tovens devant la loi doit être également repoussé, en présence de la pratique constante du Tribunal fédéral sur ce point, en vertu de laquelle il est loisible aux cantons, -- en dehors des cas de double imposition, — de réglementer d'une manière autonome la matière de l'impôt immobilier, à la seule condition que les prescriptions promulguées à cet égard ne soient pas marquées au coin de l'arbitraire, comme ce serait le cas si les dites dispositions faisaient, par exemple, acception des personnes, en favorisant, dans un but inexplicable, ou par des motifs qui ne trouvent aucune justification en eux-mêmes, certaines catégories de citovens. Or rien, dans les dispositions légales contre lesquelles la recourante s'élève, ne saurait donner prise à une critique de ce genre. De plus ces dispositions n'ont pas pour effet de soumettre à un traitement différent les citoyens se trouvant dans les mêmes conditions, puisque, d'une part, elle exempte de l'impôt, jusqu'à concurrence du montant des hypothèques qui les chargent, tous les immeubles grevés en faveur de créanciers domiciliés dans le canton, et que d'autre part, elle frappe, pour l'intégralité de leur valeur immobilière, tous les fonds affectés en faveur de créanciers domiciliés hors du canton, sans distinction de personnes ni de lieu. (Voir dans ce sens Rec. off. III, p. 235; VII, p. 204 et 476, consid. 2; XIV, p. 153; Curti, Entscheide des Bundesgerichts, I, 21, 23, 470; arrêt du Tribunal fédéral dans la cause Schnyder c. Fribourg, déjà cité.) Il est en outre incontestable et de toute évidence que l'interdiction faite au débiteur de défalquer le montant des hypothèques dues à des créanciers étrangers au canton, trouve à la fois son fondement et sa justification dans le droit déjà affirmé ci-dessus de l'Etat d'astreindre à l'impôt la totalité de la propriété immobilière, située sur son territoire. Le fait que le débiteur bernois a la faculté de défalquer de sa déclaration d'impôt le montant des créances hypothécaires dues par lui à des créanciers domiciliés dans le canton, n'empêche nullement le fisc bernois de percevoir, en frappant ces créanciers pour les montants défalqués, la totalité de l'impôt afférent à la valeur de l'immeuble, tandis que si le dit débiteur était autorisé aussi à défalquer les créances hypothécaires qu'il doit à des étrangers au canton, il pourrait, dans le cas où tous les créanciers hypothécaires rentreraient dans cette catégorie, se produire le fait, évidemment inadmissible, que le fisc du canton de Berne se trouverait frustré de son droit d'imposition vis-àvis de l'ensemble de la propriété immobilière sise sur son territoire, alors que cette dernière continuerait à bénéficier de la protection et des prestations diverses incombant à l'Etat.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral prononce:

Le recours est écarté.

8. Arfeil vom 22. März 1905 in Sachen Sonegger gegen Jürich und Aargan.

Rekursfrist bei Rekursen wegen (interkantonaler) Doppelbesteuerung. Art. 178 Ziff. 3, 175 Ziff. 2 OG. — Besteuerung von im Kanton (i. c. Zürich) gelegenen Liegenschaften auswärts Wohnender (i. c. im Kanton Aargau), ohne Schuldenabzug, und gleichzeitige Besteuerung des gesamten beweglichen Vermögens im Wohnsitzkanton (Aargau). — Rückzahlung nicht geschuldeter Steuern.

