

4.2

Privilegierte Gesellschaften

Steuerbefreiung von Genossamen

Schwyzer Genossamen und Korporationen unterscheiden sich wesentlich von den Walliser Bürgergemeinden, welche gemäss Bundesgerichtsurteil von der direkten Bundessteuer befreit sind. Walliser Bürgergemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, welche öffentliche Aufgaben wahrnehmen und mit den Einwohnergemeinden zusammenarbeiten. Sie haben Ähnlichkeit mit den Einwohnergemeinden und unterstehen dem Walliser Gemeindeorganisationsgesetz. Schwyzer Genossamen und Korporationen hingegen sind Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitgliedschaft und Organisation selbstständig geregelt sind. In ihren Rechtsbeziehungen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung. Der öffentlich-rechtliche Charakter kommt nur ansatzweise zum Ausdruck und begründet keinen Anspruch auf

Steuerbefreiung. Die personalen Elemente überwiegen gegenüber dem territorialen Element des Wohnsitzes. Die Genossamen und Korporationen verfügen gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sie keine Steuerhoheit. Somit kann man sie nicht als Gebietskörperschaften im Sinne von Art. 56 lit. c DBG bezeichnen, obwohl sie territorial gebunden sind. Es wird eine erhebliche wirtschaftliche Betätigung ausgeübt. Diese dient den eigennützigen Interessen ihrer Mitglieder und nicht gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken. Schwyzer Genossamen und Korporationen schütten ihre Gewinne in der Regel in Form eines Genossennutzens aus und erbringen genossenschaftliche Leistungen an ihre Mitglieder, was den Anforderungen des Bundesgerichts zuwiderläuft. Eine Steuerbefreiung ist sachlich nicht gerechtfertigt, was auch in Art. 16 Abs. 1 KV, wonach alle Korporationen der Steuerpflicht unterliegen, klar zum Ausdruck kommt.

Entscheid der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz vom 22. Mai 2000 i.S. Genossame X. (SIKE 235/99 = StPS 2/2000 S. 80 ff.)

Société privilégiées

Exemption de «genossamen» (corporation des consorts)

Les «genossamen» et les corporations schwytzoises se distinguent de manière fondamentale des communes de citoyens valaisannes, qui sont, elles, selon l'arrêt du Tribunal fédéral, exonérées de l'impôt fédéral direct. Les communes de citoyens valaisannes sont des corporations de droit public qui prennent en charge des tâches publiques et qui collaborent avec les communes d'habitants. Elles ont des traits communs avec les communes d'habitants et sont soumises à la loi valaisanne sur l'organisation des communes. Les «genossamen» et les corporations schwytzoises, en revanche, sont des coopératives de droit public. Elles ont des statuts propres, dans lesquels le but, la définition de membre et l'organisation sont réglés de manière indépendante. Dans leurs relations de droit, c'est d'une manière général le droit privé qui s'applique. Leur caractère de droit public n'apparaît que de manière esquissée et ne donne aucun droit à une exemption d'impôt. Les éléments d'ordre personnel prédominent sur l'élément territorial du domicile. Les «genossamen» et les corporations ne disposent vis à vis de leurs membres d'aucun droit de la puissance publique, en particulier, ils n'ont pas le droit de prélever des impôts. Ainsi, on ne peut pas les considérer comme des collectivités territoriales au sens de l'art. 56 lettre c LIFD, bien qu'elles soient liées territorialement. L'activité économique, qui s'exerce pour les intérêts propres des membres et non pour des buts non lucratifs ou d'intérêt public, est importante. Les «genossamen» et les corporations schwytzoises distribuent leurs

bénéfices en général sous la forme d'une utilité pour les membres et elles fournissent des prestations à leurs membres, ce qui va à l'encontre des exigences du Tribunal fédéral. Une exemption d'impôt n'est objectivement pas justifiée, ce qui s'exprime clairement dans l'art. 16 al. 1 de la constitution cantonale, selon lequel toutes les corporations sont soumises à l'impôt.

Administration pour l'impôt fédéral direct du canton de Schwytz, arrêt du 22 mai 2000 en la cause Genossame X (StKE 235/99 = StPS 2/2000 p. 80ss)

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Genossame X. beantragte in der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1995 u.a., es sei festzustellen, dass sie in Bezug auf die direkte Bundessteuer von der Steuerpflicht befreit sei. Zur Begründung wurde u.a. auf das Bundesgerichtsurteil vom 19. Januar 1999 hingewiesen, worin entschieden wurde, dass die Burgergemeinde Zermatt unter den Begriff der «anderen Gebietskörperschaften» im Sinne von Art. 56 lit. c DBG fällt und somit steuerbefreit ist.

