

2. Urteil vom 3. Februar 1919 i. S. Genossenschaft schweiz. Käseexportfirmen (GSK) gegen Verwaltungsgericht Bern.

Rein kassatorische Natur der Beschwerde aus Art. 4 BV. — Die in den Statuten der GSK, ursprünglich als Verwendung von « Reingewinn », vorgesehene Abgabe an den Bund bedeutet eine Gegenleistung für das tatsächliche Käseausfuhrmonopol der Genossenschaft und fällt darnach unter die bei Bestimmung des steuerpflichtigen Reineinkommens laut § 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes vom 18. März 1865 abzuziehenden « Gewinnungskosten ». Der gegenteilige Entscheid des kantonalen Richters verstösst gegen Art. 4 BV.

A. — Seit dem 22. August 1914 besteht unter der Firma « Genossenschaft schweizerischer Käseexport-Firmen » (GSK) mit Sitz in Bern eine Genossenschaft im Sinne der Art. 678 ff. OR, die im Hinblick auf die durch den Krieg geschaffenen Verhältnisse des Käsemarktes unter Mitwirkung des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements gegründet wurde und statutengemäss das Ziel verfolgt, « die Käseprodukte im In- und Auslande zu einem Preise zu verwerten, welcher dem Handel einen angemessenen Verdienst, dem Käser eine gesicherte Existenz und dem Landwirt einen den Produktionskosten entsprechenden Preis sichert ».

Mit Beschluss vom 18. September 1914 verbot der Bundesrat die Ausfuhr von Käse, unter Vorbehalt der Gestattung von Ausnahmen durch das Volkswirtschaftsdepartement (Art. 1 litt. i und Art. 2). Hierauf wurden Ausfuhrbewilligungen unbestrittenermassen ausschliesslich der GSK erteilt.

Am 26. Juli 1915 — noch während des ersten Geschäftsjahres, dessen Abschluss auf den 31. August 1915 erfolgte — wurden die Statuten der GSK mit sofortiger Wirksamkeit teilweise revidiert. Der vorliegend in Betracht fallenden Statutenausgabe von diesem Tage sind folgende Beziehungen der Genossenschaft zum Schweiz. Volkswirtschaftsdepartement und zum Bundesrat zu ent-

nehmen : Wenn sich die GSK mit den Käseproduzenten über die Preisfragen nicht verständigen kann, soll, und bei Differenzen im Verwaltungsrat der Genossenschaft über die Bestimmung der Einkaufspreise und Bedingungen oder der mittleren Verkaufspreise kann das Volkswirtschaftsdepartement um seine Vermittlung angegangen werden (§ 1 letzter Absatz und § 24). Ueber die Gesuche um Aufnahme als Mitglied der GSK entscheidet endgültig, als Rekursinstanz gegenüber dem Verwaltungsrat der Genossenschaft, das Volkswirtschaftsdepartement (§ 2 Abs. 6). Bei Auflösung der Genossenschaft steht deren Reservefond, bzw. ein nach Deckung allfälliger Verluste noch verbleibender Restbetrag, zur Verfügung des Bundesrates (§ 11 a Abs. 2). Der Verwaltungsrat kann, mit Zustimmung des Volkswirtschaftsdepartements, einzelnen Mitgliedern der Genossenschaft unter bestimmten Bedingungen Prämien in der Form von Mehrpreisen bewilligen (§ 14 letzter Abs.). Endlich bestimmt § 16 über die Verteilung des Gewinnes, wesentlich übereinstimmend mit der ursprünglichen Fassung :

« Der nach Deckung aller Unkosten, Gehälter, fremden » Zinse und Abschreibungen etc. sich ergebende Reingewinn ist wie folgt zu verwenden :

- » 1. Verzinsung des Stammkapitals zu 5% ;
- » 2. Der Rest steht zum Teil zur Verfügung der Generalversammlung, zum Teil zur Verfügung des Schweizerischen Bundesrates nach Massgabe der folgenden » Bestimmungen. »

Anschliessend ist die Gewinnverteilung zunächst für das Geschäftsjahr 1914/15 und sodann, mit etwas veränderten Positionen, für die « folgenden Geschäftsjahre, d. h. solange als das Ausfuhrverbot dauert », in der Weise geregelt, dass je nach der Höhe des Gewinnbetrages per 100 kg Käse die prozentualen Anteile der Genossenschaftler und des Bundesrates verschieden bestimmt sind, wobei derjenige des Bundesrates mit der Höhe jenes Gewinnbetrages steigt. Ferner ist gesagt : « Mit dem Mo-

