

#### IV. STEUERSTREITIGKEITEN ZWISCHEN BUND UND KANTONEN

#### CONTESTATIONS ENTRE LA CONFÉDÉRATION ET LES CANTONS EN MATIÈRE D'IMPOTS

##### 56. Urteil vom 16. November 1928 i. S. Eidgenossenschaft gegen Bern.

Umfang der Steuerfreiheit des Bundes nach Art. 7 Garantiegesetz. Liegenschaften, welche zu einem vom Bunde verwalteten « Fonds » (testamentarisch ihm von einem Privaten mit einer gesonderten Zweckbestimmung zugewendet und dafür ausgeschiedenen Vermögen) gehören.

A. — Die am 5. Januar 1898 in Bern gestorbene Frau Marie Berset geb. Müller hatte zum Erben der Hälfte ihres Vermögens die Schweiz. Eidgenossenschaft eingesetzt mit der Auflage, aus dem Ererbten auf dem zum Nachlass gehörenden Melchenbühlgute in Muri bei Bern ein Asyl für alte ehrbare Lehrer und Lehrerinnen, Erzieher und Erzieherinnen sowie Lehrer- und Erzieherwitwen einzurichten und zu erhalten. Nach dem Testamente sollte der Anstalt die « Eigenschaft einer selbstständigen juristischen Person verschafft werden ». Der Bundesrat wurde ersucht, die Aufsicht über die Anstalt zu übernehmen oder durch eine von ihm zu bezeichnende Behörde ausüben zu lassen; im ferneren wurde ihm die Wahl des jeweiligen Vorstehers der Anstalt und Vermögensverwalters und der Erlass eines Anstaltsreglements und der übrigen notwendigen Anordnungen überlassen. Die Erbschaft ist von der Eidgenossenschaft angetreten und das vorgesehene Asyl auf Grund des vom Bundesrat am 16. Juli 1901 erlassenen Organisationsreglements mit Ausführungsbestimmungen in Betrieb gesetzt worden. Art. 2 dieses Organisationsreglements bestimmt, dass die Bedürfnisse der Anstalt aus

dem Ertrage ihres Vermögens und aus den Eintrittsgeldern der Pflinglinge bestritten werden: die Verwaltung « der der Anstalt zustehenden Kapitalien » soll durch das eidgen. Finanzdepartement nach den für die Vermögensverwaltung der Eidgenossenschaft aufgestellten Vorschriften geschehen. In Art. 3 wird dem Bundesrate ferner die Aufsicht über die Anstalt vorbehalten und deren Ausübung dem Departement des Inneren übertragen. Schon vorher, kurz nach dem Tode der Erblasserin hatte der Testamentsvollstrecker Notar Gerster in Bern von sich aus, ohne das Einverständnis des Bundesrates einzuholen, an die kantonalen Behörden das Gesuch gestellt, der Berset-Müller-Stiftung auf Grund des kantonalen Rechts (Satzung 27 des bernischen ZGB) die juristische Persönlichkeit verleihen zu wollen. Der bernische Grosse Rat entsprach diesem Gesuche durch Dekret vom 23. November 1898.

Nachdem auf den zum Stiftungsvermögen gehörenden Liegenschaften in den Gemeinden Bern, Bolligen, Muri und Worb bisher die bernische Vermögenssteuer unbeanstandet entrichtet worden war, verlangte das eidgen. Finanzdepartement am 26. November 1924 unter Berufung auf Art. 2 des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 1851 betr. die politischen und polizeilichen Garantien zu Gunsten der Eidgenossenschaft (Garantiegesetz) von den Steuerverwaltungen der genannten Gemeinden die Versetzung dieser Liegenschaften in das steuerfreie Grundeigentum ab 1925. Die kantonale Steuer-Rekurskommission schützte den Steuerbefreiungsanspruch mit Entscheiden vom 20. Februar 1926 gegenüber dem Widerspruch der kantonalen Steuerverwaltung und der Gemeinden Muri und Bolligen. Auf Beschwerde der Zentralsteuerverwaltung des Kantons Bern hob jedoch das bernische Verwaltungsgericht diese Rekursentscheide auf und erklärte mit Urteilen vom 19. September 1927, zugestellt 18. Juli 1928 die streitigen Liegenschaften als vermögenssteuerpflichtig, mit der Begründung: mit

den « unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds » in Art. 7 Garantiegesez könnten nur solche gemeint sein, die zum Vermögen des Bundes gehörten. Hier habe man es aber nicht mit Bundesvermögen, sondern mit Eigentum einer selbständigen zivilrechtlichen Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB zu tun. Dass die Stiftung unter der Aufsicht des Bundesrats stehe und er durch von ihm bezeichnete Organe die Verwaltung führen lasse (Art. 83 und 84 ZGB), sei für die zu entscheidende Frage unerheblich. Auch wenn es sich um im Eigentum des Bundes stehendes, lediglich in seiner Verwendung gebundenes Vermögen handelte, wäre zudem die Steuerfreiheit nicht gegeben, weil die in der zitierten Gesetzesvorschrift für die Steuerfreiheit von « Liegenschaften, Anstalten und Materialien » des Bundes aufgestellte Voraussetzung, dass die betreffenden Objekte unmittelbar Bundeszwecken dienten, auch für Liegenschaften gelten müsse, die Bestandteil eines derartigen Zweckvermögens (Fonds im weiteren Sinne des Wortes) bildeten. Bundeszwecke seien aber nur die dem Bund durch das öffentliche Recht, nicht auch die ihm durch privatrechtliche Verfügungen, wie ein Testament, übertragenen Aufgaben.

B. — Mit Eingabe vom 20. August 1928 hat hierauf das eidgen. Finanzdepartement namens der Eidgenossenschaft beim Bundesgericht das Begehren gestellt, es sei festzustellen, dass die Berset-Müller Stiftung als Bundesfonds für ihr bewegliches und unbewegliches Vermögen Steuerfreiheit genieße und dass daher die vom Kanton Bern und den Gemeinden Bern, Bolligen, Muri und Worb für die Jahre 1925 und folgende geforderte Grundsteuer nicht geschuldet sei. Es wird daran festgehalten, dass die Steuerbefreiung des Art. 7 Garantiegesez sich auf die der Verwaltung des Bundes unterstehenden Fonds (gebundenen Zweckvermögen) schlechthin, ohne Rücksicht auf ihre Zusammensetzung und die Art jener Zweckbestimmung erstreckt. Der von den kantonalen

Behörden angerufene Passus : « welche unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sind » könne sich grammatikalisch nur auf den Satzteil « sowie diejenigen Liegenschaften, Anstalten und Materialien », nicht auf die diesem Satzteil vorangehenden Worte beziehen. Dass die abweichende Annahme des Verwaltungsgerichts unrichtig sei, folge übrigens schon daraus, dass anderenfalls auch die Bundeskasse nur insoweit steuerfrei wäre, als sie unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sei, eine Bestimmung, die « natürlich überhaupt keinen Sinn hätte ». Ob für diese absolute Steuerfreiheit der Fonds ein « vernünftiger Grund » bestehe, sei heute nicht mehr zu untersuchen. Nachdem das Garantiegesez sie vorsehe, hätten die Kantone sich eben damit abzufinden. Es liege zudem nichts Stossendes darin, wenn die Bundesfonds, die als gebundene Zweckvermögen dem Bunde keine Einnahmen verschaffen, nicht mit Steuern belastet werden dürfen. Im Urteile des Bundesgerichts in Sachen Aargau und Möriken (BGE 45 I 217) habe es sich nicht um Liegenschaften gehandelt, welche bestimmungsgemäss zu einem vom Bunde verwalteten Fonds gehören, sondern um solche, welche der Bund (unter Vorbehalt der Ablieferung eines Zehntels des Verkaufspreises an eine Stiftung) gemäss den testamentarischen Bestimmungen frei habe veräussern können. Das Urteil vermöge daher kein Präjudiz für den vorliegenden Fall zu bilden.

C. — Das Verwaltungsgericht und die Zentralsteuerverwaltung des Kantons Bern haben auf Abweisung der Beschwerde angetragen.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Es handelt sich um eine Steuerstreitigkeit zwischen dem Bund und einem Kanton, zu deren Beurteilung der Staatsgerichtshof auf Grund von Art. 179 OG zuständig ist. Unter diese Zuständigkeitsnorm fallen trotz Art. 12 Garantiegesez heute auch Anstände dar-

über, ob bestimmte Vermögensteile nach Art. 7 des genannten Gesetzes die Befreiung von kantonalen Steuern geniessen (BGE 40 I 404 Erw. 1; 45 I 225 Erw. 1).

