

## **BGE 84 I 98**

Bundesgericht (BGE), 1958-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_84\\_I\\_98](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_84_I_98)

FR: ATF 84 I 98

IT: DTF 84 I 98

### **Regeste**

Regeste Besteuerung des Ertrags der Selbsthilfegenossenschaften. Art. 4 und 31 BV. Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes, wonach ein Teil der Rückvergütungen, Rabatte und ähnlichen Leistungen, welche eine Selbsthilfegenossenschaft ihren Mitgliedern auf deren Bezügen gewährt, zum steuerbaren Ertrag zu rechnen ist. Anwendung dieser Bestimmung im Falle, wo die Genossenschaft den Mitgliedern und Nichtmitgliedern die gleichen Vergünstigungen gewährt.

Regeste Imposition du rendement d'une société coopérative mutuelle. Art. 4 et 31 Cst. Disposition d'une loi cantonale d'impôt d'après laquelle il faut compter dans le rendement imposable une partie des ristournes, rabais et autres bonifications analogues qu'une société coopérative mutuelle accorde à ses membres sur leurs achats. Application de cette disposition dans le cas où la société coopérative accorde les mêmes avantages aux membres et aux non-membres.

Regesto Assoggettamento all'imposta degli utili di una società cooperativa di mutuo soccorso. Art. 4 e 31 CF. Disposizione di una legge tributaria cantonale, secondo cui deve essere computata nell'utile imponibile una parte dei ristorni, ribassi e prestazioni analoghe che una società cooperativa di mutuo soccorso concede ai suoi membri. Applicazione di tale disposizione nel caso in cui la società cooperativa concede gli stessi vantaggi ai soci e ai non soci.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Beschwerdeführerin beanstandet in erster Linie die Auslegung, welche die Bestimmung von Art. 73 Abs. 2 Satz 2 StG im angefochtenen Entscheid erfahren hat. Sie ist der Auffassung, es gehe nicht an, einen für alle Käufer von vorneherein festgesetzten Rabatt insoweit, als er den Mitgliedern gewährt werde, teilweise als Ertrag der Beschwerdeführerin zu behandeln. a) Nach der streitigen Bestimmung können Rückvergütungen, Rabatte und ähnliche Leistungen, welche Genossenschaften ihren Mitgliedern auf den Bezügen oder Leistungen gewähren, bis zur Höhe von 5% vom Ertrag abgezogen werden. Das heisst mit andern Worten, dass BGE 84 I 98 S. 103 die den Mitgliedern gewährten Rückvergütungen, Rabatte und ähnlichen Leistungen grundsätzlich zum steuerbaren Genossenschaftsertrag gehören, dass jedoch hievon, im Sinne einer Ausnahme, ein Teil abgezogen werden kann. Wie derartige Leistungen an Nichtmitglieder zu behandeln sind, ist der Vorschrift nicht zu entnehmen. Die Annahme des Verwaltungsgerichts, dass die Leistungen an Nichtmitglieder ausser Betracht fallen für die Bestimmung des steuerbaren Genossenschaftsertrages und zu diesem nur der 5% übersteigende Teil der Leistungen an die Mitglieder zu rechnen sei, entspricht somit durchaus dem Wortlaut von Art. 73 Abs. 2 StG. Die dem Wortlaut