» mente der Aufhebung des Ausfuhrverbotes für Käse
 » erreicht die Gewinnbeteiligung des Bundesrates ihr
 » Ende. »

Durch spätere Statutenrevisionen wurde (neben der Aufnahme der Bestimmung in § 1, dass «solange das Ausfuhrverbot für Käse dauert», «die An- und Verkaufspreise für die Ware durch das Schweiz. Volkswirtschaftsdepartement festgesetzt» werden) der Eingang der Gewinnverteilungsvorschrift wie folgt gefasst:

Revision vom 22. November 1916 (§ 17):

«Aus dem nach Deckung aller Unkosten, Gehälter, Gratifikationen, Zinse und Abschreibungen etc. sich ergebenden Ertrage wird vorab das Stammkapital zu 5% verzinst. — Von der verbleibenden Summe fallen 10% im Maximum 500,000 Fr., in den Reservefonds. — Der übrige Ertrag steht zur Verfügung: zum Teil der Generalversammlung der Genossenschaft als Reingewinn derselben; zum Teil des schweizerischen Bundesrates und zum Teil des Zentralverbandes Schweiz. Milchproduzenten...»

Revision vom 21. Juli 1917 (§ 16):

«1. Nach Deckung aller Unkosten, Gehälter, Gratifikationen, Steuern (ausgenommen Kriegsgewinnsteuern), Zinse und Abschreibungen wird aus dem Ertrag das Stammkapital zu 5% verzinst.

» 2. Von der verbleibenden Summe fallen 10% im Maximum 500,000 Fr., in den Reservefonds.

» 3. Vom verbleibenden Betrag wird die Abgabe an den Bund für die Gewährung des Ausfuhrmonopols und die Beschränkung der Einkaufspreise berechnet und entrichtet...»

B. — Gestützt auf den Rechnungsabschluss vom 31. August 1915 gab die GSK in ihrer Steuererklärung pro 1916 in Bern ein steuerpflichtiges Einkommen I. Klasse von 2,572,100 Fr., entsprechend der auf ihre Mitglieder im Kanton Bern entfallenden Gewinnquote, an, die bernische Zentralsteuerkommission aber erhöhte

diesen Betrag auf 4,653,600 Fr., indem sie auch noch den zur Verfügung des Bundesrates stehenden Anteil des Rechnungsergebnisses einbezog.

Hiegegen beschwerte sich die GSK mit der Behauptung, die fragliche Abgabe an den Bund gehöre, als Entgelt für die der Genossenschaft vom Bunde eingeräumte Monopstellung, zu den «Gewinnungskosten», die gemäss § 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes vom 18. März 1865 bei Bestimmung des steuerpflichtigen Reineinkommens vom rohen Einkommen in Abzug zu bringen seien, und ihre Besteuerung missachte ferner auch die bundesrechtliche Steuerfreiheit des Bundes. Dabei berief sich die Genossenschaft in der letzten kantonalen Instanz auf eine «Bescheinigung» des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements vom 22. Oktober 1917 folgenden Inhalts:

«Das Schweizerische Volkswirtschaftsdepartement bezeugt hiemit:

» 1. Dass der Genossenschaft Schweizerischer Käseexportfirmen das alleinige Einkaufs- und Wiederverkaufsrecht für Käse verliehen worden ist.

» 2. Dass die genannte Genossenschaft den Käse sowohl für den Inlandverbrauch, sowie den Export nach den von uns festgesetzten Preisen abzugeben hat und dass sie speziell auf dem im Inland verbrauchten Käse wesentliche Opfer bringen musste.

» 3. Dass daher die GSK ein Instrument des Bundes für die Durchführung der Käseversorgung des Landes und gleichzeitig der Milchversorgung ist, indem durch Einkauf des Käses zu einheitlichen Preisen einer Steigerung der Milchpreise vorgebeugt werden soll.

» 4. Dass die GSK neben den ordentlichen Ausfuhrgebühren dem Bunde als Gegenleistung für die ihr verliehenen Befugnisse eine nach den Rechnungsergebnissen bestimmte Abgabe zu entrichten und weitere Beträge an den Zentralverband der Schweizerischen Milchproduzenten-Verbände abzuführen hat, die aus-

» schliesslich für die Verbilligung der Konsummilch
» verwendet werden.