Das Bundesgericht hat

da sich ergibt:

A. Der in Bremgarten wohnhafte Rekurrent besitzt in Thalwil eine Liegenschaft, auf der eine Hypothek von 30,000 Fr. haftet. Er stellte beim Gemeinderat Thalwil das Gesuch, daß ihm (pro 1903) die Hypothekarschuld vom Schahungswert von 80,000 Fr. abgezogen werde, wurde aber abschlägig beschieden gestützt auf § 6 2. Sat des zürch. St.=Ges. von 1870 und § 137 litt. des Gemeindegesetzes von 1875, welche Bestimmungen lauten: § 6 2. Sat des St.=Ges.: "Bei steuerpslichtigem Besitztum von "Auswärtswohnenden darf ein Abzug darauf hastender Schulden

"nur stattfinden, wenn ber Pflichtige sich barüber ausweisen kann, "baß basfelbe im Berhaltnis zu feinem übrigen Bermogen nicht "unverhaltnismäßig mit Schulden belaftet ift"; § 137 litt. b bes Gemeindegesetzes: "Haften auf folden Liegenschaften (von "Auswärtswohnenden) grundversicherte Schulden, fo ift bei ber "Taxation ber Betrag berfelben nur insoweit in Abzug zu brin-"gen, als biefe Paffiven nicht burch auswarts verfteuertes be-"wegliches Bermogen aufgewogen werben, ober, fofern das aus-"warts verfteuerte Bermögen in Liegenschaften besteht, wenn nach-"gewiesen wird, daß biefe lettern in gleichem Berhaltnis wie bie "erstern belaftet sind." In dem Entscheid bes Gemeinderates wird betont, daß das gesamte Vermögen des Rekurrenten auf 300,000 Franken zu schäßen fei, weshalb nach den genannten Gefetesbe= stimmungen ein Abzug der Hypothekarschuld bei der Liegenschaft in Thalwil nicht ftattfinden konne. Der Refurrent gog biefen Entscheid an die Returstommission für die Bezirke Horgen, Meilen und Hinwil weiter, die ihn burch Beschluß vom 31. März (zugestellt am 8. April) 1904 abwies.

Der Returrent verlangte hierauf von den Steuerbehörden seines aargauischen Wohnortes, daß der Betrag der fraglichen Hypothetarschuld von 30,000 Fr. bei der Taxation seines bewegslichen Bermögens in Abzug komme. Die Steuerbehörden der Gemeinde und des Bezirkes Bremgarten traten jedoch hierauf nicht ein, indem sie geltend machten, daß § 10 des aargauischen Staatssteuergesebes nur Schulden ohne Pfandrechte vom bewegslichen Bermögen abgehen lasse; Schulden, für die eine Liegenschaft als Pfand haste, müßten vom Werte der Liegenschaft abgezogen werden. Gegen diesen Entscheid führte Honegger Administrativklage; allein das aargauische Obergericht schloß sich derselben Aussaufglung an und wies durch Urteil vom 9. November (zugestellt am 14. Dezember) 1904 die Klage ab.

B. Mit Rechtsschrift vom 7. Februar 1905 hat sich ber Refurrent beim Bundesgericht unter Berufung auf das bundesrechtzliche Berbot der Doppelbesteuerung darüber beschwert, daß er für den Betrag der auf der Liegenschaft in Thalwil haftenden Hypothek von den beiden Kantonen Zürich und Aargau zur Steuer berangezogen werde. Der Beschwerbeantrag lautet:

Das Bundesgericht wolle entscheiben, welcher der beteiligten Kantone, Zürich oder Aargau, ihm den Abzug der auf seiner Liegenschaft in Thalwil lastenden Hypothet von seinem steuerspsichtigen Bermögen gestatten muß, und wolle demgemäß außsprechen:

- a) Für den Fall, daß der Kanton Zürich den Abzug gestatten muß: Daß der Kanton Zürich und die Gemeinde Thaswil die infolge der Nichtgestattung des Abzugs zu hoch gestellte Steuerveranlagung für 1903 und 1904 entsprechend herabzusehen haben.
- b) Für ben Fall, daß der Kanton Aargau den Abzug gestatten muß: 1. Daß der Kanton Aargau die für 1904 infolge der Nichtgestattung des Abzugs zu viel bezogene Staatsssteuer dem Beschwerdeführer zurückzugeben habe; 2. daß die für 1904 von der Gemeinde Bremgarten gesorderten Gemeindesteuern entsprechend herabzuseten seien.
- C. Die Rekurskommission für die Bezirke Horgen, Meilen und Hinwil hat beantragt, es sei auf den Rekurs, soweit er sich auf die Besteuerung des Rekurrenten in Thalwil bezieht, wegen Nichterschöpfung des kantonalen Instanzenzuges und Verspätung nicht einzutreten; eventuell es sei der Rekurs als unbegründet abzuweisen.
- D. Das Obergericht bes Kantons Aargau hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die Gemeindesteuerkommission und die Bezirkssteuerkommission Bremgarten haben beantragt, es sei der Kekurs, soweit er sich auf die Besteuerung des Rekurrenten im Kanton Aargau bezieht, als unbegründet abzuweisen;