entsprechende Auslegung einer Vorschrift kann aber, wie das Bundesgericht von jeher entschieden hat, nicht als willkürlich bezeichnet werden (vgl. BGE 31 I 19 , BGE 73 I 373 , BGE 80 I 322 ), es sei denn, sie widerspreche dem Sinn und Zweck der Vorschrift offensichtlich und führe zu einem vom Gesetzgeber unmöglich gewollten Ergebnis. Das ist jedoch im vorliegenden Falle nicht dargetan. Angesichts der wirtschaftlichen Eigenart der Selbsthilfegenossenschaften hat der bernische Gesetzgeber für ihre Besteuerung ein besonderes System gewählt. Er rechnet einen Teil der den Mitgliedern gewährten Rückvergütungen zum Genossenschaftsertrag und stellt, zur Verhinderung der Steuerumgehung (vgl. BGE 48 I 145 /6), den Rückvergütungen die Rabatte und ähnliche Leistungen an die Mitglieder gleich. Dagegen hat er keine Regelung getroffen für den Fall, dass eine Genossenschaft - in einem gewissen Widerspruch zu ihrem Zweck der Selbsthilfe, d.h. der Förderung der Interessen der Mitglieder (vgl. Art. 828 OR ) - dazu übergeht, die zunächst für die Mitglieder bestimmten Vergünstigungen jedem beliebigen Dritten zu gewähren. Der Standpunkt, dass sich eine Genossenschaft dadurch der ihr vom Gesetzgeber zgedachten Besteuerung nicht soll entziehen können, lässt sich sehr wohl vertreten. Darauf läuft aber der angefochtene Entscheid hinaus, wenn er die Rabatte an Mitglieder ungeachtet der gleichen Vergünstigungen an Nichtmitglieder zum steuerbaren Genossenschaftsertrag BGE 84 I 98 S. 104 rechnet. Es kann daher nicht gesagt werden, diese Besteuerung sei mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung offensichtlich unvereinbar und führe zu einem vom Gesetzgeber unmöglich gewollten Ergebnis. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf das Urteil BGE 53 I 1ff., das übrigens kritisiert worden ist (AMMANN, Die Frage der Bevorzugung der Konsumenten-Genossenschaften in der Besteuerung S. 64/5), ist schon deshalb nicht schlüssig, weil im vorliegenden Falle, anders als dort, eine besondere gesetzliche Bestimmung über die Besteuerung der Selbsthilfegenossenschaften besteht, auf die sich die angefochtene Auslegung stützen kann. b) Dass in dieser Auslegung keine rechtsungleiche Behandlung liegt, ist ohne weiteres klar. Das Gebot rechtsgleicher Behandlung ( Art. 4 BV ) verlangt, dass eine Vorschrift gegenüber allen, an die sie sich richtet, angewendet und in gleicher Weise ausgelegt wird. Das ist hier offenbar der Fall, da die Beschwerdeführerin nicht behauptet, dass der für Selbsthilfegenossenschaften aufgestellte Art. 73 Abs. 2 StG gegenüber andern gleichartigen Körperschaften anders als gegenüber der Beschwerdeführerin angewendet oder ausgelegt werde. Sie macht nur geltend, dass diese Bestimmung eine Rechtsungleichheit zwischen Selbsthilfegenossenschaften und andern Detailhandelsgeschäften schaffe. Das ist jedoch keine Frage der Auslegung von Art. 73 Abs. 2 StG . Vielmehr wird damit die Frage der Verfassungsmässigkeit von Art. 73 Abs. 2 StG aufgeworfen.

## **E. 2**

Die Beschwerdeführerin macht denn auch ausdrücklich geltend, dass diese Bestimmung schon an sich verfassungswidrig sei, und zwar behauptet sie, sie verstosse gegen Art. 4 und 31 BV . Diese Rüge ist zulässig. Eine Aufhebung der Bestimmung kommt zwar nicht mehr in Frage. Das hindert aber das Bundesgericht nicht, in jedem einzelnen Anwendungsfall vorfrageweise zu prüfen, ob Art. 73 Abs. 2 StG die Verfassung verletze ( BGE 83 I 113 /14 mit Zitaten). BGE 84 I 98 S. 105 a) Gegen Art. 4 BV verstösst ein allgemein verbindlicher Erlass nur dann, wenn er sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, die sich durch keine vernünftigen Gründe rechtfertigen lassen ( BGE 81 I 184 und BGE 82 I 286 sowie dort angeführte frühere Urteile). Das trifft bei Art. 73 Abs. 2 StG nicht zu. Angesichts der Eigenart der Selbsthilfegenossenschaften hat der bernische Gesetzgeber, wie bereits bemerkt, für deren