Aus den Erwägungen

2. Gemäss Art. 56 lit. c DBG sind ausser Bund und Kantonen u.a. die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone von der Steuer befreit. Mit Urteil vom 19.1.1999 entschied das Bundesgericht, dass die «Burgergemeinde Zermatt» unter den Begriff der «anderen Gebietskörperschaften» im Sinne von Art. 56 lit. c DBG fällt und somit steuerbefreit ist. Zur Begründung wird im Wesentli-

chen angeführt, die Steuerbefreiung sei nicht nur für reine Gebietskörperschaften vorgesehen, wie das Beispiel der Kirchgemeinden zeige, welche neben territorialen auch personale Elemente aufwiesen. Keinen solchen territorialen Bezug hätten etwa Realkörperschaften wie Meliorationsgenossenschaften oder Wasserkorporationen sowie reine Personalkörperschaften wie Berufsgenossenschaften oder öffentlich-rechtliche Studentenorganisationen. Die Bürgergemeinde Zermatt weise, gleich wie die Kirchgemeinden, Merkmale von Personal- und Gebietskörperschaften auf: Neben dem Ortsbürgerrecht, das als personales Element im Vordergrund stehe, verfüge die Bürgergemeinde nach Walliser Recht auch über gewisse territoriale Grundlagen. So müssen ihre Mitglieder, um stimmberechtigt zu sein, in der Regel im Gebiet der betreffenden Bürgergemeinde wohnen. Diese habe zwar – im Unterschied zu den politischen Gemeinden – keine eigentliche Gebietshoheit. Ihre Aufgabe bestehe regelmässig vorab in der Verwaltung und Nutzung ihres Gutes sowie in der Verwendung ihrer Mittel für kulturelle, soziale oder sonstige gemeinnützige Zwecke, häufig in Zusammenarbeit mit der Einwohnergemeinde. Abgesehen von der Verleihung des Bürgerrechts, dem Erlass von eigenen Reglementen und allenfalls gewissen Aufgaben im Bereich des Vormundschaftswesens sowie der Armenfürsorge stünden in der Regel keine hoheitlichen Befugnisse zu. Ähnliches gelte auch für die Kirchgemeinden, welche – ausser im Bereich der Kirchensteuern – grundsätzlich ebenfalls nicht über Hoheitsgewalt oder Gebietshoheit verfügten und sich zur Hauptsache auf ideelle und soziale Aktivitäten zu beschränken hätten. Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass, soweit eine Bürgergemeinde gesetzlich gehalten sei, mit ihrem Vermögen in erster Linie öffentlichen Zwecken zu dienen, und keine übermässigen Ausschüttungen an ihre Bürger vornehme, sich im Rahmen von Art. 56

lit. c DBG eine von den anderen Gemeindearten abweichende Behandlung nicht aufdränge. Im Falle der Bürgergemeinde Zermatt seien diese Voraussetzungen erfüllt:

Walliser Bürgergemeinden könnten nur dann Leistungen zu Gunsten ihrer Bürger vorsehen, wenn dadurch «gemeinnützige» Zwecke verfolgt werden; Vermögenserträge würden gegebenenfalls als unentgeltliche oder vergünstigte Naturalleistungen – in der Form von Brennholz oder Nutzungsrechten am Bürgerboden – oder «aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen» als Bargeld ausgeschüttet.

