlagenes Vermögen und Einkommen niemals auf dem Staatssteuerregister figurieren. Eine solche Einschränkung statuieren aber das Gesetz nicht; es gebe viel- \rightarrow mehr der Gemeinde schlechweg das Recht, die Nachsteuer von allen nicht angegebenen Kapitalien und Einkommensbestandteilen zu be- \rightarrow ziehen, sobald nur die formellen Voraussetzungen der Nachsteuer- \rightarrow pflicht gegeben seien. Ganz gleich wie mit der Nachsteuer müsse es sich aber mit dem Steuerbezug von nachträglich entdeckten Steuerobjekten überhaupt verhalten. Die Beklagte schulde somit den ganzen von der Gemeinde geforderten und bezüglich der Berech- \rightarrow nung im einzelnen nicht beanstandeten einfachen Steuerbetrag von 8955 Fr., möge derselbe nun aus Einkommen herrühren, welches nur der Gemeinde gegenüber steuerpflichtig sei, oder aus Ein- \rightarrow kommen, von dem auch der Staat eine Steuer zu fordern habe. Der Umstand, daß die Klägerin selbst in ihrem Rechtsbegehren den erstern Standpunkt vertrete, sei für die Beurteilung des Be- \rightarrow gehrens nicht von Bedeutung, da auch im Administrativprozesse der Richter den Rechtsgrund eines Anspruchs von Amtes wegen und unabhängig von den seitens der Parteien darüber geäußerten Ansichten zu prüfen habe. Dagegen sei allerdings die ursprünglich eingeklagte Nachsteuerforderung im doppelten Steuerbetrage nicht begründet gewesen. Zwar sei dieses Begehren bereits durch die nicht angefochtene Abweisung seitens der ersten Instanz rechtskräftig er- \rightarrow ledigt, doch möge hierüber immerhin noch bemerkt sein, daß für die hier streitige Einkommenssteuer (III. Klasse) gemäß § 14 des Ge- \rightarrow meindesteuergesetzes eine

Nachsteuer nur beim Vorliegen einer Selbstschätzungserklärung gefordert werden könnte; diese Voraussetzung aber treffe unbestrittenermaßen nicht zu. Hievon unabhängig sei jedoch, wie bereits dargetan, die Nachforderung der einfachen Steuer welche mangels einer gesetzlichen Verjährungs- oder Befristungsbestimmung jederzeit erfolgen könne. C. Gegen den vorstehenden Entscheid des Regierungsrates hat die Emmentalische Mobiliarversicherungsgesellschaft innert der gesetzlichen Frist den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen und Aufhebung des Entscheides beantragt. Derselbe wird als willkürlich, gegen Wortlaut, Sinn und Geist des Gesetzes ver-

