

im eidgen. Recht begründeten Ersatzpflicht hinaus angehalten wird. »

Vgl. auch Nr. 51. — Voir aussi n° 51.

VIII. BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE KANTONALER VERFASSUNGEN

PRINCIPES D'IMPOSITION POSÉS PAR LES CONSTITUTIONS CANTONALES

58. Urteil vom 24. Oktober 1925 i. S. Gebr. Tobler & C^{ie}
gegen Regierungsrat Appenzell A.-Rh.

Vorschrift einer kantonalen Verfassung (Appenzell A.-Rh.), wonach die Gemeinden eine Handänderungssteuer auf Liegenschaften einführen können. Darf als Handänderung bei Grundeigentum, als dessen Eigentümer eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft eingetragen ist, auch schon ein blosser Wechsel in der Person eines Gesellschafters behandelt werden ?

A. — Die Verfassung des Kantons Appenzell A.-Rh. vom 26. April 1908 bestimmt in

Art. 26 : « Die Staats- und Gemeindeauslagen werden, soweit die ordentlichen Einnahmen nicht ausreichen, durch Steuern gedeckt. Das Nähere bestimmt das Gesetz.

Neben den im Gesetz für alle Gemeinden vorgesehenen Steuerarten ist es den Gemeinden gestattet, eine Handänderungssteuer auf Liegenschaften, bis auf den Betrag von 1 %, einzuführen. Die hiezu notwendigen Ausführungsbestimmungen unterliegen der Genehmigung des Regierungsrates.

Die Einführung weiterer Spezialsteuern zu Gunsten der Gemeinden ist der Gesetzgebung vorbehalten. »

Die Gemeinde Teufen hat am 5. Mai 1918 eine vom Regierungsrat genehmigte Verordnung über den Bezug einer Handänderungssteuer erlassen, deren Art. 3 lautet :

« Überträgt der Inhaber einer Firma ein ihm persönlich gehöriges Grundstück in das Eigentum seiner Firma, so ist, sofern er einziger Inhaber der Firma ist, keine Handänderungssteuer zu entrichten : sind dagegen mehrere Firmainhaber vorhanden, so haben diejenigen, die bisher nicht Eigentümer waren, die Steuer nach Verhältnis ihres Anteils am Miteigentum zu entrichten : für die Berechnung der Steuer wird angenommen, dass die Firmainhaber zu gleichen Teilen Anteilhaber seien.

Diese Bestimmungen gelten analog für den Fall der Rückübertragung von Firmaeigentum in das Eigentum eines Firmainhabers und für den Fall einer Änderung im Bestande der Firmainhaber. »

B. — Unter der Firma Gebr. Tobler & C^{ie} bestand in Teufen eine Kollektivgesellschaft mit Fritz, Karl und Ernst Tobler als Gesellschaftern. Nach dem Tode des Letztgenannten wurde das Unternehmen in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt, indem an Stelle des Verstorbenen, Johannes Holderegger-Tobler in Teufen aber nicht als unbeschränkt haftender Teilhaber, sondern nur als Kommanditär eintrat. Die bisherige Firma (Gebr. Tobler & C^{ie}) wurde beibehalten, weshalb auch das Grundbuchamt Teufen sich zu Änderungen im Grundbuch bei den auf diese Firma eingetragenen, zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücken im Gemeindebann nicht veranlasst sah. Die Gemeinde Teufen forderte von einem Drittel des auf 230,000 Fr. geschätzten Wertes dieses Grundeigentums oder 76,666 Fr. gemäss Art. 3 Schlusssatz der Verordnung vom 5. Mai 1918 die Handänderungssteuer mit 1 % oder 766 Fr. 66. Eine Beschwerde der Firma über diese Auflage, womit sie die angewendete Verordnungsvorschrift als verfassungswidrig anfocht, hat der Regierungsrat von Appenzell A. Rh. am 15. Juni 1925 abgewiesen.