» 5. Dass somit als Gewinn des Unternehmens nur
» dasjenige betrachtet werden kann, was die Mitglieder
» der GSK zu beziehen berechtigt sind und was dem
» Reservefonds der Genossenschaft überwiesen wird. »

Die Beschwerde wurde zunächst von der kantonalen Steuerkommission und sodann, letztinstanzlich, auch vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern abgewiesen. Dessen Entscheid vom 2. Juli 1918 ist, soweit hier von Belang, wie folgt begründet :

« Wenn die Abgabe rechtlich eine Patent- oder Konzessionsgebühr darstellen würde, deren Bezahlung eine öffentlichrechtliche Voraussetzung des betreffenden Betriebes bildete, so wäre der zum Begriff der Gewinnungskosten notwendige Kausalzusammenhang zwischen der Abgabe und dem Roheinkommen vorhanden. (Für bernische Patent- und Konzessionsgebühren vergl. § 3 Schlussabsatz des Einkommenssteuergesetzes und § 9 der Vollziehungsverordnung vom 2. August 1866.) Die Beschwerdeführerin behauptet nun, die in § 16 ihrer Statuten (vom 22. August 1914/26. Juli 1915) vorgesehene Abgabe sei eine Art Monopolgebühr, ohne deren Leistung ihr Exporthandel unmöglich gewesen wäre. Materiell mag allerdings eine ähnliche Situation vorgelegen haben, allein formellrechtlich fehlen bestimmte Gesetzesvorschriften, aus denen sich eine öffentlichrechtliche Abgabepflicht entsprechend einer Monopolgebühr ergeben würde. Es ist zuzugeben, dass der Bundesrat kraft der Generalvollmachten ein Monopol und eine Monopolgebühr hätte einführen können. Allein es fehlt an einem diesbezüglichen Erlasse. Vielmehr hat das Volkswirtschaftsdepartement, offenbar in bewusster Absicht und möglicherweise gerade um Kollisionen mit den kantonalen Steuergesetzen zu vermeiden, nicht den Weg der öffentlichrechtlichen Vorschrift gewählt, sondern sich die gewünschte Abgabe

» auf dem Boden der privatrechtlichen Vertragsfreiheit durch die Generalversammlung
» in den Statuten zusichern lassen. Wie eine Genossenschaft
» das erzielte Einkommen verwenden will, ist nach den
» Grundsätzen des OR, unter welche sich die Beschwerdeführerin in § 1 der Statuten ausdrücklich stellt, der freien Privatdisposition der Genossenschafter
» anheimgestellt. Diese kann in den Statuten oder in
» einzelnen Generalversammlungsbeschlüssen zum Ausdruck gebracht werden. Wenn somit § 16 ohne irgendwelche Berufung auf eine anderweitige rechtliche Verpflichtung eine Abgabe aus dem Reingewinn an den Bund disponiert, so stellt sich diese Bestimmung formellrechtlich als freiwillige Privatdisposition über die Verwendung des erzielten Einkommens dar, wie jede andere, Verfügung darüber und nicht als eine öffentlichrechtliche Voraussetzung des Geschäftsbetriebes. Ebensowenig enthalten die Statuten sonstwie irgendwelche Bestimmung über eine Steuerbefreiung dieses Gewinnanteils und sie konnten als blosse Privatdisposition auch keine solche aufstellen. Hierzu wäre unbedingt ein öffentlichrechtlicher Erlass notwendig gewesen. Dass statutarische Bestimmungen über die handelsrechtliche Berechnung des Reingewinnes und über die Verwendung des Einkommens steuerrechtlich belanglos sind, ist in der Praxis immer anerkannt worden (BG 30 I S. 10 Erw. 2, 36 I S. 213, 37 I S. 484; Monatschrift des bern. Verwaltungsrechts I S. 417/18, II S. 233 Erw. 2, III S. 250, IV S. 398, XI S. 133). Wenn daher die Rekurskommission § 16 der Statuten keine steuerrechtliche Bedeutung beilegte und den Bundesanteil nicht als Gewinnungskosten (Monopol- oder Konzessionsgebühr) anerkannte, so steht dies mit der formellrechtlichen Natur des § 16 im Einklang und bildet keine Verletzung von § 4 des Einkommenssteuergesetzes. Aber auch die Verletzung einer bestimmten bundesrechtli-