stoßend und deshalb die verfassungsmäßige Garantie der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV; Art. 72 bern. StsB) verletzend angefochten, mit wesentlich folgender Begründung: a. Betreffend die grundsätzliche Frage der Steuerbefreiung: Seit dem Bestehen des Gemeindesteuergesetzes sei die bei seiner Beratung vom Berichterstatter des Regierungsrates aufgestellte Definition über den Begriff der „öffentlichen Anstalt“ im Sinne von § 9 des Gesetzes für dessen Anwendung stets als maßgebend erachtet und daher bis zur vorliegenden Klaganhebung der Gemeinde Biglen weder die Rekurrentin selbst noch eine andere gleichartige Anstalt des Kantons jemals als gemeindesteuerpflichtig erklärt worden. Durch diese 40 jährige Praxis aber sei ein Gewohnheitsrecht geschaffen worden, das selbst im Widerspruch mit dem Gesetzestext — dem es übrigens durchaus entspreche — als verbindlich anerkannt werden müßte (zu vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 6. Februar 1901 i. S. Thunerhof und Bellevue, Monatsschr. f. bern. Verw.=Recht 1 470 ff., Erw. 3). Für die auf die erwähnte Definition abstellende Praxis seien folgende (in ihren angeblich relevanten Begründungsstellen wörtlich zitierten) Entscheidungen des Regierungsrates anzuführen: vom 16. September 1903 i. S. Schulgemeinde Wohlen gegen Spar- und Kreditgesellschaft Wohlen, Monatsschr. f. bern. Verw.=Recht 1 Nr. 205; vom 11. Mai 1904 i. S. Amtersparniskasse Oberhasle: loc. cit. 2 Nr. 141; vom 10. Januar 1906 i. S. Spar- und Hilfskasse Madretsch: loc. cit. 4 Nr. 16. Der Rekurrentin sei somit durch die regierungsrätliche Genehmigung ihrer Gründung nach Maßgabe des Gesetzes über gemeinnützige Gesellschaften vom Jahre 1847 ohne weiteres der Charakter der Gemeinnützigkeit zuerkannt und dieser Charakter durch ihre später notwendig gewordene juristische Umgestaltung — Verwandlung in eine obligationenrechtliche Genossenschaft — nicht beeinflußt worden (was der Regierungsrat im analogen Falle der Amtersparniskasse Oberhasle ausdrücklich zugegeben habe). Das Merkmal der Gemeinnützigkeit könne ihr denn auch heute noch im Ernste nicht abgesprochen werden; ihr gemeinnütziges Wirken werde, abgesehen von ihren seit Jahren geleisteten Beiträgen an das Löschwesen der Gemeinden, am besten durch die Tatsache illustriert, daß in ihrem Versicherungsgebiet, wo zur Zeit ihrer Gründung kaum 20% der Eigentümer ihr Mobiliar gegen Brandschaden versichert gehabt hätten, heute das Mobiliar jeder Hütte, d. h. auch der ärmeren Bevölkerung, bei ihr versichert sei, und ihr gemeinnütziger Charakter sei noch ausgesprochener, als bisher, seit der Einführung ihrer neuen Statutenbestimmung (vom 3. Juli 1904) über die Verwendung ihres Vermögens im Falle der Gesellschaftsauflösung zu gemeinnützigen Zwecken der Gemeinden. Daß ihr beschränktes Versicherungsgebiet und das statutenmäßige Recht des Verwaltungsrates, ein Beitrittsgesuch abzulehnen, den Charakter der Gemeinnützigkeit nicht ausschließe, habe der Regierungsrat schon durch seine Genehmigung der gleichlautenden ersten Statuten anerkannt. Wenn der Regierungsrat ihr daher heute trotzdem diesen Charakter einer gemeinnützigen Anstalt und damit das Recht der Befreiung von den Gemeindesteuern abspreche, so setze er sich in rein willkürlichen Widerspruch mit dem Wortlaut und der 40 jährigen konstanten Handhabung