C. — Mit dem vorliegenden staatsrechtlichen Rekurse verlangt die Firma Gebr. Tobler & C^{te} die Aufhebung des regierungsrätlichen Entscheides wegen « Willkür und Verletzung verfassungsmässiger Rechte ». Sie bestreitet, dass der Ein- oder Austritt von Teilhabern bei der Kommandit- oder Kollektivgesellschaft einem Wechsel in der Person des Eigentümers der auf die Gesellschaft selbst, d. h. unter ihrer Firma eingetragenen Grundstücke gleichkomme. Nur bei einem solchen Wechsel könne aber von « Handänderung » gesprochen und nur er könne in Art. 26 Abs. 2 KV gemeint sein. Der Versuch, ihn auch schon bei blossen Veränderungen im Bestande der Firmeteilhaber anzunehmen, verstosse gegen Art. 559, 575 und 597 OR. Er sei ferner unvereinbar mit der grundbuchrechtlichen Behandlung. Nach Art. 31 der eidgen. Grundbuchverordnung würden bei Grundstücken, die zum Vermögen einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft gehören, nicht die einzelnen Personen, welche die Gesellschaft bilden, sondern die Firma als Eigentümerin eingetragen, dies im bewussten Gegensatz zum Falle blossen Miteigentums, bei dem nach Art. 33 ebenda die Namen aller Miteigentümer mit den ihnen zustehenden Bruchteilen aufzuführen seien. Da die Namen der einzelnen Gesellschafter überhaupt nicht im Grundbuch figurierten und zu figurieren brauchten, bedürfte es demnach auch bei Ein- und Austritten keiner Eintragung oder Vormerkung in demselben und keines öffentlich beurkundeten Vertrages im Sinne von Art. 657 ZGB, wie er im Falle einer Eigentumsübertragung nötig wäre. Vielmehr vollziehe sich der Wechsel in der Person der Anteilberechtigten ohne weiteres mit dem Verluste oder Erwerbe der Gesellschaftereigenschaft, was die Auffassung des Vorganges als einer Handänderung an der Liegenschaft selbst von vorneherein ausschliesse.

D. — Der Regierungsrat von Appenzell A. Rh. und die Gemeinde Teufen haben die Abweisung des Rekurses beauftragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach dem oben angeführten Art. 26 der Verfassung von Appenzell Ausser-Rhoden wird das Gemeindesteuerwesen durch die kantonale Gesetzgebung geordnet. Eine Ausnahme zu Gunsten der Autonomie der Gemeinden besteht nur insoweit, als Abs. 2 ebenda ihnen freistellt, die in der kantonalen Gesetzgebung vorgesehenen Steuern durch eine Handänderungssteuer auf Liegenschaften bis zu dem hier bestimmten Höchstansatz zu ergänzen. Der Umfang dieser Ermächtigung hängt von der Auslegung des darin verwendeten Begriffes der « Handänderung », d. h. der Bestimmung der Tatbestände ab, die damit bezeichnet werden sollten. Eine Ausdehnung der Abgabe auf andere Tatbestände, die durch jenen gesetzlichen Begriff nicht mehr als umfasst gelten können, würde einen Übergriff der Gemeinde in die Befugnisse des kantonalen Gesetzgebers enthalten, der von den dadurch zu ihrem Nachteil betroffenen Bürgern mit dem staatsrechtlichen Rekurse muss gerügt werden können. Dass die Ausführungsverordnung der Gemeinde Teufen schon vom Jahre 1918 datiert, ist unerheblich, weil die Anfechtung kantonaler Erlasse allgemein verbindlicher Natur wegen Verfassungswidrigkeit mit jenem Rechtsmittel gemäss feststehender Praxis nicht nur dem Erlasse selbst gegenüber, sondern auch noch bei seiner Anwendung im einzelnen Falle erfolgen kann.