2. — Nach Art. 7 Schlusstitel zum ZGB behalten Anstalten oder Stiftungen, die unter dem bisherigen Rechte die Persönlichkeit erlangt hatten, sie unter dem neuen Rechte bei, auch wenn sie nach dessen Bestimmungen die Persönlichkeit nicht erlangt hätten; die bereits bestehenden juristischen Personen, für deren Entstehung nach dem ZGB die Eintragung in das öffentliche Register erforderlich ist, müssen jedoch diese Eintragung, auch wenn sie nach dem bisherigen Rechte nicht vorgesehen war, binnen fünf Jahren nach dem Inkrafttreten des neuen Rechtes nachholen und werden nach Ablauf dieser Frist ohne Eintragung nicht mehr als juristische Person anerkannt. Es ist heute unbestritten, dass eine solche Eintragung im Handelsregister hinsichtlich der Berset-Müller Stiftung entgegen der Annahme des bernischen Verwaltungsgerichts in seinen Urteilen vom 19. September 1927 nie stattgefunden hat. Auch wenn man annimmt, dass damit die Stiftung, weil eine privatrechtliche, nicht öffentlichrechtliche und deshalb von der erwähnten Übergangsbestimmung betroffen (MUTZNER, Kommentar zu Art. 7 SchlT Nr. 2), vom 1. Januar 1917 an die Rechtspersönlichkeit verloren habe und ihr Vermögen infolgedessen trotz der Testamentsklausel, welche die Errichtung einer selbstständigen Anstalt vorsah, heute auch steuerrechtlich als Teil des Bundesvermögens zu betrachten sei, ist indessen der geltend gemachte Steuerbefreiungsanspruch nicht begründet.

3. — Art. 7 des Garantiesetzes lautet: « Die Bundeskasse und alle unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds, sowie diejenigen Liegenschaften, Anstalten und Materialien, welche unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sind, dürfen von den Kantonen mit keiner direkten Steuer belegt werden. » Es ist zuzugeben, dass

durch die Einschränkung des Relativsatzes: « welche unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sind » nur die gerade vorher genannten Objekte — Liegenschaften, Anstalten und Materialien — nicht auch « die unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds » betroffen sein können. Die Einschiebung des hinweisenden Fürwortes « diejenigen » erst vor « Liegenschaften » in Verbindung mit der Abtrennung des anschliessenden Satzteiles vom vorangehenden durch das Wort « sowie » lassen eine andere Deutung nach den grammatikalischen Regeln schlechterdings nicht zu. Daraus ergibt sich indessen noch nicht der von der Klage gezogene Schluss. Um zu der gänzlichen Steuerbefreiung auch der hier im Streite liegenden Liegenschaften zu gelangen, muss die Klage den Begriff « Fonds » in dem weiten Sinne jedes vom Bunde für einen bestimmten Zweck ausgesonderten und bereitgestellten oder ihm von einem Dritten mit einer solchen gesonderten Zweckbestimmung zugewendeten Vermögenskomplexes überhaupt auslegen, gleichgültig aus welchen Vermögensgegenständen er zusammengesetzt ist und welcher Art jener Zweck ist. So ausgelegt enthält die Bestimmung aber einen inneren Widerspruch. Denn wenn darin einerseits die Steuerbefreiung « allen unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds » schlechthin zugesichert ist, so wird sie andererseits nach dem Wortlaut den « Liegenschaften » ebenso allgemein und ohne Unterscheidung nur unter der Voraussetzung gewährt, dass sie unmittelbar Bundeszwecken dienen. Die Frage, wie es sich mit Liegenschaften verhält, die Bestandteil eines für einen besonderen Zweck ausgesonderten gebundenen Zweckvermögens bilden, ob sie ebenfalls unter die letztere Beschränkung fallen oder an der hievon unabhängigen Steuerfreiheit der « Fonds » teilnehmen, kann demnach nicht an Hand des Wortlautes des Art. 7 Garantiesetz allein entschieden werden. Es muss dafür auf den Zusammenhang und Zweckgedanken der ganzen Vorschrift zurück-