des Gesetzes. b. Betreffend die Verpflichtung zur Steuernachzahlung für die letzten 10 Jahre: Damit habe der Regierungsrat der rekursbeklagten Gemeinde etwas anderes zugesprochen, als sie verlangt habe; denn ihr Klagebegehren sei ausdrücklich auf die zweifache Strafsteuer des § 14 des Gemeindesteuergesetzes gerichtet gewesen; dessen Voraussetzungen aber seien, wie die beiden kantonalen Instanzen anerkannt hätten, nicht gegeben; folglich hätte die Klage ohne weiteres abgewiesen werden sollen. Überdies habe sich die Rekurrentin gegenüber der einfachen Nachsteuerforderung als solcher nicht auf Verjährung berufen, deren Möglichkeit der Regierungsrat ablehne, sondern auf die tatsächliche und rechtsverbindliche Anerkennung ihrer Steuerfreiheit seitens der Gemeinde. Es unterliege ja keinem Zweifel, daß die Rekurrentin von den Steuer- und Gemeindebehörden allein deshalb seit ihrer Gründung vom Jahre 1874 bis zur Anhebung der vorliegenden Klage nicht zur Steuer herangezogen worden sei, weil die Behörden während dieser Zeit die Überzeugung gehabt hätten, daß sie nach Gesetz nicht steuerpflichtig sei. Wenn nun aber die Behörden nach 30-jähriger konstanter Praxis zu einer andern Lösung der Frage der Steuerbefreiung gelangten und damit geschützt werden sollten, so könnte doch dadurch die bisherige Anerkennung der Steuerfreiheit nicht einfach durch einen Federstrich beseitigt werden. Auch dies bedeute einen Akt der Willkür und eine Verletzung des jedem Bürger verfassungsmäßig garantierten Rechtsschutzes. c. Betreffend die Höhe der Steuer: In diesem Punkte hält die Rekurrentin an ihrer Einrede, daß nach dem Klagebegehren der Gemeinde eventuell nur ihre Einlagen bei der Hypothekarkasse und bei der Ersparniskasse Konolfingen mit einem Nachsteuerbetrag von 6570 Fr. in Betracht fallen könnten, fest. Auch in der Mißachtung dieser Einrede durch den Regierungsrat liege eine Rechtsverweigerung. D. Die rekursbeklagte Einwohnergemeinde Biglen hat in einläßlicher Vernehmlassung wesentlich im Sinne der Begründung des angefochtenen regierungsrätlichen Entscheides auf Abweisung des Rekurses antragen lassen. Der Regierungsrat selbst hat, unter Bestreitung, daß in der eingehenden und sorgfältigen Begründung seines Entscheides irgendwie eine Willkür erblickt werden könne, auf weitere Gegenbemerkungen verzichtet. E. Nach durchgeführter Instruktion der Streitsache hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 23. September 1907 das Gesuch gestellt, es möchte die bundesgerichtliche Beurteilung des Rekurses vorläufig ausgestellt werden, da sie zunächst noch beim bernischen Großen Rate um eine authentische Interpretation des § 9 des Gemeindesteuergesetzes und allfällig noch anderer einschlägiger Gesetzesbestimmungen einzukommen gedenke. Auf Anfrage des Präsidiums der II. Abteilung des Bundesgerichts vom 11. Januar 1908 hat jedoch der Regierungsrat des Kantons Bern am 10. Februar 1908 mitgeteilt, daß ein fragliches Interpretationsgesuch der Rekurrentin dem bernischen Großen Rate bisher nicht zugegangen sei. Hierauf ist die bundesgerichtliche Verhandlung der Rekursache angesetzt worden. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1. Was die grundsätzliche Frage ihrer Steuerbefreiung gemäß § 9 des Gemeindesteuergesetzes betrifft, hat die Rekurrentin den Standpunkt eingenommen, daß sie als „öffentliche Anstalt“ im Sinne jener Gesetzesbestimmung zu betrachten sei. Dabei hat sie lediglich darauf abgestellt, daß ihr der Charakter einer „gemeinnützigen“ Anstalt zukomme, ohne näher anzugeben, welchem der mehreren im § 9 auseinandergehaltenen und spezieller formulierten Erfordernisse sie entspreche. Folglich entbehrt ihre Behauptung, daß der ihre Steuerfreiheit verneinende Entscheid des Regierungsrates gegen den Wortlaut des Gesetzes verstoße, jeder Substanziierung. Bezüglich der Auslegung des Gesetzes aber ist ihr einziges Argument, daß der fragliche Entscheid der vom regierungsrätlichen Berichtstatter anlässlich der Gesetzesberatung abgegebenen einschlägigen Definition

und der hierauf basierten Praxis widerspreche, vom Regierungsrat in seinem Entscheide mit Gründen zurückge- wiesen worden, welche den Vorwurf der Verletzung des Art. 4 BV durchaus nicht verdienen. In der Tat kann jener Definition selbstverständlich überhaupt keine weitergehende Bedeutung, als die-jenige eines Indiziums für den Willen des Gesetzgebers, beige- messen werden, und ebenso ist ohne weiteres klar, daß speziell ihr Hinweis auf das Gesetz über die gemeinnützigen Gesellschaften vom Jahre 1847 auch deswegen keine verbindliche Kraft haben kann, weil ja inzwischen dieses Gesetz und mit ihm die staatliche Beauf- sichtigung der nicht staatlichen öffentlichen Anstalten, worauf die Definition als entscheidendes Kriterium abstellt, dahin gefallen ist. Dieser Auffassung stehen denn auch die im Rekurse zu Unrecht in anderem Sinne angerufenen regierungsrätlichen Präjudizien nicht entgegen; der Regierungsrat hat darin nirgends die fragliche Definition als schlechthin verbindlich anerkannt; er hat vielmehr, wie die Vernehmlassung der rekursbeklagten Gemeinde zutreffend betont, hierauf — bezw. auf die Stellung der betreffenden An- stalt während der Herrschaft des Gesetzes von 1847 — zwar als Anhaltspunkt für den zu treffenden Entscheid Bezug genommen, ist aber stets auf eine selbständige Prüfung der Frage eingetreten, ob die Anstalt zur Zeit als „gemeinnützig“ bezeichnet werden könne. Und auch die Verneinung dieser Frage im gegebenen Falle bedeutet keine Willkür, sondern beruht auf sachlich ernstgemeinter und sehr wohl vertretbarer Begründung: es läßt sich gewiß in guten Treuen annehmen, daß nur einer Anstalt, welche ausschließlich oder doch ganz überwiegend Zwecke der allgemeinen Wohlfahrt verfolge, der Charakter der „Gemeinnützigkeit“ zukomme, welcher die Anwend-