2. — In der Sache selbst beruht der Rekurs auf einer Verkennung der rechtlichen Natur der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft und der Rechtsverhältnisse am Vermögen einer solchen. Wie das Bundesgericht schon oft ausgesprochen hat (vgl. BGE 39 I S. 298; 42 III S. 39; 51 I 230/1 mit Zitaten) ist die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft trotz Art. 559, 597 OR, wonach sie unter ihrer Firma Rechte, insbesondere auch Eigentum oder dingliche Rechte an Grundstücken erwerben und Verpflichtungen eingehen, klagen und verklagt werden

kann, kein selbständiges, von der Person der Gesellschafter unabhängiges Rechtssubjekt: Träger der unter der Gesellschaftsfirmabegründeten Rechte und Verbindlichkeiten sind vielmehr die einzelnen Gesellschafter. Ihnen steht das Gesellschaftsvermögen zu, wobei das Rechtsverhältnis in Bezug auf die dazu gehörenden Sachen, weil die Eigentumsgemeinschaft auf einer darüber hinausgehenden personenrechtlichen Verbindung beruht, nicht sowohl dasjenige des Miteigentums als des Gesamteigentums im Sinne von Art. 652—654 ZGB ist (ZELLER, Kommentar zu Art. 552 OR Nr. 1, Art. 590 Nr. 1; WIELAND zu Art. 652 ZGB No. 1; LEEMANN zum gleichen Artikel Nr. 15). Die Firma ist nichts weiter als der kaufmännische Name, unter dem die Gesellschafter in den Angelegenheiten der Gesellschaft auftreten. Daran ändert auch der von der Rekurrentin angerufene Art. 575 OR nichts. Es folgt daraus lediglich, dass der Austritt eines Gesellschafters nicht ohne weiteres die Auflösung der Gesellschaft überhaupt nach sich zieht, sondern dass sie unter den Zurückbleibenden fortbesteht, wenn die Beteiligten dies vor dem Austritt vereinbart haben: für die Annahme eines Vermögens mit eigener Rechtssubjektivität, dessen Träger nicht sowohl die einzelnen Gesellschafter, sondern ein von ihnen verschiedenes korporatives Rechtssubjekt, die Gesellschaft als solche wäre, lässt sich daraus nichts herleiten. Scheidet ein Gesellschafter aus, ohne dass damit die Auflösung der Gesellschaft überhaupt verbunden wäre, so verliert er demnach seinen Anteil am Gesamteigentum zu Gunsten der Zurückbleibenden und tritt umgekehrt ein neuer Teilhaber ein, so erwirbt er damit solches neben den bisherigen Gesellschaftern. In beiden Fällen findet also ein Wechsel im Subjekt des Eigentums, d. h. ein Eigentumswechsel statt. Dass er im Grundbuch nicht zum Ausdruck kommt, weil zum Vermögen einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft gehörendes Grundeigentum gemäss Art. 31 der Grundbuchverord-

nung einfach auf die Gesellschaftsfirmabegründung, ohne Aufführung der einzelnen Gesellschafter eingetragen wird, ändert an der materiellrechtlichen Natur des Vorganges nichts. Es liegt darin eine einfache Folgerung aus der durch Art. 559, 597 OR für die Gesellschafter gegebenen Möglichkeit im Rechtsverkehre unter einer Kollektivbezeichnung, eben der Firma aufzutreten. Da die Firma andererseits nichts als der Name für die Gesamtheit der Gesellschafter in ihrem jeweiligen Bestande ist, dieser jeweilige Teilhaberbestand demnach grundbuchlich als der Eigentümer bezeichnet ist, bedarf es deshalb auch im Falle von Austritten und Neueintritten keiner weiteren Eintragung mehr, um den Anteil des Ausscheidenden auf die Zurückbleibenden übergehen oder den Neuaufgenommenen in das Gesamteigentumsverhältnis eintreten zu lassen. Im vorliegenden Falle ist zudem fraglich, ob die Vorgänge, auf denen die Erhebung der bestrittenen Handänderungssteuer beruht, nicht auch eine Änderung im Grundbuch hätten nach sich ziehen sollen. Denn es ist im Anschluss an den Tod des Ernst Tobler nicht etwa nur ein neuer Teilhaber in die bestehende Kollektivgesellschaft eingetreten, sondern diese in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt worden. Nach Art. 31 der Grundbuchverordnung gehört aber zur Bezeichnung des Eigentümers bei Eigentumseintragungen im Grundbuch, wenn es sich um Gesellschaften handelt, ausser der Angabe der Firma auch diejenige der «Art der Gesellschaft.»