3. a) Es stellt sich nun die Frage, ob auf Grund dieses Bundesgerichtsentscheids Schwyzer Korporationen und Genossamen, u.a. die Einsprecherin, bezüglich der direkten Bundessteuer ebenfalls von der Steuer befreit sind, weil es sich um «andere Gebietskörperschaften» im Sinne von Art. 56 lit. c DBG handelt. Schwyzer Korporationen und Genossamen waren schon unter dem BdBSt grundsätzlich steuerpflichtig, was auch nie umstritten war. Sie mussten in Bezug auf die Bundessteuern jedoch (als Körperschaften des kantonalen Rechts im Sinne von Art. 59 ZGB) lediglich eine Steuer auf dem Vermögen entrichten (Art. 51 Abs. 1 lit. b BdBSt). Die ausdrückliche Beschränkung auf die Vermögenssteuer fiel mit der Einführung des DBG per 1.1.1995 weg und die Schwyzer Korporationen und Genossamen bezahlen seither als «übrige juristische Personen» auch eine Gewinnsteuer (Art. 71 DBG). Ab dem 1.1.1998 fällt die Kapitalsteuer weg (vgl. Art. 73 – 78 DBG, welche durch das Bundesgesetz vom 10.10.1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, in Kraft seit dem 1.1.1998, aufgehoben wurden). Bezüglich der kantonalen Steuern entrichteten die Schwyzer Korporationen und Genossamen schon immer sowohl eine Kapital- als auch eine Reingewinnsteuer.

b) Gegen eine Steuerbefreiung spricht in erster Linie einmal die Regelung in § 16 Abs. 1 der Kantonsverfassung des Kantons Schwyz, wonach alle Einwohner des Kantons sowie alle Korporationen, Handels- und Erwerbsgesellschaften der Steuerpflicht unterliegen. Dieser § 16 Abs. 1 existiert seit 1876 unverändert. Schon in § 22 der Kantonsverfassung von 1848 war die Steuerpflicht der Korporationen festgelegt und sie war auch in der kantonsrätlichen Debatte zur Verfassungsänderung von 1876 nicht umstritten. Dies zeigt deutlich, dass der Verfassungsgeber die Schwyzer Korporationen und Genossamen nicht auf eine Stufe mit den Einwohner- und Kirchengemeinden stellen wollte, sondern in ihnen vielmehr Steuersubjekte sah, welche nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden müssen.

c) Art. 76 der Verfassung des Kantons Wallis hält ausdrücklich fest, dass zu den Gemeinden im Sinne der Kantonsverfassung und der kantonalen Gesetzgebung nicht nur die Einwohnergemeinden, sondern auch die Bürgergemeinden gehören. Art. 80 der Verfassung des Kantons Wallis bestimmt: «Die Bürgergemeinde ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes und hat als solche die ihr von der Gesetzgebung übertragenen Aufgaben im öffentlichen Interesse zu erfüllen.» Bei den Bürgergemeinden im Kanton Wallis handelt es sich demnach um öffentlich-rechtliche Körperschaften. Die Bürgergemeinde Zermatt hat keine eigenen Statuten. Zweck, Haftung, Mitgliedschaftsrechte und Organisation sind im Kanton Wallis direkt und für alle Bürgergemeinden einheitlich im Gesetz vom 13. November 1980 über die Gemeindeordnung des Kantons Wallis (GGO) geregelt. Die Grundsätze der Verwaltung und Nutzung des Burgervermögens werden durch das Gesetz festgesetzt (Art. 47 Abs. 2 GGO). Art. 46 GGO, wonach die Bürgergemeinde im Hinblick auf die Wahrung der Interessen der Bürger und die Erfüllung der vor-

gesehenen Aufgaben auf die gleiche Art und Weise organisiert ist wie die Einwohnergemeinde, verdeutlicht die Ähnlichkeit der Walliser Bürgergemeinden mit den Einwohnergemeinden. Die Schwyzer Kantonsverfassung erwähnt demgegenüber nirgends, dass es sich bei den Schwyzer Korporationen und Genossamen um «Gemeinden» handelt. Als Gemeinden werden lediglich die Einwohnergemeinden aufgeführt (Art. 23 KV). Rudolf Sidler führt in seiner Dissertation aus: «Wissen wir aber, dass die Korporation im alten Lande Schwyz sich jeglicher politischer Funktion enthält und nur soweit tätig wird, als dies mit der Nutzung und Verwaltung des Allmeindgutes zusammenhängt, so ist der moderne Gemeindebegriff eine für die Allmeindkorporation nicht gerade zutreffende Bezeichnung. Andererseits ist der Begriff der Gemeinde im Sinne der demokratischen Versammlung aller Korporationsbürger als höchstem Korporationsorgan durchaus am Platze» (vgl. Sidler, Die schwyzerische Unterallmeindkorporation, Diss. Zürich 1956, S. 40). Das kantonale Einführungsgesetz zum ZGB bestimmt, dass bestehende Allmeindgenossenschaften und ähnliche Körperschaften im Sinne von Art. 59 Abs. 3 ZGB Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes sind (§ 18 EG-ZGB). Die Schwyzer Korporationen und Genossamen sind nicht ausführlich und einheitlich in einem kantonalen Gesetz geregelt. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitgliedschaft und Organisation selbstständig geregelt sind. Die Befugnis, die Art und Weise der Benutzung und der Verwaltung ihrer Güter selbst zu bestimmen, ist sogar durch die Verfassung gewährleistet (§ 13 Abs. 1 KV).