barkeit des § 9 des Gemeindesteuergesetzes rechtfertige. Diesen Standpunkt hat der Regierungsrat nach dem Zitat des Rekurses denn auch ausdrücklich schon in seinem Entscheide vom 10. Januar 1906 in Sachen Spar- und Hilfskasse Madretsch eingenommen. Die Tätigkeit der Rekurrentin aber ist unzweifelhaft in erster Linie und hauptsächlich auf die Wahrung der ökonomischen Interessen ihrer Mitglieder gerichtet und erfüllt daher jene Voraussetzung nicht. Auch der Umstand, daß die Rekurrentin bisher tatsächlich nicht zur Gemeindesteuer herangezogen worden ist, steht dieser An- nahme nicht entgegen; denn abgesehen davon, daß sich der Regie- rungsrat über die Stellung der Rekurrentin zu § 9 des Gemein- de- steuergesetzes unbestrittenermaßen noch niemals auszusprechen gehabt hat, widerspräche auch eine ausdrückliche Änderung der bezüglichlichen Auffassung desselben, im Sinne einer einschränkenden Auslegung der streitigen Steuerexemption, der Garantie des Art. 4 BV nicht, da diese neue Gesetzesauslegung an sich, wie ausgeführt, aus Art. 4 BV nicht anfechtbar ist. 2. Anders verhält es sich dagegen mit der weiteren Frage der Pflicht zur Steuernachzahlung für die der Anhebung der vor- liegenden Steuerforderungsklage voraufgehenden zehn Steuerjahre. Die zur Erörterung stehende Steuerpflicht (Gemeindeeinkommens- steuer) ergibt sich in thesi aus den §§ 4 und 6 in fine des Gemeindesteuergesetzes, in Verbindung mit den §§ 1, Ziff. 3, und 2, Ziff. 3 des Einkommenssteuergesetzes vom 18. März 1865, welche letztere die Versteuerung des Einkommens von verzinslichen Kapitalien im Kanton selbhafter Geschäftsunternehmungen aller Art vorschreiben. Für die Anwendung dieser Bestimmungen, die konkrete Steuerveranlagung, aber ist maßgebend das im Einkom- menssteuergesetz vorgesehene Einschätzungsverfahren, wonach (§§ 10 und 12 Abs. 1) die Gemeinden zur Ermittlung des nach Gesetz steuerpflichtigen Einkommens alljährlich durch das Organ der Ge- meindesteuerkommission ein Verzeichnis sämtlicher Steuerpflichtigen der Gemeinde zu entwerfen, jedem derselben ein Formular zur pflichtgemäßen Erklärung über sein

Einkommen zuzustellen und über die Annahme oder Abänderung der eingehenden Selbsttaxationen (mit Vorbehalt des Instanzenzuges) zu entscheiden, sowie die unterlassenen Selbsttaxationen durch amtliche Schätzung zu ersetzen haben (§§ 12, Abs. 2, und 14 ff.). Auf dieses Steuerveranlagungsverfahren bezieht sich die Bestimmung des § 14 des Gemeindesteuergesetzes, wonach derjenige, welcher „im Falle der Selbstschätzung“ steuerpflichtiges Einkommen nicht angibt, bei Entdeckung die zweifache Nachsteuer auf zehn Jahre zurück an die Gemeinde zu bezahlen hat. Voraussetzung für die Begründung der konkreten jährlichen Einkommenssteuerpflicht, speziell auch gegenüber der Gemeinde, bildet somit die Aufnahme des an sich, nach den materiellen gesetzlichen Steuervorschriften, Steuerpflichtigen in das Steuerregister, unter Anzeige an denselben mit der Aufforderung zur Angabe seiner maßgebenden Einkommensverhältnisse nach Formular, und die anschließend durchgeführte amtliche Taxation. Und zwar hat das gesetzliche Steuerveranlagungsverfahren, da sich darin der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung d. h. das steuerberechtigte Gemeinwesen als Parteien gegenüberstehen (vgl. die §§ 18 und 25 des Gesetzes), rechtsverbindliche Bedeutung nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für den Steuerfiskus. Es gilt also auch in der bernischen Steuergesetzgebung der vom Bundesgericht als Staatsgerichtshof bereits (Urteil vom 30. Oktober 1907 in Sachen Erben Vetter“, bestätigt durch Urteil vom 28. Dezember 1907 in Sachen Erben Schurter) mit Bezug auf die zürcherische Steuergesetzgebung festgestellte Grundsatz, daß das staatliche Steuerrecht für ein bestimmtes Steuerjahr nur zur rechtswirksamen Entstehung gelangt, soweit eine nach Gesetz an sich gebene Steuerberechtigung im gesetzlichen Veranlagungsverfahren als konkreter Steueranspruch festgestellt wird, und daß ein nachträgliches Zurückkommen auf dieses Steuerrecht auch seitens des Fiskus ohne Verletzung des dem Steuerpflichtigen durch Art. 4 BV gebotenen Rechtsschutzes nur zulässig ist, sofern das Gesetz ein solches Vorgehen ausdrücklich vorbehält. Dies gilt natürlich nicht nur hinsichtlich der festgestellten Höhe des konkreten Steueranspruchs, wo (wie in den erwähnten Zürcher Fällen) die gesetzliche Veranlagung durchgeführt worden ist, sondern auch hinsichtlich des konkreten Steueranspruchs überhaupt, wenn (wie im vorliegenden Falle, in welchem die Gemeinde unbestrittenermaßen * AS 33 I Nr. 112 S. 689 ff. (Anm. d. Red. f. Publ.)

