der Berichtigung dieses Kostendispositivs durch das angefochtene Urteil eine Verletzung des Verfassungsgrundsatzes der Rechtsgleichheit ebenfalls nicht gefunden werden.

4. Die vorstehenden Erwägungen würden nach dem früher Gesagten zur Abweisung des Rekurses genügen. Immerhin mag noch bemerkt sein, daß, selbst wenn — entgegen jenen Erwägungen — die Abänderung des früheren Kostendispositivs durch Dispositiv 1 des angefochtenen Urteils als verfassungsrechtlich unhaltbar erscheinen würde, doch Dispositiv 2 dieses Urteils, der streitige Rechtsöffnungsentscheid, nicht als verfassungswidrig aufgehoben werden könnte. Die Rekurrenten berufen sich demselben gegenüber mit Unrecht auf Verletzung des Art. 61 BV; denn diese Verfassungsbestimmung, wonach die in einem Kanton ausgefällten rechtskräftigen Civilurteile in der ganzen Schweiz sollen vollzogen werden können, bezieht sich lediglich auf interkantonale Verhältnisse, wie sie den von den Rekurrenten als Präjudizien zitierten bundesgerichtlichen Entscheidungen in Sachen Garantie fédérale gegen Schillig (A. S. XXVIII, 1, Nr. 59) und Rothschild gegen Gelpke (A. S. XXIX, 1, Nr. 92) zu Grunde lagen, und fällt daher vorliegend, wo die Vollstreckung eines im Kanton selbst erlassenen Urteils in Frage steht, außer Betracht. Folglich hat sich das Bundesgericht hier nicht, wie in den beiden erwähnten Fällen gemäß Art. 61 BV, auf eine materielle Würdigung des angefochtenen Rechtsöffnungsentscheides einzulassen; es kann denselben vielmehr lediglich aus dem Gesichtspunkte des Art. 4 BV, auf seine Vereinbarkeit mit der Garantie der Rechtsgleichheit, überprüfen. Gegen die Rechtsgleichheit aber verstößt der streitige Entscheid zweifellos nicht. Denn dessen Argumentation, daß ein Urteilsdispositiv nur der dadurch als forderungsberechtigt rklärten Prozeßpartei Anspruch auf Rechtsöffnung gewähre, läßt sich jedenfalls vertreten; insbesondere muß es als höchst fraglich bezeichnet werden, ob der Rechtsöffnungsanspruch speziell auch einem urteilsmäßig Verpflichteten für den auf Grund dieser Verpflichtung bezw. deren Erfüllung gegenüber einem solidarisch Mitverpflichteten geltend gemachten Regreßanspruch zustehe, da ja ein solcher Regreßanspruch — im Gegensatz zum Anspruch eines Universalsuccessors oder Cessionars der forderungsberechtigten Prozeßpartei

— gar nicht auf demselben rechtlichen Fundament beruht, wie der urteilsmäßig festgestellte Anspruch. Daß das Obergericht vor etwa zehn Jahren einen Entscheid gefällt hat, der auf einer der heutigen entgegengesetzten Auffassung beruht, ist ohne Belang, weil ein solcher Wechsel in der Beurteilung einer juristisch kontroversen Frage natürlich den Vorwurf willkürlicher Rechtssprechung nicht zu begründen vermag.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Vergl. auch Nr. 6, 7 u. 14.

II. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

6. Urteil vom 2. Februar 1905 in Sachen Zuppinger gegen Regierungsrat Zürich.

Internationale Doppelbesteuerung: Indirekte Heranziehung von auswärts gelegenem **Grundeigentum** *zur Versteuerung im Wohnsitzkanton (durch Verlegung des* **Schuldenabzuges** *auf das Gesamtvermögen, inkl. die auswärtig gelegenen Liegenschaften und unvollständigen Abzug von den der kantonalen Steuerhoheit allein unterstehenden). — Steuerrechtliche Natur von Warenvorräten und Betriebskapital (sind sie Mobiliar- oder Immobiliarvermögen?). Umfang des Verbotes der internationalen Doppelbesteuerung. — Stellung des Bundesgerichts.*