gegangen werden. Eine solche logische Interpretation führt aber zum Ergebnis, dass unter den « Fonds » nur bewegliches Vermögen dieser Art verstanden sein kann. Darauf weist zunächst schon der Umstand hin, dass das Gesetz die Fonds auf eine Linie mit der Bundeskasse stellt. Denn dieser Begriff kann zweifellos nur bewegliches Vermögen : Geld und Geldeswert umfassen. Wollte man darunter das Finanzvermögen des Bundes überhaupt im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, d. h. alle Vermögensstücke verstehen, die ihm durch ihren Kapitalwert oder ihre Erträge die Mittel zur Erfüllung seiner Aufgaben verschaffen, so würde für den Vorbehalt, den das Gesetz bei den « Liegenschaften, Anstalten und Materialien » macht, nämlich dass sie unmittelbar d. h. durch ihren Gebrauch einem Bundeszwecke dienen müssen, überhaupt kaum etwas übrig bleiben, weil alsdann auch die als blosser Kapitalanlage erworbenen Immobilien gleichwohl als Teil der « Bundeskasse » von der Besteuerung durch die Kantone befreit bleiben würden. Es ist zudem nicht einzusehen, was den Bundesgesetzgeber hätte veranlassen können, die Liegenschaften des Bundes dergestalt steuerlich verschieden zu behandeln, je nachdem sie Teil eines gesonderten Zweckvermögens (Fonds im weiteren Sinne) sind oder nicht. Wenn Liegenschaften, die nicht zu einem Spezialfonds gehören, andererseits für den Bund nur als Kapitalanlage, nicht durch ihren Gebrauch in Betracht kommen, der kantonalen Besteuerung unterliegen, obwohl ihre Erträge als in die Bundeskasse fallende Einnahmen mit zur Bestreitung der öffentlichen Bedürfnisse des Bundes dienen, so kann unmöglich angenommen werden, dass das Gesetz demjenigen Grundbesitz eine weitergehende Steuerbefreiung habe zugestehen wollen, der dem Bunde von einem Dritten mit einer Zweckbestimmung zugewendet worden ist, die nicht einmal ein Bundeszweck zu sein braucht. Dies wäre aber die Folge der von der Klage vertretenen

Auslegung. Der Vorbehalt, dass die Liegenschaften unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sein müssen, beruht offenbar auf der Erwägung, dass der Grundbesitz das erste, natürliche Steuerobjekt ist, auf das das Gemeinwesen, in dem sich die Grundstücke befinden, vor allem soll zählen können. Deshalb soll auch ein Grundstück der Besteuerung nur insoweit entgehen, als es als solches durch seinen Bestand eine öffentliche Aufgabe des Bundes erfüllt oder miterfüllen hilft, nicht wo es sich lediglich um eine Geldanlage handelt, wie auch ein Privater sie vornehmen könnte und die ebensogut auch anders getroffen werden könnte. Von diesem Standpunkte aus kann es aber keinen Unterschied ausmachen, ob eine bestimmte Liegenschaft zum allgemeinen Vermögen des Bundes gehört oder einem Spezialfonds (gebundenen Zweckvermögen) einverleibt ist. Die Beschränkung der Steuerfreiheit durch den erwähnten Vorbehalt muss sich vielmehr auf alle Liegenschaften schlechthin beziehen. Auf diesem Boden steht, trotz der Bestreitung der Klage, auch schon das frühere Urteil des Bundesgerichts in Sachen Gemeinde Möriken und Kanton Aargau gegen Eidgenossenschaft. Auch die Liegenschaften, welche die Erblasserin in jenem Falle im Testament als veräusserliche bezeichnet hatte, waren deshalb nicht freies Vermögen, indem ihr Ertrag, wie das « nach Abzug der Legate verbleibende Kapitalvermögen » überhaupt, testamentsgemäss ebenfalls den Zwecken des Landesmuseums, nämlich zur Verwaltung, Unterhaltung, Verschönerung und Verbesserung der Gebäude und Anlagen des Schlossgutes Wildeggen und zur Anschaffung geeigneter altertümlicher Gegenstände dienen sollte, ein Sachverhalt, auf den gerade die Klagebeantwortung des Bundesrates in jenem Verfahren mit Nachdruck hinwies (vgl. BGE 45 I 223 unten). Träfe die Deutung, welche das eidgen. Finanzdepartement dem Art. 7 Garantiesetz heute geben will, zu, so wären demnach auch alle diese Grundstücke als Bestand-