niemals weder einen aus der Staatssteuerveranlagung direkt sich ergebenden [§ 4 des Gemeindesteuergesetzes), noch einen weitergehenden, durch besondere Taxation festzustellenden [§ 6 in fine des Gemeindesteuergesetzes Steueranspruch erhoben hat) das Veranlagungsverfahren jeweils gar nicht durchgeführt worden ist. Die hier streitige Nachsteuerforderung aber entbehrt als solche der gesetzlichen Grundlage; sie kann namentlich, wie der Regierungsrat mit der ersten Instanz ausdrücklich anerkennt, nicht auf die von der Rekursbeklagten einzig angerufene Strafsteuerbestimmung des § 14 des Gemeindesteuergesetzes gestützt werden, und ihrer Ableitung aus der nach Ansicht des Regierungsrates mangels einer gegenteiligen besondern Gesetzesvorschrift anzunehmenden Unverjährbarkeit des gesetzlichen Steuerrechts steht eben die erörterte Bedeutung der Steuerveranlagung entgegen. Übrigens fällt vorliegend speziell noch in Betracht, daß die Durchführung der Gemeindestener = Veranlagung der Rekurrentin gegenüber trotz ungewisser Kenntnis ihrer einschlägigen Einkommensverhältnisse seitens der Gemeindesteuerbehörde unterlassen worden ist. Eine solche Unterlassung muß in der Tat, wie die Rekurrentin einwendet, als stillschweigende Anerkennung der Steuerfreiheit, welche einem stillschweigenden Verzicht auf das allfällig gesetzlich begründete Steuerrecht gleichkommt, aufgefaßt werden. Es erscheint somit die nachträgliche

Geltendmachung des fraglichen Steuerrechts auch aus diesem Gesichtspunkte nach dem auch für publizistische Rechtsverhältnisse maßgebenden Grundsatz von Treu und Glauben im Rechtsverkehr als schlechterdings unstatthaft und gegen die Garantie des Art. 4 BV verstoßend. Die Willkür der streitigen Steuerforderung erhellt zur Evidenz namentlich auch aus ihrer zeitlichen Beschränkung, für welche im Gesetz — da § 14 des Gemeindesteuergesetzes nach dem gesagten selbstverständlich auch nicht analog beigezogen werden darf — augenscheinlich jeder Anhaltspunkt fehlt. 3. Erweist sich die vom Regierungsrat gutgeheißene Nachsteuerforderung der Rekursbeklagten im Sinne der vorstehenden Erwägung überhaupt als verfassungsrechtlich unhaltbar, so bedarf der fernere Einwand der Rekurrentin, daß jene Forderung auch formell, nach dem Inhalte des von der Rekursbeklagten gestellten Klagebegehrens, nicht hätte zugesprochen werden dürfen, sowie endlich auch ihre Bemängelung der regierungsrätlichen Bezifferung des Nachsteuerbetrages, keiner Erörterung mehr. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird teilweise gutgeheißener und der Entscheid des bernischen Regierungsrates vom 6. März 1907 in dem Sinne aufgehoben, daß die Rekurrentin zur Nachzahlung der Einkommenssteuer für die Jahre 1893/94 bis und mit 1903 nicht verhalten werden kann.

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