d) In der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen der Schwyzer Korporationen und Genossamen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung. So unterstehen beispielsweise die Korporationen und Genossamen in der Regel nicht dem Sub-

missionsgesetz. Dies ist lediglich dann der Fall, wenn und soweit sie Beiträge des Kantons erhalten, was aber für alle Private zutreffen kann (§ 1 Abs. 2 SubmV). Darüber hinaus werden Korporationen und Genossamen immer dann auf Grund von Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Binnenmarkt vom 6. Oktober 1995 (BGBM) dem öffentlichen Beschaffungsrecht unterstehen, wenn sie öffentliche Aufgaben wahrnehmen. Letzteres ist bei Korporationen und Genossamen nur ausnahmsweise der Fall, wenn sie beispielsweise im Bereiche der Wasserversorgung tätig sind. Soweit sie indessen als Träger einer kommunalen Versorgungsaufgabe auftreten, werden sie wie ein Privater behandelt. In diesem Fall hat die Gemeinde mit der Korporation ebenfalls einen Konzessionsvertrag im Sinne von § 38 Abs. 3 und 4 PBG abzuschliessen. Es wird somit in der Praxis des Regierungsrates davon ausgegangen, Korporationen und Genossamen seien hinsichtlich der Versorgungswerke eben keine Gemeinwesen (vgl. RRB Nr. 1253 vom 5. Juli 1994). Der durch die Vertreterin angeführte § 13 Abs. 1 der Kantonsverfassung gewährleistet die Unverletzlichkeit des Eigentums. Jedem Bezirk, jeder Gemeinde sowie jeder geistlichen und weltlichen Korporation bleibt auch die Verwaltung und die Befugnis, die Art und Weise der Benützung und der Verwaltung ihrer Güter selbst zu bestimmen, gesichert. Aus der Eigentumsgarantie und der Autonomie in der Benutzung und Verwaltung der Güter kann kein Anspruch auf Steuerbefreiung abgeleitet werden. Korporationen und Genossamen haben mit den Bezirken und Einwohnergemeinden so gut wie gar nichts gemeinsam, wie die übrigen Ausführungen im vorliegenden Einspracheentscheid zeigen. Aus § 13 KV eine eigentliche Gemeindeautonomie abzuleiten, welche vor allem im Bereich des kommunalen Baurechts, Polizeirechts, öffentlichen Bauwesens, Schulwesens, Versorgungswesens und der Steuereinnahmen spielt, zielt somit ins

Leere. Des Weiteren kommen die Regeln über die Staatshaftung nicht zur Anwendung (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Haftung des Gemeinwesens und die Verantwortlichkeit seiner Funktionäre vom 20.2.1970). Die Angestellten der Korporationen und Genossamen stehen nicht in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis. Trotzdem weisen einzelne kantonale Bestimmungen auf den öffentlich-rechtlichen Charakter der Schwyzer Korporationen und Genossamen hin. So zum Beispiel, dass bei Fehlen von Vorschriften in den Statuten das Gemeindeorganisationsgesetz zur Anwendung kommt (§ 21 EG-ZGB), dass Beschlüsse der Genossenversammlung beim Verwaltungsgericht angefochten werden können (§ 20 EG-ZGB) oder dass Statutenänderungen durch den Regierungsrat genehmigt werden müssen (§ 19 Abs. 2 EG-ZGB). Der öffentlich-rechtliche Charakter erklärt auch, weshalb das Gleichheitsgebot für Geschlechter gemäss Art. 4 Abs. 2 BV beachtet werden muss (vgl. Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Schwyz vom 26.11.1991). Dies bedeutet aber nicht, dass staatliche Aufgaben erfüllt werden. Im kantonalen Recht werden den Korporationen und Genossamen keine öffentlichen Aufgaben übertragen. Eine Zusammenarbeit mit der Einwohnergemeinde ergibt sich faktisch vielleicht im Zusammenhang mit der Wald- und Alpbewirtschaftung, wobei aber auch andere private Waldeigentümer mit der öffentlichen Hand zusammenarbeiten, ohne dass sie deswegen eine Steuerbefreiung beanspruchen. Auch Rudolf Sidler hält in seiner Dissertation fest, dass die Korporation kaum mehr staatliche Aufgaben erfüllt (vgl. Sidler, a.a.O., S. 82). Aus dem ansatzweise erkennbaren öffentlich-rechtlichen Charakter der Korporationen und Genossamen alleine lässt sich kein Anspruch auf Steuerbefreiung herleiten.