teil eines dem Bunde vermachten zweckgebundenen Fonds ohne weiteres steuerfrei gewesen und es hätte sich eine Untersuchung und Unterscheidung danach erübrigt, inwiefern die durch das Vermächtnis Effinger erworbenen Liegenschaften unmittelbar zum Museumsobjekt selbst gehören oder für den Museumszweck nur durch ihren Kapital- und Ertragswert in Betracht kommen. Im kantonalen Verfahren, nicht in der Klageschrift ans Bundesgericht hat sich das eidgen. Finanzdepartement für seine Auffassung auch auf die Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zum Entwurfe des Garantiegesetzes vom 1. Dezember 1851 (Bbl 1851 III S. 251 ff.) berufen, wo bei Besprechung des Art. 7 einleitend bemerkt wird: « In Art. 7 wird vorgeschlagen, dass die eidgenössischen Fonds und diejenigen Vermögensobjekte, welche unmittelbar für Bundeszwecke bestimmt sind, von den Kantonen nicht mit direkten Steuern belegt werden sollen. » Wenn hier allgemein bloss von Fonds einerseits und anderen Vermögensobjekten die Rede ist, ohne dass eine Unterscheidung nach der Zusammensetzung des Fondsvermögens gemacht würde, so findet sich aber im weiteren Verlaufe der Botschaft eine Äusserung, welche umgekehrt gerade geeignet ist, die Ansicht zu unterstützen, dass mit den Fonds nur Geld und Geldeswert, nicht andere zu einem Zweckvermögen gehörende Vermögensstücke gemeint sein sollten: « Das Gesagte soll namentlich gelten von dem gesamten K a p i t a l v e r m ö g e n, der K a s s e und denjenigen Gegenständen, welche direkt für Bundeszwecke bestimmt sind. » Massgebend muss im übrigen der im Gesetz selbst zum Ausdruck kommende Wille sein. BLUMENSTEIN (Kommentar zum bernischen Steuergesetz Art. 7 S. 28) und die Abhandlung von SCHMITZ über die Steuerfreiheit des Bundes (in der Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozialpolitik Bd. 32 S. 100 ff. insbesondere 104), welche beide den Begriff Fonds in dem von der Klage vertre-

tenen weiteren Sinne aufgefasst wissen wollen, stützen sich dafür ebenfalls ausschliesslich auf den Wortlaut des Artikels (« alle unter der Verwaltung des Bundes stehenden Fonds »). Irgendeine Auseinandersetzung mit dem Widerspruch, der sich bei dieser Deutung gegenüber dem ebenso allgemein lautenden Vorbehalte für die « Liegenschaften » ergibt und eine Widerlegung der sonstigen, sachlichen Bedenken, die einer solchen Auslegung entgegenstehen, findet sich in beiden Äusserungen nicht.

Die heute in Betracht kommenden Liegenschaften bilden aber Bestandteil einer Zuwendung eines Dritten an den Bund, deren Zweck überhaupt kein Bundeszweck ist. Sie dienen also einem solchen nicht unmittelbar, durch ihren Ertrag, wie denn auch die Klage selbst deren Steuerfreiheit keineswegs aus einem derartigen Zusammenhang mit Bundeszwecken, sondern ausschliesslich aus der angeblichen Steuerfreiheit der unter der Verwaltung des Bundes stehenden gebundenen Zweckvermögen (Fonds) überhaupt ohne Rücksicht auf die Art ihrer Zweckbestimmung herleitet. Ob dafür allenfalls die Steuerfreiheit nach Art. 7 Ziff. 3 des bernischen StG beansprucht werden könnte, ist nicht zu untersuchen, weil ein solcher Anspruch im vorliegenden Verfahren nicht erhoben, sondern ausschliesslich die bundesrechtliche Exemption des Art. 7 Garantiegesetz angerufen wird.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Klage wird abgewiesen.

---