A. Am 9. Juli 1902 starb der in Zürich wohnhafte Seidenfabrikant Friedrich Alphons Leopold Zuppinger, der Vater der Rekurrenten Isabella Amalie Hedwig, Alphons Oskar Leopold und Bruno Leopold Gustav Zuppinger, seiner Erben, und Bruder des Rekurrenten Oskar Zuppinger-Fischer, seines Mitanteilhabers an der Kollektivgesellschaft Zuppinger & Cie. in Zürich. Die waisenamtliche Inventarisation seines Nachlasses ergab

an Aktiven:

½ Anteil an Liegenschaften:		
a) in Zürich	Fr.	227,550 —
b) in Bergamo	„	172,500 —
½ Anteil am Kapitalkonto der Firma Zuppinger & Cie.	„	317,918 10
½ Anteil am Erlös von 1902 in Bergamo verkauften Liegenschaften	„	50,192 70

an Passiven:

½ Anteil an Hypotheken auf dem Grundbesitz in Zürich . .	Fr.	70,000 —
Arztkonto	„	1,000 —
somit ein Nettovermögen von	Fr.	702,160 80
und (mit Einschluß des Vermögens der Kinder erster Ehe des Verstorbenen von	„	159,560 —
dessen Versteuerung dem Verstorbenen oblag) von	Fr.	861,720 80

Danach umfaßte das Vermögen des Rekurrenten Oskar Zuppinger-Fischer als gleichbeteiligten Firmenteilhaber des Verstorbenen dieselben Aktiven und denselben Hypothekarpassivposten; es betrug folglich, unter Mitberücksichtigung eines anderweitig festgestellten weiteren Aktivpostens (Frauenvermögen) von 83,000 Fr., netto 786,160 Fr. 80 Cts.

Auf Grund dieser Inventarisation bestimmte die zürcherische Finanzdirektion durch Verfügung vom 30. Dezember 1903 das steuerpflichtige Vermögen des verstorbenen Zuppinger-Eisentraut und des Rekurrenten Oskar Zuppinger-Fischer für die Jahre 1900 bis und mit 1902 wie folgt:

Sie brachte von den angegebenen Nettovermögensbeträgen je in Abzug:

a) Den Wert des Anteils an den Liegenschaften in Bergamo von	Fr.	172,500 —
und		
b) den Anteil am Erlös der 1902 in Bergamo verkauften Liegenschaften von	„	55,192 70
und für Zuppinger-Eisentraut überdies		

c) vom Vermögen der Kinder erster Ehe einen erst 1903 steuerpflichtigen Betrag von.	Fr.	25,000 —
und gelangte so auf	„	609,028 10
für Zuppinger-Eisentraut und	„	558,468 10
für den Rekurrenten Zuppinger-Fischer.		

Diese Beträge aber erhöhte sie je um 20,000 Fr., weil gemäß § 6 Satz 1 des Steuergesetzes, lautend: „Bei Berechnung des „Vermögens von im Kanton wohnenden Pflichtigen sind von dem „Gesamtwert des Besitztums allfällige Schulden in Abzug zu „bringen" vorliegend die Passiven vom Gesamtwert des Besitztums jedes der beiden Steuerpflichtigen in Abzug zu bringen, und folglich die Hypothekarschulden von je 70,000 Fr. und im Verhältnisse des Wertes des zürcherischen zum auswärtigen Besitztum an den im Kanton Zürich steuerpflichtigen Vermögensobjekten abzurechnen, d. h. mit nur zirka 50,000 Fr. statt 70,000 in Rechnung zu bringen seien. Die so ermittelten Summen von 629,028 Fr. 10 Cts., bezw. 578,468 Fr. 10 Cts. rundete sie für die Steuerberechnung ab auf Fr. 615,000 Fr., bezw. 565,000 Fr. An Hand dieser Ziffern stellte sie eine ungenügende Steuerleistung der beiden Steuerpflichtigen fest und verfügte eine fünffache Steuernachzahlung für die Jahre 1900 und 1901 im Betrage:

Für Zuppinger-Eisentraut, bezw. dessen Erben, die rekurrierenden Kinder Zuppinger, von total	Fr.	10,400 —
und für den Rekurrenten Zuppinger-Fischer von total	„	8,400 —

Diese Nachsteuerverfügung fochten die davon Betroffenen beim Regierungsrate des Kantons Zürich an. Sie verlangten bezüglich der Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens — außer der Nichtberücksichtigung des Frauenvermögens von 83,000 Fr. des Beschwerdeführers Zuppinger-Fischer — Abzug des vollen Betrages der Hypothekarschulden von je 70,000 Fr. und ferner Ausscheidung verschiedener näher bezeichneter Posten als mit dem Grundeigentum in Bergamo verbundenes Besitztum im Sinne des § 3 litt. b des Steuergesetzes, im Gesamtbetrage von je 220,724 Fr. 83 Cts. Die angerufene Gesetzesbestimmung lautet: „§ 3. Von der Vermögenssteuer sind ausgenommen: . . . .