e) Die Burgergemeinde Zermatt hingegen arbeitet in vielen Bereichen mit der Einwohnergemeinde zusammen, insbesondere bezüglich der Verwaltung und Nutzung ihres Gutes sowie bezüglich der Verwendung ihrer Mittel für kulturelle, soziale oder sonstige gemeinnützige Zwecke. Auch Wahlen und Abstimmungen werden organisatorisch, zeitlich und örtlich zusammengelegt. Bei der Erfüllung ihrer Aufgaben sind die Einwohner- und Burgergemeinden unter Beachtung ihrer Selbstständigkeit bestrebt, ihre Tätigkeiten zu koordinieren (vgl. Art. 3 des Gesetzes vom 28. Juni 1989 über die Burgerschaften). Walliser Burgergemeinden erfüllen eine ganze Reihe von öffentlichen Zwecken, wie die folgende Aufzählung zeigt:

Burgergemeinden stellen Grundstücke zur Verfügung oder treten diese zu günstigen Bedingungen zum Zwecke öffentlichen Nutzens ab, etwa für den Bau einer heilpädagogischen Schule, für die Errichtung einer geordneten Kehrriechtablage, für den Bau von Kehrriechverbrennungsanlagen, für den Bau von Schulhäusern und den dazugehörigen Anlagen, für die Erstellung von Sportplätzen und Schiessanlagen.

Burgergemeinden entrichten Beiträge oder beteiligen sich am Bau und Unterhalt von Werken von öffentlichem Nutzen, etwa an Hochwasserdämmen und Kanälen, an Kirchen und Kapellen, an Schulhäusern, an der Regionalbibliothek, an Sportplätzen.

Burgergemeinden entrichten Beiträge an die öffentliche Armenpflege, beteiligen sich an den jährlichen Ausgaben der politischen Gemeinde und unterstützen die Orts- und Verkehrsvereine. Burgergemeinden stellen Bürgerhäuser, Schulhäuser, Räumlichkeiten, Tiefkühlanlagen, Waschanstalten und andere Gebäulichkeiten der politischen Gemeinde oder der Öffentlichkeit zur Verfügung (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 20.6.1997, E.5 b).

Die Burgergemeinde Zermatt hat auch gewisse hoheitliche Befugnisse, zum Beispiel bezüglich Verleihung und Entzug des Bürgerrechts oder gewisser Aufgaben im Bereich des Vormundchaftswesens und der Armenfürsorge. Sie kann im Falle von Zuwiderhandlungen gegen das kommunale Organisationsreglement Busse oder Verweis ausfällen (Art. 2 GGO). Im Gegensatz dazu hat die Genossame X. keine solchen hoheitlichen Befugnisse.

f) Walliser Burgergemeinden erfüllen öffentliche und gemeinnützige Zwecke. Sie können nur dann Leistungen zu Gunsten ihrer Bürger vorsehen, wenn dadurch «gemeinnützige» Zwecke verfolgt werden. Vermögenserträge werden gegebenenfalls als unentgeltliche oder vergünstigte Naturalleistungen – in der Form von Brennholz oder Nutzungsrechten am Bürgerboden – oder (aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen) als Bargeld ausgeschüttet. Insbesondere dieses Dienen für öffentliche und gemeinnützige Zwecke war offenbar für die Steuerbefreiung der Burgergemeinde Zermatt durch das Bundesgericht ausschlaggebend. Die Bürgergemeinden des alten Landes Schwyz erfüllen demgegenüber nicht eine politische, sondern lediglich eine wirtschaftliche Funktion (vgl. Sidler, a.a.O., S. 41). Die Genossame X. hat den Zweck, das Vermögen zu erhalten, zu verwalten und im Interesse der Genossenbürger zu nutzen (§ 1.1 der Statuten). Die Unterstützung von öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Vorhaben ist in den Statuten nicht vorgesehen und solche werden tatsächlich auch nicht unterstützt, wie die Jahresrechnungen zeigen. Es handelt sich bei der Genossame X. um eine Genossenschaft mit eigennützigem, dem wirtschaftlichen Interesse der Mitglieder dienenden Zweck, welche keinen Anspruch auf eine Steuerbefreiung hat (vgl. auch Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 216).