» chen Vorschrift liegt nicht vor. Art. 3 des Kriegssteuerbeschlusses vom 22. Dezember 1915, gestützt auf welchen die eidgenössische Kriegssteuerkommission die Befreiung des Bundesanteils von der Kriegssteuer verfügte (Entscheid vom 21. Mai 1918), gilt nur für die Kriegssteuer. Im vorliegenden Falle wird übrigens nicht der Bund als Steuersubjekt besteuert, sondern einzig die privatrechtliche Genossenschaft... »

C. — Andererseits hat die Eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission in dem vom Verwaltungsgericht angezogenen Entscheid vom 21. Mai 1918 den « Ertragsanteil » des Bundes als steuerfrei erklärt, entsprechend dem Standpunkte der Eidg. Kriegssteuerverwaltung, dass die Ablieferung der GSK an den Bund entgegen der Auffassung der bernischen Steuerbehörden als ein Teil der Gewinungskosten zu betrachten sei, indem der Bund der Genossenschaft als Drittperson gegenüberstehe und demnach sein Anteil am Geschäftsgewinn nicht Bestandteil des Reinertrages sein könne.

D. — Gegen den Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichts hat die GSK rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen, mit dem Antrag, dieser Entscheid sei aufzuheben und es sei, unter Ablehnung des Steueranspruchs für den Bundesanteil an ihrem Geschäftsertrag, ihr steuerpflichtiges Einkommen für das Jahr 1916 auf den Betrag ihrer Selbstschätzung von 2,572,100 Fr. festzusetzen.

Es werden folgende Beschwerdegründe geltend gemacht:

1. Willkürliche, von rein fiskalischen Erwägungen ausgehende und darum absolut unhaltbare Auslegung des § 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes: Es bedeute eine völlige Verkennung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, wenn das Verwaltungsgericht darauf abstelle, dass nach konstanter Praxis die statutarischen Bestimmungen über die Bilanzerstellung und die Verwendung des Einkommens steuerrechtlich nicht in Betracht fallen. Denn die GSK zahle den Bundesanteil

nicht als eine Art freiwilliger Subvention, sondern als eine ihr von den Bundesbehörden auferlegte Gebühr. Ihr ganzer Betrieb beruhe auf der ihr vom Bunde verliehenen Monopolstellung; ohne diese wäre sie dem Bunde gegenüber in keiner Form abgabepflichtig. Vermöge ihrer Vorzugsstellung habe sie unbestrittenermassen einen sehr erheblichen Ertrag erzielt, der aber nicht zu verwechseln sei mit dem ihr gehörenden Reineinkommen. Wenn auch § 16 der Statuten vom 26. Juli 1915 von « Reingewinn » spreche, so ergebe sich doch aus den Vorschriften über die Verwendung dieses sog. Reingewinns deutlich, dass es sich dabei in Wirklichkeit bloss um einen Betriebsgewinn handle, der unter die GSK und den Bund nach bestimmten Grundsätzen zu verteilen sei. Soweit die GSK diesen Betriebsgewinn nicht für sich behalten dürfe, sondern dem Bunde abliefern müsse, qualifiziere er sich von ihrem Standpunkte aus als eine notwendige Betriebsausgabe, als ein reiner Ausgabeposten. Mit der Behandlung dieses Postens als « Reineinkommen » der GSK sei der gesetzliche und wissenschaftliche Begriff des Reineinkommens in willkürlicher Weise missachtet und damit Art. 4 BV verletzt worden (AS 39 I S. 4 ff.; FUSTING, Grundsätze der Steuerlehre, S. 136 ff.).

2. Gänzliche Missachtung, seitens des Verwaltungsgerichts, der ihm zur Verfügung gestellten Aufschlüsse über den rechtlichen Charakter der GSK und über ihr Verhältnis zum Bund: Durch die Bescheinigung des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements vom 22. Oktober 1917 werde der Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass ein Monopol und eine Monopolgebühr nicht eingeführt worden seien, die Grundlage entzogen. Danach könne nicht gesagt werden, dass das Volkswirtschaftsdepartement « nicht den Weg der öffentlichrechtlichen Vorschrift gewählt, sondern sich die gewünschte Abgabe auf dem Boden der privatrechtlichen Vertragsfreiheit durch die Generalversammlung in den Statuten habe zusichern lassen ». Es stehe nicht im Belieben der GSK,

ob sie von ihrem Bruttoertrag dem Bund einen Anteil zukommen lassen wolle, und welchen, vielmehr habe sie sich den Weisungen des Bundes zu fügen, gleich wie irgend ein Zweig der Bundesverwaltung oder irgend eine Abteilung der kriegswirtschaftlichen Institutionen.