Die Erhebung der Handänderungssteuer beim Ausscheiden oder Neueintritt von Kollektiv- oder Kommanditgesellschaftern auf dem Anteil, der dadurch den Zurückbleibenden zuwächst oder vom Eintretenden erworben wird, kann somit nicht deshalb als verfassungswidrig, d. h. über die Ermächtigung des Art. 26 Abs. 2 KV hinausgehend, bekämpft werden, weil in einem solchen Falle ein Eigentümerwechsel nicht stattfindet. Vielmehr

könnte die Rüge der Verfassungswidrigkeit der streitigen Verordnungsbestimmung höchstens damit begründet werden, dass der Verfassungsgesetzgeber in Art. 26 Abs. 2 nicht an solche Eigentumsverschiebungen, sondern lediglich an die typischen grundbuchlichen *Umsatzgeschäfte* — Kauf, Tausch und ihnen gleichstehende Vereinbarungen — gedacht habe. Diesen Standpunkt haben denn auch die Rekurrenten im kantonalen Verfahren in erster Linie eingenommen und scheinen ihn eventuell auch heute aufrechtzuerhalten zu wollen. Doch bestehen für eine solche einschränkende Auslegung keine hinlänglichen Anhaltspunkte. Weder sind dafür Unterlagen aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift beigebracht worden, noch ergibt sie sich aus dem Ausdrucke « Handänderung » selbst, der sprachlich jeden Wechsel in der Person des Eigentümers oder der gemeinsamen Eigentümer einer Sache umfasst, noch spricht dafür die Natur der Abgabe. Indem die Verfassung dieselbe ausdrücklich als Steuer, nicht Gebühr bezeichnet und als Bemessungsstab den Grundstückswert wählt, bringt sie zum Ausdruck, dass es sich nicht um ein blosses Entgelt für die Mitwirkung der öffentlichen Organe bei der Eigentumsübertragung, hiezu notwendige Verrichtungen, sondern um die Erschliessung einer von dem Umfange jener Bemühungen unabhängigen neuen Einnahmequelle zu Gunsten der Gemeinden durch die Belastung gewisser Vermögensverschiebungen handeln soll. Bei diesem Fehlen eines inneren rechtfertigenden Zusammenhanges zwischen Abgabepflicht und grundbuchlichen Verrichtungen ist aber auch nicht anzunehmen, dass die Verfassung die Abgabenerhebung auf diesen Fall habe beschränken wollen. Das Bundesgericht hat denn auch bereits in einem analogen Rekursstreite (Urteil vom 23. Juni 1922 in Sachen Erben Zürcher) die Behandlung des Austritts oder Eintritts von Gesellschaftern als der Handänderungssteuer unterliegende « Eigentumsänderung » im Sinne des frü-

heren zürcherischen Notariatsgesetzes von 1875 als nicht anfechtbar erklärt (vgl. ferner allgemein WIELAND zu Art. 652 ZGB Nr. 2).

Zum gleichen Ergebnis müsste man kommen, wenn man als Eigentümer des Gesellschaftsvermögens bei der Kommanditgesellschaft mit LEEMANN zu Art. 552 ZGB Randnote 15 und dem dort zitierten zürcherischen Urteile nur die unbeschränkt haftenden Gesellschafter betrachten und dem Kommanditär lediglich die Stellung eines am Geschäfte mitinteressierten forderungsberechtigten Dritten zuweisen wollte. Auch unter dieser Voraussetzung hätte hier eine Eigentumsänderung stattgefunden: zwar nicht so dass der Kommanditär Tobler-Holderegger in das Gesamteigentumsverhältnis eingetreten, aber dass der Anteil des verstorbenen unbeschränkt haftenden Teilhabers Ernst Tobler auf die beiden anderen unbeschränkt haftenden Teilhaber übergegangen wäre.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird abgewiesen.