Besteuerung em besonderes System gewählt. Es besteht in der Hinzurechnung eines Teils der Rückvergütungen und Rabatte zum Genossenschaftsertrag. Diese Ordnung herrscht im schweizerischen Recht vor (Zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht der Expertenkommission für die Motion Piller, 1955, S. 75). Sie lässt sich durch die wirtschaftlichen Gegebenheiten rechtfertigen und wird als solche von der Beschwerdeführerin auch nicht angefochten. Die Verletzung von Art. 4 BV soll darin liegen, dass Rabatte an Mitglieder auch dann zum Genossenschaftsertrag gerechnet werden, wenn den Kunden, die keine Mitglieder sind, gleich hohe Rabatte wie den Mitgliedern gewährt werden. Das ist jedoch nicht zu beanstanden. Wenn die einen gewissen Prozentsatz übersteigenden Rückvergütungen und Rabatte zum steuerbaren Genossenschaftsertrag gerechnet werden, dürfte es freilich folgerichtig sein, dabei sowohl die an die Mitglieder als auch die an Dritte gewährten Vergünstigungen zu erfassen (vgl. die im Bericht der Expertenkommission für die Motion Piller S. 134 ff. und 166 enthaltenen Vorschläge, bei denen für die von den Genossenschaften im Detailverkauf von Waren gewährten Rückvergütungen und Rabatte kein Unterschied zwischen Mitgliedern und Nichtmitgliedern gemacht wird). Die weniger weitgehende Ordnung, die nur einen Teil der den Mitgliedern gewährten Rückvergütungen und Rabatte erfasst, mag nicht ohne weiteres einleuchten. Doch kann nicht gesagt werden, dass sie Unterscheidungen treffe, BGE 84 I 98 S. 106 die sich durch keine vernünftigen Gründen rechtfertigen lasse. Die Mitglieder nehmen als solche am Gewinn der Genossenschaft teil und haben insbesondere ein Mitspracherecht bei der Beschlussfassung über die Verteilung des Reinertrages ( Art. 879 Ziff. 3 OR ). Im Hinblick hierauf kann dem ihnen als Rückvergütung oder in anderer Form überlassenen Gewinn jedenfalls aus dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV die Eigenschaft eines tauglichen Kriteriums zur Bestimmung des steuerbaren Genossenschaftsertrages auch dann nicht abgesprochen werden, wenn eine Genossenschaft ausnahmsweise den Nichtmitgliedern die gleichen Vergünstigungen gewährt. b) Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass damit eine Rechtsungleichheit zwischen den Selbsthilfegenossenschaften und den übrigen Detailhandelsgeschäften geschaffen werde, geht fehl. Nachdem der Gesetzgeber für die Besteuerung der Selbsthilfegenossenschaften ein besonderes System gewählt hat, das von dem der Besteuerung anderer Unternehmungen abweicht und an sich nicht zu beanstanden ist, geht es nicht an, Einzelheiten der Besteuerung, denen im einen System eine ganz andere Bedeutung zukommt als im andern, miteinander zu vergleichen. Offensichtlich unbegründet ist schliesslich auch der Vorwurf, Art. 73 Abs. 2 StG verstosse gegen Art. 31 BV . Bei der von der Beschwerdeführerin erhobenen Ertragssteuer handelt es sich nicht um eine Gewerbesteuer, mit der ein besonderes Gewerbe (Warenhandel) oder eine besondere Betriebsart (Hausieren, Ausverkauf) belastet wird, sondern um eine Steuer, welche einer bestimmten Gruppe von Rechtssubjekten im Hinblick auf ihre besondere rechtliche Organisation auferlegt wird (vgl. BGE 61 I 324 ff.). Eine solche Steuer verstösst so wenig gegen Art. 31 BV wie die allgemein übliche Verschiedenheit der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen. Dispositiv

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