3. Widerspruch mit Art. 7 des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 1851 über die politischen und polizeilichen Garantien zu Gunsten der Eidgenossenschaft, da die Abgabe der GSK an den Bund unmittelbar in die Bundeskasse flosse und ausschliesslich Bundeszwecken diene.

E. — Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat Abweisung des Rekurses beantragt. Es hält an den Erwägungen seines Entscheides fest und bemerkt namentlich noch: Die Millionen-Einnahmen der GSK, die ohne § 16 ihrer Statuten zweifellos einkommenssteuerpflichtig wären, seien in der Hauptsache nicht das Resultat persönlicher wirtschaftlicher Tätigkeit der Genossenschaftler, sondern « nakter Kriegsgewinn ». Wenn der Bund deshalb nicht gezögert habe, sich einen Teil dieses Kriegsgewinns zu sichern, so könne dem Kanton, dessen wesentlichstes Landesprodukt diese Gewinne erzielt habe, nicht zugemutet werden, dass er zusehe, « wie der Bund und die » Genossenschaftler, die nicht einmal die *P r o d u z e n -* » *t e n* des Produktes sind, den Erlös *con amore* untereinander teilen und ihm auch noch das wegnehmen, was » er nach seiner auf dem Friedensfuss gebliebenen Steuer- » gesetzgebung normalerweise zu beanspruchen hätte ». Da der « Reingewinn » die Differenz zwischen dem Selbstkostenpreis und dem Verkaufspreis darstelle und der Bund seinen Anteil erst nach der Feststellung desselben beanspruche und berechne, könne logischerweise dieser Anteil nicht seinerseits *B e s t a n d t e i l* einer der Faktoren sein, aus denen der Reingewinn erst ermittelt werden müsse. Die in der Bescheinigung des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements vom 22. Oktober 1917 enthaltenen tatsächlichen Anbringen schlossen die Möglichkeit keineswegs aus, den Bundesanteil nicht als

Monopolgebühr, sondern als Gesellschaftsanteil oder freiwillige Zuwendung zu konstruieren. Die spätern Statuten bewiesen nur, « dass die Abgabe *s p ä t e r* zur Monopolgebühr gemacht werden sollte ».

F. — Gemäss Beschluss des Bundesgerichts vom 16. Dezember 1918 ist dem Schweiz. Bundesrat Gelegenheit geboten worden, sich in der Angelegenheit mit Rücksicht auf das dabei in Frage stehende finanzielle Interesse des Bundes vernehmen zu lassen. Hierauf hat der Bundesrat mit Schreiben vom 7. Januar 1919 wesentlich mitgeteilt: Das Schweiz. Volkswirtschaftsdepartement habe nicht nur bei der Gründung der GSK, sondern auch seither bei der Feststellung von Rechten und Pflichten dieser Genossenschaft « im Einverständnis mit dem Bundesrat und im Rahmen bestehender Bundesratsbeschlüsse gehandelt ». Die Genossenschaft habe von Anfang an als halbamtliches Organ des Bundes nach den Instruktionen des Volkswirtschaftsdepartements in der Versorgung des Landes mit Milch, Käse und andern Milcherzeugnissen nach volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten mitzuwirken gehabt. Der Bundesrat würde es, « als dem Sinn und Geist der der Genossenschaft gestellten Aufgaben entsprechend », begrüßen, wenn das Bundesgericht sich zu der Auffassung des Entscheides der Eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 21. Mai 1918 bekennen würde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Soweit die Rekurrentin nicht nur die Aufhebung des angefochtenen kantonalen Entscheides, sondern auch noch die direkte Festsetzung des einkommenssteuerpflichtigen Reingewinns durch das Bundesgericht verlangt, kann auf ihren Antrag zufolge der rein kassatorischen Natur des staatsrechtlichen Rekurses vorliegender Art nicht eingetreten werden.