„b) Das außer dem Kanton befindliche, aus Grundeigentum be„stehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantons„einwohners, wenn für dasselbe da, wo es liegt, eine Vermögens„oder Einkommensteuer zu entrichten ist."

Durch Beschluß vom 11. August 1904 entsprach der Regierungsrat dem Begehren um Nichtberücksichtigung des Frauenvermögens des Beschwerdeführers Zuppinger-Fischer und reduzierte demnach den Betrag der Nachsteuer desselben auf 5,080 Fr.; im übrigen aber wies er die Beschwerde ab.

B. Gegen diesen Beschluß des Regierungsrates hat Oskar Zuppinger-Fischer, handelnd für sich und als Vormund der drei minderjährigen Kinder seines verstorbenen Bruders Zuppinger-Eisentraut, rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht erklärt mit dem Antrag, dieses wolle den angefochtenen Beschluß aufheben und entscheiden, daß die Taxationen für die Steuernachzahlung auf der Grundlage vorgenommen werden müssen, daß noch weiter je 222,608 Fr. 77 Cts. in Abzug zu bringen seien. Zur Begründung wird wesentlich ausgeführt: Die regierungsrätlichen Taxationen ziehen einmal den außerhalb des Kantons Zürich, in Bergamo, gelegenen Grundbesitz der Rekurrenten indirekt für je 20,000 Fr. zur Besteuerung heran, indem sie nicht den Gesamtbetrag der grundversicherten Passiven von je 70,000 Fr., sondern nur deren, den in Zürich befindlichen Aktiven im Verhältnis zu den Gesamtaktiven entsprechende Quote von je 50,000 Fr. in Abzug brächten. Da die Rekurrenten ihre Liegenschaften in Bergamo zum vollen Werte versteuern müssen, wofür eventuell Beweis anerboten werde, so bedeute dieser reduzierte Schuldenabzug eine, wenn auch verschleierte Doppelbesteuerung, wie das Bundesgericht bereits in seinen Urteilen in Sachen Riedtmann-Näf * festgestellt habe. Übrigens widerspreche derselbe den ausdrücklichen Vorschriften der (sub Fakt. A oben zitierten) §§ 3 litt. b und 6 des zürcherischen Steuergesetzes (vom 24. April 1870), wonach die Steuer nur von dem im Kanton steuerpflichtigen Nettovermögen zu berechnen sei, so daß in dem abweichen-

* S. eines davon, A. S., Bd. XXVIII, 1, Nr. 31, S. 122 ff. (*Anm. d. Red. f. Publ.*)

den Verfahren der Steuerbehörden auch eine reine Willkür und Rechtsverweigerung liege. — Sodann seien in dem Kapitalkonto der Firma Zuppinger & Cie., welches Aktivum mit je 317,918 Fr. 10 Cts. in den angefochtenen Taxationen eingestellt sei, u. a. folgende auf den Hauptsitz des Geschäftes in Bergamo bezügliche Posten inbegriffen:

1. Vorschüsse für den Betrieb der Spinnerei und der Zwirnerei von zusammen	Fr.	23,619 03
Dieser Posten sei für Arbeitslöhne und dergleichen verwendet worden, sei also eigentlich überhaupt kein Aktivum.		
2. Ankauf von Cocons neuer Ernte . . .	„	205,606 90
3. Im Warenkonto figurierend:		
Vorräte von Cocons alter Ernte in der Spinnerei	„	49,130 —
Ungezwirnte und in Arbeit befindliche Rohseide in der Zwirnerei	„	126,861 60
somit total	Fr.	405,217 53