in Erwägung:

1. Die sormellen Einwendungen der Rekurssommission der Bezirke Horgen, Meilen und Hinwil sind unbegründet. Die Erschöpsung des kantonalen Instanzenzuges ist dei Beschwerden wegen Doppelbesteuerung nach ständiger Praxis des Bundesgerichts nicht ersorderlich. Die Rekursfrist des Art. 178 Ziff. 3 DE sodann ist allerdings gegen den Entscheid der Rekurskommission nicht gewahrt. Der Rekurent hatte aber keine Beranzlassung, dagegen ans Bundesgericht zu rekurrieren, so lange nicht selfstand, daß ihm der Abzug des Betrages der fraglichen Hypo-

thek bei der Besteuerung im Kanton Aargau verweigert wird. Erst damit wurde der behauptete Steuerkonflist der beiden Kanztone akut. Es kann daher unbedenklich angenommen werden, daß mit dem Urteil des aargauischen Obergerichts dem Rekurrenten auch in Bezug auf die Besteuerung im Kanton Zürich die Reskurssfrist zu laufen begonnen hat. Man könnte übrigens auch davon ausgehen, daß es sich vorliegend, wo alternativ die Steuerzversügungen zweier Kantone angesochten werden, um einen staatserechtlichen Konstitt zwischen Kantonen im Sinne von Art. 175 Ziss. 2 OG handelt und daß deshalb die Beschwerde überhaupt an keine Krist gebunden ist.

- 2. Wie das Bundesgericht schon oft ausgesprochen hat, kann eine kantonalrechtliche Bestimmung, die bei ber Besteuerung aus= wärtiger Liegenschaftenbesitzer für ihren im Kanton gelegenen Grundbesitz keinen Abzug der Hypothekarschulden gestattet, vom bundesrechtlichen Standpunkt des Verbots der Doppelbesteuerung aus nicht angefochten werden, und zwar auch dann nicht, wenn bie Kantonseinwohner in dieser Beziehung anders behandelt werben. Umsoweniger sind die sub Fakt. A angeführten Borschriften bes gurcherischen Steuerrechts bundesrechtlich zu beanstanden, die ia den auswärts wohnenden Grundbesitern gegenüber den Schulbenabzug nicht schlechthin verweigern, sondern unter gewissen Beschränkungen zulassen. In Anwendung dieser Bestimmungen wird ber Rekurrent mit Rucksicht auf den Betrag feines übrigen Bermögens verhalten, seine in Thalwil gelegene Liegenschaft zum vollen Schatzungswerte von 80,000 Fr. im Kanton Zürich zu versteuern, obgleich darauf eine Hypothek von 30,000 Fr. laftet, und da nun der Refurrent in Bezug auf den Kanton Zürich nur wegen Doppelbesteuerung Beschwerbe führt und nicht etwa eine willfürliche Anwendung des fantonalen Steuerrechts behauptet (die offenbar auch nicht vorliegen würde), so kann der Rekurs hinsichtlich der zurcherischen Besteuerung nicht gutgeheißen werben.
- 3. Ist somit ber Kanton Zürich berechtigt, ben Rekurrenten für ben vollen Wert seiner Liegenschaft in Thalwil zu besteuern, so frägt es sich, ob eine unzulässige Doppelbesteuerung barin liege, daß der Rekurrent an seinem Wohnsitz im Kanton Aargau