2. — Der Streit betrifft in erster Linie die Auslegung und Anwendung des § 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes vom 18. März 1865, worin das zu ver-

steuernde « reine Einkommen » bezeichnet ist als « der Rest, welcher nach Abzug der Gewinnungskosten vom rohen Einkommen des Steuerpflichtigen erhalten wird ». Es fragt sich nach dem Standpunkte des Rekurses, ob der Teil des « Reingewinns » der Rekurrentin, welcher laut § 16 ihrer hier massgebenden Statuten vom 22. August 1914/26. Juli 1915 « zur Verfügung des Schweiz. Bundesrates » steht, zu den « Gewinnungskosten » im Sinne jener Gesetzesbestimmung zu rechnen sei, und zwar derart zwingend, dass der gegenteilige Entscheid des Verwaltungsgerichts vor der Garantie des Art. 4 BV nicht bestehen könne. Diese Beteiligung des Bundes am « Reingewinn », die im Zusammenhang mit den übrigen, in Fakt. A oben erwähnten statutarischen Beziehungen der Rekurrentin zur Bundesverwaltung es rechtfertigt, mit dem Bundesrat die formell rein private Genossenschaft als « halbamtliches Organ des Bundes » zu qualifizieren, ist im weitem Text des § 16 ausdrücklich abhängig gemacht vom Bestande des Ausfuhrverbotes für Käse. Das wird verständlich durch die unbestrittene Tatsache, dass seit Erlass des bundesrätlichen Ausfuhrverbotes für Käse vom 18. September 1914 das zur Gestattung von Ausnahmen ermächtigte Volkswirtschaftsdepartement Ausfuhrbewilligungen ausschliesslich der Rekurrentin erteilt hat. Wenn die Rekurrentin dann auch später noch durch die behördliche Regelung des Käsehandels im Inlande für den Einkauf direkt und ausdrücklich begünstigt worden ist (BRB vom 25. August 1916 betreffend die Versorgung des Landes mit Milch und Milchprodukten, Art. 1 bis 4), so stellt doch schon das ihr von Anfang an tatsächlich gewährte Ausfuhrmonopol eine Leistung des Bundes zu ihren Gunsten dar, welche unzweifelhaft die grundlegende Voraussetzung ihres Geschäftsbetriebes, den wesentlichen Beweggrund für das genossenschaftliche Zusammenarbeiten ihrer Mitglieder bildet. Unter diesen Umständen muss in der fraglichen Gewinnbeteiligung des Bundes, die beim Charakter der Rekurrentin als Erwerbsgesellschaft

natürlich keine blosser Liberalität bedeutet, eine Gegenleistung für das tatsächliche Ausfuhrmonopol erblickt werden, wie sie schliesslich in den Statuten selbst (§ 16 Ziff. 3 vom 21. Juli 1917) und auch in der vorliegenden Bescheinigung des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements vom 22. Oktober 1917 (Ziff. 4) deutlich gekennzeichnet worden ist. Als Entgelt für eine besondere Leistung des Staates aber fällt sie unter den Begriff der Gebühren, die, soweit für eine Betriebsbewilligung zu entrichten, nach allgemeiner Auffassung — vielfach im Gegensatz zu den auf dem Betriebe lastenden Steuern (vergl. z. B. AS 39 I S. 10 Erw. 5) — als Betriebsaufwendungen oder « Gewinnungskosten » anzusprechen sind. So sieht speziell das bernische Einkommenssteuergesetz in § 3 Abs. 2 den Abzug von Konzessions- oder Patentgebühren bei der Steuererhebung ausdrücklich vor. Und um eine Konzessionsgebühr handelt es sich hier der Sache nach. Allerdings bestehen solche Gebühren gewöhnlich in einer festen Taxe, die ohne Rücksicht auf den Geschäftsgang bezahlt werden muss und deshalb von vorneherein unter den Betriebsunkosten figuriert. Allein sie können sehr wohl auch in einer Quote des Ertrages, den der Betrieb nach Abzug der sämtlichen übrigen Unkosten abwirft, also nach Bestand und Höhe von diesem Betriebsergebnis abhängig, bestimmt werden, wie hier die Gebühr für die tatsächliche Ermöglichung der ausschliesslichen Käseausfuhr. Denn wenn in diesem Falle die Gebühr zwar erst nach Ablauf der Betriebsdauer, für die sie gilt, berechnet und bezahlt werden kann, so erscheint sie, logisch betrachtet, gleichwohl als Voraussetzung des Betriebes, da dieser eben doch nur möglich ist, falls die Pflicht zur Bezahlung der Gebühr vom Betriebsinhaber zum voraus übernommen wird. Das anerkennt übrigens auch das Verwaltungsgericht, indem es zugibt, dass materiell hier eine ähnliche Situation vorgelegen haben möge, wie bei einer Konzessionsgebühr im Sinne von § 3 des Einkommenssteuergesetzes, deren