oder auf jeden Gesellschafter entfallend die Hälfte von 202,608 Fr. 77 Cts. Diese Aktiven seien nach § 3 litt. b des Steuergesetzes als mit dem auswärtigen Grundeigentum der Rekurrenten verbundenes Besitztum im Kanton Zürich nicht steuerpflichtig. Nach dem bloßen Wortlaute der in Rede stehenden Bestimmung wäre es allerdings wohl nicht möglich, den gegenteiligen Entscheid des Regierungsrates als Rechtsverweigerung zu bezeichnen; dagegen könne der § 3 litt. b unmöglich den ihm vom Regierungsrate beigelegten Sinn haben, daß unter dem mit Grundeigentum verbundenen Besitztum nur die Gegenstände verstanden werden können, welche nach dem zürch. PGB als Zubehörden gelten. Denn daß solche privatrechtliche Zubehörden nicht als bewegliche Sachen steuerpflichtig seien, sei schon an sich selbstverständlich und hätte nicht ausdrücklich gesagt werden müssen. Das fragliche Besitztum umfasse vielmehr das, was in wirtschaftlichem Sinne mit dem Grundeigentum verbunden sei. Dies seien bei einem industriellen Etablissement die Vorräte, die zur Verarbeitung bestimmten und in Verarbeitung begriffenen Rohmaterialien, Fabrikutensilien, Werkzeuge, ɔc. Die Richtigkeit die-

fer Auslegung ergebe sich auch daraus, daß die den umgekehrten Fall des Grundeigentums eines Ausländers im Kanton Zürich beschlagende, mit § 3 b wörtlich gleichlautende Vorschrift des § 2 litt. b des Steuergesetzes von den Steuerbehörden selbst im gleichen Sinne ausgelegt und angewendet werde. Dem entspreche auch die frühere Praxis bezüglich des § 3 litt. b. Da nun die fraglichen Aktiven tatsächlich in Italien besteuert würden, wofür eventuell Beweis anerboten werde, so handle es sich auch hier um eine Doppelbesteuerung, und zwar — mit Rücksicht darauf, daß die betreffenden Aktiven nach der Steuergesetzgebung des Kantons Zürich zum Grundeigentum gehörten — um eine solche von Grundeigentum, gegen welche das Bundesgericht auch bei Konflikten mit dem Ausland Schutz gewähre. Nach dem Gesagten ergebe sich für jede der beiden angefochtenen Taxationen die beantragte Reduktion um total 222,608 Fr. 77 Cts.

C. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat sich auf den Rekurs wesentlich wie folgt vernehmen lassen:

1. Was die beanstandete Art des Schuldenabzuges betreffe, so werde gegenüber dem Vorwurfe der Rechtsverweigerung bemerkt, daß in § 3 litt. b des Steuergesetzes vom Schuldenabzug überhaupt nicht die Rede sei und § 6 daselbst die Auffassung der Rekurrenten geradezu ausschließe, so daß es sich keinenfalls um eine Verletzung des klaren Wortlautes jener angerufenen Bestimmungen handeln könne. Auch eine unzulässige Doppelbesteuerung liege nicht vor. In seinen, die gegenteilige Auffassung vertretenden Urteilen in Sachen Riedtmann-Näf vom 26. Juni und 17. Dezember 1902, auf welche die Rekurrenten hinweisen, habe sich das Bundesgericht, nach der festen Überzeugung des Regierungsrates, geirrt. Der jenen Urteilen zu Grunde gelegte, an sich richtige Begriff einer indirekten Doppelbesteuerung setze voraus, daß der steuerfordernde Kanton seinen Anspruch zwar mit Gründen motiviere, zu deren Geltendmachung er kraft seiner Steuerhoheit befugt sei, die aber nur für einen Teil des Anspruchs zutreffen, so daß der Rest desselben sich doch nur durch einen faktischen Eingriff in eine fremde Steuerhoheit erklären lasse. Danach frage es sich für den Entscheid über die vorliegend behauptete Doppelbesteuerung, ob die streitige Steuerforderung teilweise nicht anders

haltbar sei, als durch die Annahme ihrer Verlegung auf das in Bergamo befindliche Grundeigentum. Dies aber sei zu verneinen. Die streitige Steuerforderung stütze sich in erster Linie auf die Geltendmachung der zürcherischen Steuerhoheit über das gesamte Vermögen der Rekurrenten mit Ausnahme des in Bergamo gelegenen Grundeigentums; da nun die Steuerhoheit in dem Rechte bestehe, die ihr unterstehenden Objekte zu ihrem vollen Werte, ohne jeden Schuldenabzug, zu besteuern, so sei klar, daß der Ausscheidung der Objekte nach der Zuständigkeit der zürcherischen und der fremden Steuerhoheit je die Bruttobeträge der betreffenden Vermögensteile zu Grunde zu legen seien. Der zürcherische Steueranspruch sei also, soweit er sich auf die Geltendmachung der zürcherischen Steuerhoheit stütze, vollkommen motiviert, wenn, wie vorliegend geschehen, vom Gesamtbruttowert der Aktiven der volle Wert der einer fremden Steuerhoheit unterstehenden Objekte abgezogen und der Rest als der der zürcherischen Steuerhoheit unterstehende Betrag bezeichnet werde. Es könne sich daher weiter nur fragen, ob der streitige Steuerbetrag mit Rücksicht auf die Bestimmungen über den Schuldenabzug von dem in Zürich steuerpflichtigen Bruttovermögen nicht gänzlich motiviert sei; allein dies berühre — da ja dabei das Maximum des steuerpflichtigen Bruttovermögens als Berechnungsgrundlage in keinem Falle überschritten werde — nicht das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, sondern sei lediglich eine interne Frage der Anwendung des kantonalen Steuergesetzes. Übrigens sei der Schuldenabzug vorliegend nach gesetzlicher Vorschrift vorgenommen worden; denn das zürcherische Steuerrecht gewähre denselben im vollen Umfange nur den Steuerpflichtigen, deren ganzes Besitztum im Kanton liege, während es ihn lediglich in einem vom Gesamtwert des Besitztums abhängigen Maße zulasse, wenn ein Steuersubjekt sein Vermögen nur teilweise im Kanton liegen habe, wie dies hier der Fall sei. Aus diesem verschiedenen Rechtsgrund der Steuerforderungen (Verpflichtung zur Versteuerung des Nettovermögens nach § 6 Satz 1 des Steuergesetzes; Verpflichtung zur Versteuerung des um einen beschränkten Schuldenabzug verminderten Bruttovermögens nach § 6 Satz 1 und 2 daselbst) erkläre sich die Verschiedenheit des Schuldenabzugs je nach dem Tatbestand, daß das

gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen oder daß nur ein Teil desselben sich im Kanton befinde. Wenn im letzteren Falle das auswärts befindliche Vermögen für die Bemessung des Schuldenabzuges berücksichtigt werde, so geschehe dies lediglich, um festzustellen, in welchem Maße für das im Kanton befindliche Vermögen der Tatbestand des reduzierten Schuldenabzuges gegeben sei; diese Berücksichtigung habe also lediglich die Bedeutung einer rechnerischen Operation mit Bezug auf das in Zürich steuerpflichtige Vermögen und bedeute nicht die Anwendung des Schuldenabzuges auch auf das der fremden Steuerhoheit unterstehende Vermögen und damit einen Eingriff in diese Steuerhoheit, wie das Bundesgericht im Falle Riedtmann aus dem vom Regierungsrat damals gebrauchten, leicht mißverständlichen Ausdrucke „Verlegung" eines Teils der Passiven auf die auswärtige Liegenschaft irrtümlicherweise gefolgert habe.

2. Die Heranziehung des in Bergamo befindlichen beweglichen Vermögens der Rekurrenten widerspreche weder dem Wortlaute, wie die Rekurrenten selbst zugeben, noch auch — entgegen deren Behauptung — dem Sinn des § 3 litt. b des Steuergesetzes. Die Rekurrenten vermöchten für ihre Auffassung, daß unter dem „mit Grundeigentum verbundenen Besitztum" alles zu verstehen sei, was im „wirtschaftlichen" Sinne zu einer Liegenschaft gehöre, weder irgend einen Vorentscheid der Steuerbehörden anzuführen, noch nachzuweisen, daß sich diese Auffassung mit derjenigen des Gesetzgebers decke, noch endlich irgend welche Argumente allgemeinsteuerrechtlicher Natur geltend zu machen. Der von den Rekurrenten hervorgehobene Widerspruch der Interpretation des § 2 litt. b mit derjenigen des § 3 litt. b des Steuergesetzes seitens der Steuerbehörden erkläre sich aus der durch die maßgebenden völkerrechtlichen und bundesrechtlichen Grundsätze geschaffenen abweichenden Ausdehnung der kantonalen Steuerhoheit in den beiden Fällen. Der Regierungsrat interpretiere den § 2 litt. b gemäß der bundesgerichtlichen Praxis betr. Doppelsteuerung dahin, daß in einem andern Kanton wohnende Personen im Kanton Zürich ihr hier gelegenes Grundeigentum, sowie das Betriebskapital ihrer hiesigen Erwerbsunternehmungen als Vermögen zu versteuern haben und ziehe selbstverständlich auch im Auslande wohnhafte Personen in gleichem Umfange zur Steuerleistung heran. Umgekehrt sei er durch die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis gehalten, den § 3 litt. b dahin auszulegen, daß im Kanton wohnhafte Personen für ihr in einem andern Kanton gelegenes Grundeigentum und für ihre dort angelegten Geschäftskapitalien im Kanton Zürich keine Vermögenssteuer zu entrichten haben. Ebenso habe er nach allgemeinem völkerrechtlichem Grundsatze und der bundesgerichtlichen Praxis das im Auslande gelegene Grundeigentum zürcherischer Einwohner im Kanton steuerfrei zu lassen; dagegen verpflichte ihn kein völkerrechtlicher oder bundesrechtlicher Grundsatz, dies auch mit Bezug auf im Ausland befindliches mobiles Vermögen zürcherischer Einwohner zu tun. Die angefochtene Besteuerung des in Bergamo befindlichen Mobiliarvermögens involviere keine unzulässige Doppelbesteuerung. Das Bundesgericht sei für diese internationale Doppelbesteuerungsfrage inkompetent: es handle sich um Vermögensobjekte, die nach dem allein maßgebenden Sprachgebrauch zu den Mobilien zu zählen seien und selbst nach der von den Rekurrenten vertretenen Auslegung des zürcherischen Steuerrechts höchstens wie Immobiliarvermögen zu behandeln wären, nicht aber solches darstellten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der in Bergamo (Italien) gelegene Grundbesitz der Rekurrenten, auf welchen sich der erste Beschwerdepunkte bezieht, untersteht, wie nach der bundesgerichtlichen Praxis betreffend die internationale Doppelbesteuerung ohne weiteres klar und übrigens unbestritten ist, der zürcherischen Steuerhoheit nicht und darf daher in Zürich als am Wohnsitz des Rekurrenten bezw. ihres Erblassers in keiner Weise zur Versteuerung herangezogen werden. Er ist auch tatsächlich von den Zürcher Steuerbehörden nicht direkt zum hier steuerpflichtigen Vermögen gerechnet, bei dessen Festsetzung aber insofern berücksichtigt worden, als zur Ermittelung des nach § 6 des Steuergesetzes maßgebenden Reinvermögens eine seinem Werte im Verhältnis zu den Gesamtaktiven entsprechende Quote der — lediglich auf Zürcher Liegenschaften lastenden — Schulden nicht in Abzug gebracht worden ist. Dieser Tatbestand ist der Sache nach identisch mit demjenigen des Falles Riedtmann-Näf (Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Juni 1902: A. S.,

XXVIII, 1. T., S. 122 ff., durch welchen die Beschwerde des damaligen Rekurrenten wegen Doppelbesteuerung gutgeheißen wurde). Die beiden Fälle unterscheiden sich nur mit Bezug auf das zur Herbeiführung des unvollständigen Schuldenabzugs von dem in Zürich steuerpflichtigen Vermögen eingeschlagene Verfahren, indem im Falle Riedtmann-Räf der auswärtige Grundbesitz vom gesamten Aktivüberschuß direkt nur in einem um die darauf entfallende Schuldenquote verminderten Betrage seines Wertes abgezogen wurde, während vorliegend der Grundbesitz in Bergamo zunächst im vollen Werte vom gesamten Nettovermögen abgerechnet, dafür aber das Ergebnis um die betreffende Schuldenquote erhöht worden ist. Diesem Unterschied kommt jedoch natürlich keine rechtliche Bedeutung zu. Die Rekurrenten erblicken nun in dem fraglichen unvollständigen Schuldenabzug eine indirekte Besteuerung ihres auswärtigen Grundbesitzes, die sie sowohl aus dem Gesichtspunkte der Rechtsverweigerung wegen willkürlicher Auslegung des Steuergesetzes, als insbesondere auch, gestützt auf den zitierten Entscheid des Bundesgerichts, aus demjenigen der Doppelbesteuerung beanstanden. Der Regierungsrat vertritt in seiner Rekursantwort gegenüber diesem letzteren Argument in einläßlicher Erörterung den schon im Falle Riedtmann verfochtenen, im vorliegenden Entscheide wiederum zur Geltung gebrachten Standpunkt, von unzulässiger Doppelbesteuerung könne deswegen nicht die Rede sein, weil der Schuldenabzug lediglich die Anwendung des Steuergesetzes auf das der kantonalen Steuerhoheit unterstehende Vermögen, also ausschließlich innerkantonale Steuerrechtsverhältnisse betreffe, und auf das fremder Steuerhoheit unterstehende auswärtige Besitztum des Steuerpflichtigen nur zum Zwecke der ziffernmäßigen Bestimmung des Steuerwertes jenes kantonszuständigen Vermögens, nicht im Sinne einer Steuerbelastung auch dieses auswärtigen Besitztums Bezug nehme. Dabei übersieht er jedoch das allein maßgebende Moment, daß nämlich die angegebene rechnerische Berücksichtigung von Vermögensobjekten, die der kantonalen Steuerhoheit entzogen sind, die Verlegung von Schulden auf solche Objekte (wie die fragliche Operation von den kantonalen Behörden im Falle Riedtmann zutreffend bezeichnet worden war), eben, gemäß der Feststellung des Bundesgerichts in den diesen präjudiziellen

Fall erledigenden Urteilen vom 26. Juni und 17. Dezember 1902 (betr. Revision des erstern) faktisch, ihrer Wirkung nach, einer direkten Besteuerung jener Objekte für den Betrag der darauf verlegten, von dem ausdrücklich besteuerten Vermögen nicht abgezogenen Schuldenquote gleichkommt und deshalb der direkten Besteuerung auch rechtlich gleichgestellt, d. h. als unzulässige Doppelbesteuerung erklärt werden muß. Wird somit diese vom Bundesgericht in den zitierten Präjudizien vertretene Auffassung durch die vorliegenden Ausführungen des Regierungsrates keineswegs widerlegt, so ist, in Bestätigung derselben, der heutige Rekurs, soweit er sich gegen den unvollständigen Schuldenabzug richtet und eine weitere Reduktion des der angefochtenen Nachsteuerberechnung zu Grunde gelegten Vermögens der Rekurrenten um je 20,000 Fr. verlangt, aus dem Gesichtspunkte der Doppelbesteuerung ohne weiteres gutzuheißen. Bei dieser Sachlage kann dahingestellt bleiben, ob das regierungsrätliche Schuldenabzugsverfahren, wie die Rekurrenten ferner geltend machen, auch nach dem Wortlaut des zürcherischen Steuergesetzes, wegen willkürlicher Handhabung desselben, zu beanstanden wäre, oder ob gegenteils, nach der Behauptung des Regierungsrates, jenes Verfahren allein mit dem Gesetze vereinbar sei. Doch mag immerhin bemerkt werden, daß sich die im vorstehenden geschützte Auffassung der Rekurrenten auch an Hand der einschlägigen Vorschrift des Steuergesetzes mindestens sehr wohl vertreten läßt. Denn wenn § 6 Satz 1 daselbst für die Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens von Kantonseinwohnern bestimmt, daß allfällige Schulden vom „Gesamtwert des Besitztums" in Abzug zu bringen seien, so liegt es gewiß nahe, anzunehmen, der Gesetzgeber habe mit „Gesamtwert des Besitztums" eben nur das gesamte der kantonalen Steuerhoheit unterstehende Bruttovermögen im Sinne der vorausgehenden §§ 2 und 3 des Gesetzes, also das Gesamtvermögen schlechthin mit Ausschluß u. a. der in § 3 litt. b erwähnten Objekte (auswärtiges Grundeigentum und damit verbundenes Besitztum), bezeichnen wollen.

2. Was die weitere Beschwerde wegen Einbeziehung in die Zürcher Steuerschatzung der einzelnen, in der Rekursschrift aufgeführten Vermögensobjekte, welche nach der Annahme der Rekurrenten als zum Gewerbebetrieb in Bergamo gehörig mit dem

dortigen Grundeigentum verbundenes Besitztum darstellen und deshalb, gemäß § 3 litt. b des Steuergesetzes, in Zürich steuerfrei sein sollen, betrifft, geben die Rekurrenten selbst zu, daß diese Besteuerung, die Nichtanwendung des § 3 litt. b des Steuergesetzes auf die fraglichen Objekte seitens der Steuerbehörden, nicht als Rechtsverweigerung bezeichnet werden könne. Danach aber ist die streitige Interpretation der erwähnten Bestimmung des kantonalen Steuerrechts ohne weiteres der Nachprüfung des Bundesgerichts als Staatsgerichtshof entzogen und bedarf insbesondere die von den Rekurrenten beonte, in der Rekursantwort des Regierungsrates zugestandene, jedoch durch Hinweis auf die einschlägigen bundes- und völkerrechtlichen Grundsätze begründete Verschiedenheit der Auslegung des Begriffes „mit Grundeigentum verbundenes Besitztum" in der kantonalen Steuerpraxis, je nachdem § 2 oder 3 des Steuergesetzes in Frage steht, keiner Erörterung. Zu beurteilen bleibt vielmehr nur die Behauptung der Rekurrenten, daß auch die in Rede stehende Steuerbeiziehung gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoße. Nun bezieht sich dieses Verbot bei Kollision einer kantonalen mit einer ausländischen Steuerhoheit, beim internationalen Steuerkonflikt, wie er hier vorliegt, nach der bisherigen konstanten Praxis des Bundesgerichts, von welcher abzugehen kein Grund besteht, nur auf die Besteuerung des Grundbesitzes (Immobiliarvermögens). Von Unzulässigkeit der Besteuerung der fraglichen Vermögensobjekte in Zürich könnte daher nur die Rede sein, sofern die Objekte als Immobilien bezw. als Bestandteile solcher anzusehen wären. Dies ist jedoch offenbar nicht der Fall. Maßgebend für die Beantwortung der Frage ist nämlich, wie der Regierungsrat zutreffend geltend macht, lediglich der allgemeine Sprachgebrauch bezw. die Natur der Sache; auf den Modus der Besteuerung der betr. Objekte nach zürcherischem Steuerrecht, den die Rekurrenten zur Begründung ihrer Auffassung anrufen, kommt dabei nichts an. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und nach der Natur der Sache aber ist ohne weiteres klar, daß Warenvorräte und Betriebskapital von Fabrikunternehmungen, was jene Vermögensobjekte darstellen, nicht als Immobiliarzubehörden betrachtet werden können. (Vergl. den analogen, das interkantonale Steuerrecht beschlagenden Entscheid des Bundesgerichts in Sachen Imhof: A. S., Bd. XVI, S. 631 ff.) Somit ist der Rekurs mit Bezug auf diesen zweiten Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird insoweit gutgeheißen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 11. August 1904 in der Meinung aufgehoben, daß zur Ermittelung der beiden streitigen steuerpflichtigen Vermögen gegenüber der regierungsrätlichen Taxation ein weiterer Betrag von 20,000 Fr. in Abzug zu bringen ist. Im übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

---

7. Arrêt du 8 février 1905

dans la cause **Commune de Vicques** *contre* **Etat de Berne.**

Impôt sur les immeubles: défalcation des dettes. L'art. 2 de la loi bernoise du 20 août 1903, modifiant la loi du 15 mars 1856 sur l'impôt des fortunes, laquelle dispose que le contribuable peut seulement déduire de son capital foncier les dettes soumises à l'impôt dans le canton de Berne, ne constitue ni une double imposition ni une violation du principe de l'égalité devant la loi. — Délai de recours, art. 178, ch. 3 OJF.

La commune de Vicques (Jura bernois) est débitrice, en vertu d'une obligation hypothécaire du 25 octobre 1883, d'une somme de 11 648 fr. 25 c., en faveur de la Banque foncière du Jura, à Bâle.

L'Etat de Berne, par l'intermédiaire du Receveur du district de Delémont, a réclamé, en date du 30 septembre 1904, le paiement d'une somme de 312 fr. 15, représentant le double de l'impôt foncier dû par la dite commune pour les exercices 1894 à 1900 (y compris une amende égale au montant réclamé pour l'impôt).

Cette réclamation est fondée sur le fait que la commune de Vicques aurait indûment opéré la défalcation de cette somme de la valeur de ses immeubles. Selon la loi bernoise, la défal-