sein bewegliches Bermögen ohne Abzug der auf der Talwiler Liegenschaft lastenden Sypothek von 30,000 Fr. versteuern foll. Dies muß aber bejaht werden aus ben vom Bundesgericht in bem bem heutigen analogen Kall Riebtmann-Naf angeführten Gründen (Amtl. Samml., Bb. XXVIII, 1. Teil, S. 125 f.), auf die hier einfach verwiesen werden kann. In jenem Kalle han= belte es sich allerdings nicht um grundversicherte, sondern um laufende Schulden, die der Wohnsitskanton zum Teil auf die auferkantonalen Liegenschaften des Steuerpflichtigen verlegen wollte. Allein dieser Unterschied ift hier nicht von wesentlicher Bebeutung. Sobald einmal feststeht, daß ber Kanton ber belegenen Sache (Zürich) ben vollen Wert ber Liegenschaft besteuern barf, ohne Rudficht barauf, daß sie mit einer Spoothek belaftet ift. b. h. für eine Schuld bes Refurrenten als Unterpfand haftet, fo muß der Wohnsitganton (Aargau) bei der Besteuerung des Refurrenten für fein gesamtes übrige Bermogen Diesem Umftand gur Vermeidung von bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung Rechnung tragen und er darf auch nicht indirekt eine Wertquote der Liegen= schaft mitbesteuern badurch, bag er bei Feststellung bes steuer= pflichtigen Vermögens jene Sprothekarschuld nicht berücksichtigt. b. h. sie auf die Liegenschaft verlegt und damit den Rekurrenten fo behandelt, als ob er die Hnpothekarschuld bei der Besteuerung der Liegenschaft im Kanton Zürich abziehen könnte. Für die Frage. ob unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, kann natürlich nicht ins Gewicht fallen, ob die angesochtene Besteuerung sich aus der Unwendung des fantonalen Steuerrechtes ergibt.

4. Der Refurs ist somit in dem Sinne gutzuheißen, als der Kanton Aargau als psiichtig erklärt wird, bei Feststellung des steuerpsiichtigen Vermögens des Refurenten die fragliche Hypothekarschuld von 30,000 Fr. in Abzug zu bringen. Der Refurent verlangt außerdem, daß der Kanton Aargau zur Rückzahlung der pro 1904 zu viel bezahlten Staatssteuer angehalten werde. Da der Refurent nach § 25 Abs. 5 der Vollziehungsverordnung zum Staatssteuergesetzt trotz der pendenten Beschwerde zur Zahlung der Steuer, die am 30. Dezember 1904 erfolgte, verpsiichtet war, also nicht freiwillig bezahlt hat, so erscheint das letztere Begehren als bundesrechtlich begründet. Es ist aber anzunehmen,

daß die Rückzahlung erfolgen werde, ohne daß die Pflicht hiezu im Dispositiv ausdrücklich ausgesprochen zu werden braucht; — erkannt:

Der Rekurs wird, soweit er sich gegen bie Besteuerung im Kanton Aargau richtet, im Sinne ber Erwägungen gutgeheißen und das angesochtene Urteil des Obergerichtes des Kantons Aargau vom 9. November 1904 demgemäß aufgehoben.

9. Arteil vom 29. März 1905 in Sachen Elektrizitätswerk Kubel gegen Appenzell A.-Pth. und St. Gallen.

Besteuerung des Einkommens eines auf dem Gebiete zweier Kantone liegenden Elektrizitätswerkes, das seinen « Gesellschafts- und Steuersitz » in einem dieser Kantone hat. — Auslegung der Konzessionen (Konzession von Appenzell A.-Rh., vom 17. November 1896 und 20. Juli 1897, Art. 6; Konzession von St. Gallen, vom 13. Juni 1897, Art. 7). — Massgebendes Kriterium für Besteuerung des Einkommens aus Geschäftsbetrieb. — Verteilung auf beide Kantone. — Vermögenssteuer. Rekurs hiegegen gestützt auf Art. 4 BV. Verfrühter Rekurs.

A. Die Refurrentin, Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Kubel in Herisau, nüht die Wasserkaft der Urnäsch zur Erzeugung elektrischer Energie in solgender Weise auß: Das genannte Ge-wässer wird auf appenzellischem Gebiete, beim sogenannten Hund-wiler Lobel, durch eine Wuhranlage gestaut und das Wasser von hier durch einen 4624 M. langen Stollen in einen (zirka 1,500,000 m² haltenden) Sammelweiher im sogenannten Gübsenmood (oberhalb Winkeln) geleitet. Der Stollen reicht mit einer kurzen Strecke bei seinem Auslauf noch in st. gallisches Terristorium, auf welchem sich auch der gesamte Weiher besindet. Dieser ist in östlicher Nichtung, gegen die Kubelschlucht zu, durch einen großen Staudamm abgeschlossen. In dessen Mitte zweigt eine Druckleitung ab, durch welche das Wasser der unten in der Kubelschlucht liegenden Zentrale zugeführt wird, woselbst es die

Turbinen treibt, um nachher wieder in den Flußlauf geleitet zu werden. Druckleitung und Zentrale finden sich ganz auf st. gallisschem Gebiet, während das für die Abgabe der elektrischen Kraft dienende Leitungsnetz sich über das Gebiet beider Kantone erstreckt. Das 97 M. betragende ausgenützte Gefälle der Urnäsch (von der Wehrstelle bis zum Unterwasserschiedel beim Turbinenhaus) entsfällt nach dem Expertengutachten (unter c) weitaus zum größten Teil, mit über 90 M., auf das appenzellische Gebiet.

B. Ursvrünglich war projektiert worden, die ganze Anlage auf appenzellischem Territorium zu erstellen. Aus technischen Grunden scheint man sich dann aber dafür entschlossen zu haben, zunächst den Sammelweiher, und bann gemäß ber nunmehrigen Ausführung bes Brojektes, auch die Zentrale auf ft. gallischen Gebiete anzulegen. Die Folge war, daß jett die Unternehmung nicht nur vom Ranton Appenzell A.=Rh., sondern auch vom Ranton St. Gallen eine Wasserrechts= und Wasserbaukonzession nachzusuchen batte. In Betreff ber mit ber Erteilung biefer Konzession gusammen= hängenden Fragen (Regelung des Wasserlaufes, Wasserzins, Vorzugerechte für die innerkantonalen Konsumenten bei der Abgabe von Energie, Rückfauf ber Konzessionen, Besteuerung zc.) fanden im Jahre 1896 zwischen Bertretern ber beiben Rantone und der Unternehmung (bamals Initiativkomitee für bas Elektrizitätswerk Rubel) konferenzielle Besprechungen statt. Was die hier allein in Betracht kommende Frage der Besteuerung anbetrifft, so trugen bie appenzellischen Vertreter Bebenken gegen die Konzessionierung eines Projektes mit Zentrale auf ft. gallischem Gebiet, weil ba= burch die Besteuerungsrechte Appenzells beeinträchtigt werden fonnten. Dem gegenüber erklarte die Unternehmung durch ihren Bertreter Dr. Janggen in einer Konferenz vom 13. März 1896 laut dem bezüglichen Protofoll: Sie verpflichte fich, den Gefell= schaftssit mit Steuerdomizil in Herisau zu nehmen; damit unter= liege bas Gesellschaftstapital ben außerrhobischen Steuergesetzen, während die Liegenschaften auf ft. gallischem Gebiet nach ft. gallischem Rechte versteuert werden muffen; überhaupt mußten die Liegenschaften in den Kantonen versteuert werden, wo sie liegen; in Appenzell werde die Gesellschaft bagegen das ganze Einkommen sowie den Reservefonds versteuern. Mit Bezug hierauf erklarte