Bezahlung eine öffentlichrechtliche Voraussetzung des betreffenden Betriebes bilde. Der kantonale Richter gibt dann aber einer formal-juristischen Betrachtung der Sachlage den Vorzug, in welcher er die Behandlung der Gewinnquote des Bundes als gesetzlich abzugsberechtigte Monopolgebühr wesentlich mit der Begründung ablehnt: ein öffentlichrechtlicher Erlass des Bundes über die Einführung des Käseausfuhrmonopols und dessen entgeltliche Verleihung an die Rekurrentin fehle; das Schweiz. Volkswirtschaftsdepartement habe sich die gewünschte Abgabe vielmehr « auf dem Boden der privatrechtlichen Vertragsfreiheit durch die Generalversammlung in den Statuten » zusichern lassen; die nicht auf eine anderweitige rechtliche Verpflichtung Bezug nehmende Bestimmung über den Reingewinnanteil des Bundes in § 16 der Statuten stelle sich « formellrechtlich als freiwillige Privatdisposition über die Verwendung des erzielten Einkommens », nicht als eine öffentlichrechtliche Voraussetzung des Geschäftsbetriebes dar.

Diese Argumentation beruht auf einer schon an sich kaum haltbaren Grundlage, da in Steuerfragen aller Regel nach mehr die Natur der Sache als die äussere Form berücksichtigt oder, wie dieser Gegensatz häufiger formuliert wird, mehr auf die wirtschaftliche Bedeutung, als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen abgestellt werden soll, während das Verwaltungsgericht ohne besondere Begründung gerade die gegenteilige Betrachtungsweise als massgebend annimmt. Namentlich aber werden die erwähnten Argumente im einzelnen den Verhältnissen des Falles so wenig gerecht, dass sie geradezu als objektiv willkürlich und daher gegen Art. 4 BV verstossend bezeichnet werden müssen.

Dass dem Käseausfuhrmonopol der Rekurrentin kein Akt der Gesetzgebung zugrunde liegt, erklärt sich aus der durch die ausserordentlichen Vollmachten des Bundesrates für die Kriegszeit geschaffenen staatsrechtlichen

Situation. Sie ermöglichte es dem Volkswirtschaftsdepartement, auf dem Wege blosser Verhandlungen mit den Käseexportfirmen, die zur Gründung der Rekurrentin geführt haben, eine Monopolorganisation ins Leben zu rufen, welche normalerweise der gesetzmässigen Grundlage bedurft hätte. Jedenfalls besteht steuerrechtlich kein ernstlicher Grund dafür, das tatsächlich unbestreitbar vorhandene Monopol der Rekurrentin nicht als solches anzuerkennen. Ferner wird das in § 16 der Statuten der Rekurrentin zum Ausdruck gelangte Ergebnis jener Verhandlungen vom Verwaltungsgericht völlig unverständlicherweise als auf dem Boden der privatrechtlichen Vertragsfreiheit zustandegekommen betrachtet. Das Volkswirtschaftsdepartement hat dabei zweifellos rein als Staatsbehörde gehandelt; es ist den Käseexportfirmen nicht als gleichgestellte private Vertragspartei, sondern als Träger der öffentlichen Gewalt, kraft welcher allein es ein Monopol einräumen konnte, gegenübergetreten. Die Zusicherung des tatsächlichen Käseausfuhrmonopols — gegen die statutarisch festgelegte Gewinnbeteiligung des Bundes — war ihrer Natur nach ein einseitiger Verwaltungsakt, dessen Wesen weder durch die ihr vorausgegangenen, privaten Traktationen äusserlich ähnlichen Verhandlungen, wie sie bei staatlichen Konzessionsverleihungen nicht selten sind, noch auch dadurch berührt wird, dass die der Rekurrentin auferlegte Gegenleistung in den Statuten dann privatrechtlich formuliert worden ist. Wenn schon die Gewinnbeteiligung des Bundes nach den Statuten der Rekurrentin an sich als ein Ausfluss freier vertraglicher Verfügung der Generalversammlung, welche die betreffende Bestimmung beschlossen hat, erscheinen mag, so ergibt sich doch aus den anderweitigen Akten, wie sie schon dem Verwaltungsgericht vorlagen, insbesondere aus der Bescheinigung des Schweiz. Volkswirtschaftsdepartements vom 22. Oktober 1917, dass die fragliche Statutenbestimmung in Wirklichkeit lediglich die Folge einer der Rekurrentin auferlegten öffentlich-