g) Schwyzer Korporationen und Genossamen entfalten eine beträchtliche wirtschaftliche Tätigkeit im Interesse ihrer Mitglieder. So zeigt zum Beispiel die Jahresrechnung 1995 der Genossame X., dass Umsätze aus Alpwirtschaft, Waldwirtschaft, Liegenschaften und Ländereien sowie aus Finanzanlagen in Höhe von insgesamt Fr. 900 000.– erzielt wurden. Die Einsprecherin wies 1995 einen Gewinn von Fr. 120 000.– aus (vor Ausschüttung des Genossennutzens). Im Kanton Schwyz zahlen viele Korporationen und Genossamen einen Genossennutzen aus, wenn die finanzielle Situation dies erlaubt. Dieser Nutzen kann eine beträchtliche Höhe erreichen, wie Beispiele in den Bezirken March und Höfe zeigen. Die Einsprecherin schüttete 1995 Fr. 130 000.–, 1994 Fr. 125 000.– und 1993 Fr. 120 000.– aus. Die Auszahlung des Genossennutzens erfolgt gleichmässig an alle Mitglieder. Eine generelle Ausschüttung dieser Art und in diesem Ausmass wäre im Kanton Wallis, wo eine Barausschüttung nur aus sozialen oder gemeinnützigen Erwägungen erlaubt ist, nicht möglich. Die Ausschüttung eines Genossennutzens, wie sie durch die Korporationen und Genossamen im Kanton Schwyz und auch von der Einsprecherin praktiziert wird, läuft den Anforderungen des Bundesgerichts zuwider, welches für eine Steuerbefreiung verlangt, dass keine übermässigen Ausschüttungen vorgenommen werden dürfen. Auch wird oft die Abgabe von günstigem Bauland an die Mitglieder oder die genossenschaftliche Nutzung von Feld und Wald angestrebt. In diesen Fällen nehmen die Korporationen und Genossamen genossenschaftliche Züge an. Eine steuerliche Privilegierung ist angesichts dieser erheblichen wirtschaftlichen Betätigung rein zum Nutzen ihrer Mitglieder sachlich nicht gerechtfertigt.

h) Des Weiteren stellt sich die Frage, ob Korporationen und Genossamen überhaupt Gebietskörperschaften sind. Gebietskörperschaften üben

über ein bestimmtes Gebiet hoheitliche Rechte aus, u.a. die Steuerhoheit (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. A., Bern 1997, S. 221; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. A., Zürich 1998, S. 280). Schwyzer Korporationen und Genossamen verfügen gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sie keine Steuerhoheit. Somit kann man Korporationen und Genossamen, obwohl sie territorial gebunden sind, nicht als Gebietskörperschaften bezeichnen (vgl. auch Kennel, Die Autonomie der Gemeinden und Bezirke im Kanton Schwyz, Diss. Zürich 1989, S. 141).

i) Die Schwyzer Korporationen und Genossamen verfügen zwar, wie Walliser Bürgergemeinden, über ein gewisses territoriales Element, indem sich die Mitgliedschaft zum Teil nach dem Wohnsitzprinzip begründet. Dieses territoriale Element wird aber dadurch relativiert, dass es den Mitgliedern einiger Korporationen und Genossamen möglich ist, in einer anderen Ortschaft zu wohnen. Zum Beispiel ist es in der Korporation Altendorf möglich, in einer anderen Ortschaft in der March zu wohnen und trotzdem Mitglied der Korporation Altendorf zu sein. In der Korporation Pfäffikon können die Mitglieder überall wohnen, ohne deshalb die Mitgliedschaft zu verlieren. Die Mitgliedschaft begründet sich in der Regel nach Abstammung, Name, Wohnsitz, Bürgerrecht, Alter und Geschlecht. Es besteht keine Zwangsmitgliedschaft und keine automatische Aufnahme, sondern es ist ein Aufnahmegesuch zu stellen. Demgegenüber ist jeder Bürger der Einwohnergemeinde Zermatt automatisch auch Mitglied der Bürgergemeinde. Ein Einkauf in die Bürgergemeinde oder der Erwerb der Mitgliedschaft durch Einbürgerung ist möglich. Allgemein kann gesagt werden, dass das personale Element in den Schwyzer Korporationen und Genossamen deutlich stärker gewichtet wird und der Kreis der Mitglieder stärker

eingeschränkt ist als bei den Walliser Burgergemeinden.

j) Die Einsprecherin führt ein Rundschreiben des Justizdepartementes vom 27. Dezember 1999 an, in dem eine verstärkte Finanzaufsicht durch den Regierungsrat gefordert wird und Anlagevorschriften für Korporationen und Genossamen eingeführt werden sollen. Das Rundschreiben dient zur Information, dass Kontrollregelungen eingeführt werden sollten, und verweist diesbezüglich insbesondere auf die Vorschriften für Aktiengesellschaften und für Genossenschaften (Ziff. 3.4), d.h. für Organisationen, welche in der Regel wirtschaftlich tätig und auch steuerpflichtig sind. Des Weiteren wird auch erwähnt, dass Korporationen und Genossamen in der Regel keine oder weniger öffentliche Aufgaben im engeren Sinne erfüllen, sondern weitgehend nur ihre Güter nutzen (Ziff. 6.1).

Auch in anderen Bereichen gibt es Kontrollregelungen, z.B. im Aktienrecht oder im Bankengesetz. Es findet bei gewissen Gesellschaften eine behördliche Aufsicht statt, wie z.B. bei Banken, Versicherungen und Stiftungen, ohne dass dies zu einer Steuerbefreiung führt. Die Einsprecherin kann aus dem Rundschreiben überhaupt nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Gegenteil sprechen die darin gemachten Ausführungen sogar eher gegen eine Steuerbefreiung. Auch die negativen Reaktionen der Korporationen und Genossamen auf das Rundschreiben (vgl. u.a. Bote vom 1.4.2000 und 22.4.2000) zeigen, dass sie sich nicht auf einer Stufe mit den Bezirken und Einwohnergemeinden sehen.

k) Zusammenfassend zeigen die oben stehenden Ausführungen, dass sich die Schwyzer Genossamen und Korporationen wesentlich von den Walliser Burgergemeinden unterscheiden.

Walliser Burgergemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, welche öffentliche Aufgaben wahrnehmen und mit den Einwohnergemeinden zusammenarbeiten. Sie haben Ähnlichkeit mit den Einwohnergemeinden und unterstehen dem Walliser Gemeindeorganisationsgesetz. Schwyzer Genossamen und Korporationen hingegen, so auch die Einsprecherin, sind Genossenschaften des kantonalen öffentlichen Rechtes. Sie haben eigene Statuten, wo Zweck, Mitgliedschaft und Organisation selbstständig geregelt sind. In ihren Rechtsbeziehungen kommt weitgehend Privatrecht zur Anwendung. Der öffentlich-rechtliche Charakter kommt nur ansatzweise zum Ausdruck und begründet keinen Anspruch auf Steuerbefreiung. Die personalen Elemente überwiegen gegenüber dem territorialen Element des Wohnsitzes. Sie verfügen gegenüber ihren Mitgliedern über keine hoheitlichen Rechte, insbesondere haben sie keine Steuerhoheit. Somit kann man Schwyzer Korporationen und Genossamen, obwohl sie territorial gebunden sind, nicht als Gebietskörperschaften im Sinne von Art. 56 lit. c DBG bezeichnen. Es wird eine erhebliche wirtschaftliche Betätigung ausgeübt. Diese dient den eigennützigen Interessen ihrer Mitglieder und nicht gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken. Schwyzer Genossamen und Korporationen schütten ihre Gewinne in der Regel in Form eines Genossennutzens an die Mitglieder aus und erbringen genossenschaftliche Leistungen an ihre Mitglieder, was den Anforderungen des Bundesgerichts auf eine Steuerbefreiung zuwiderläuft. Eine Steuerbefreiung ist sachlich nicht gerechtfertigt, was auch in Art. 16 Abs. 1 KV, wonach alle Korporationen der Steuerpflicht unterliegen, klar zum Ausdruck kommt.