rechtlichen Verpflichtung ist. Diesen Umstand durfte das Verwaltungsgericht nicht ohne Willkür ausser Acht lassen. Und deshalb durfte es den « Reingewinn » im Sinne von § 16 der Statuten nicht mit dem nach § 4 des bernischen Einkommenssteuergesetzes zu versteuernden « reinen Einkommen » identifizieren, sondern musste, nach dem Begehren der Rekurrentin, den statutarischen Gewinnanteil des Bundes, seinem richtig erkannten materiellen Charakter als Gebühr entsprechend, den für die Steuerveranlagung abzugsberechtigten « Gewinnungskosten » zuweisen.

3. — Da der angefochtene Entscheid gemäss der vorstehenden Erwägung schon aus dem Gesichtspunkte des kantonalen Steuerrechts nicht haltbar ist, so braucht auf die weitere Frage, ob er auch gegen die im Bundesgesetz vom 23. Dezember 1851 vorgesehene Steuerfreiheit des Bundes verstosse, nicht mehr eingetreten zu werden....

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Beschwerdeentscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 2. Juli 1915 aufgehoben.

3. Urteil vom 1. März 1919 i. S. Chavannes gegen Bern.

Unzuständigkeit des Bundesgerichtes zur Beurteilung einer Beschwerde wegen Verletzung eines bundesrechtlichen Verbotes der Besteuerung des Militärsoldes. — Willkürliche Besteuerung des Soldes, den ein Beamter der Generalstabsabteilung des schweizerischen Militärdepartementes während der Mobilmachung als Generalstabsoffizier beim Armeestabe bezogen hat.

A. — Der Rekurrent Eugen Robert Chavannes ist Beamter des schweizerischen Militärdepartementes und war bis zum Kriege in Bern als Sektionschef der Generalstabsabteilung tätig. Bei der Kriegsmobilmachung im August 1914 wurde er zur Armee aufgeboten und leistete

von da an, insbesondere auch im Jahre 1917, beständig aktiven Militärdienst als Chef des Transportdienstes des Armeestabes. Da er hiefür den vorgeschriebenen Sold erhielt, so wurde ihm für das erwähnte Jahr von seinem Beamtengehalt 85 % abgezogen und demnach davon nur 1042 Fr. 95 Cts. ausbezahlt. Die bernische kantonale Rekurskommission setzte aber nichtsdestoweniger sein steuerpflichtiges Einkommen I. Klasse für das Jahr 1917 auf 5800 Fr. fest, indem sie davon ausging, dass auch der Sold solches Einkommen bilde. Der Rekurrent beschwerte sich hierüber beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern; dieses wies aber die Beschwerde durch Entscheid vom 28. Oktober 1918 mit folgender Begründung ab: § 2 des Einkommensteuergesetzes vom 18. März 1865 (« Der Einkommensteuer ist unterworfen jedes Einkommen, welches von einem wissenschaftlichen oder künstlerischen Berufe oder einem Handwerke herrührt, sowie auch jede Beamtung oder Anstellung, mit welcher ein pekuniärer Vorteil verbunden ist, ferner jede Art von Industrie, Handel und Gewerbe. ») schliesse nicht grundsätzlich jede Besteuerung des Militärsoldes aus. Die Bestimmung beziehe sich auch auf Dienstverhältnisse des öffentlichen Rechtes ohne Rücksicht darauf, ob die staatliche Gegenleistung sich nach Jahren oder Tagen berechne. Das Gesetz mache auch keinen Unterschied, je nachdem das Verhältnis auf Freiwilligkeit oder Zwang beruhe. Der Rekurrent habe während der Mobilisation eine Amtsstelle der Kriegsverwaltung bekleidet. Wenn auch die für den Kriegsfall vorgesehene, erweiterte Verwaltungsorganisation zum Teil aus den Dienstzweigen der Armee bestehe und dem Armeekommando unterstellt sei, so handle es sich dabei trotzdem um ein Stück der Militärverwaltung. Ob deren Beamten die Uniform tragen und den Militärgesetzen unterstellt seien oder nicht, ändere hieran nichts. Der Sold könne allerdings nicht ohne weiteres als Einkommen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit