

si, comme dans le cas Boetsch précité, le traitement dont se plaint la recourante résultait non du fait de sa situation de contribuable assujétié simultanément à l'impôt dans les cantons de Vaud et de Neuchâtel, mais uniquement des particularités du système d'impôt vaudois, de telle sorte qu'elle n'y pût échapper quand bien même elle ne relèverait que de la souveraineté fiscale du canton de Vaud. Or tel n'est pas le cas. Si la Société des Fabriques des Montres Zénith, au lieu d'avoir ses fabriques à la Vallée et le reste de ses installations au Locle, avait toute son activité concentrée sur le territoire vaudois, sans doute devrait-elle se soumettre à la décision attaquée, mais, comme tout autre contribuable domicilié dans le canton de Vaud, elle aurait au moins la faculté de défalquer sa dette de la valeur de sa fortune mobilière. La décision dont elle se plaint résulte donc bien du conflit des deux souverainetés fiscales de Neuchâtel et de Vaud, c'est-à-dire du fait que les relations de la recourante s'étendent sur les deux cantons; elle est incontestablement en opposition avec le principe posé à l'art. 46 al. 2 Const. féd. et le recours apparaît dès lors comme fondé.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis en ce sens que le canton de Vaud est tenu d'admettre la défalcation de la part des dettes de la recourante qui correspond au rapport existant entre les éléments d'actif soumis à sa souveraineté et la fortune totale de la recourante.

57. Urteil vom 21. Oktober 1920

i. S. Baugesellschaft Schönenwerd gegen Kantone Solothurn, Zürich, Schwyz, Schaffhausen, St. Gallen, Aargau, Tessin, Waadt und Neuenburg.

Immobilien-gesellschaft mit Grundbesitz in verschiedenen Kantonen. Anfechtung der Besteuerung in einzelnen Kantonen wegen Ablehnung des Begehrens um Abzug eines verhältnismässigen Teiles der Gesamtschulden der Gesellschaft vom Werte der einzelnen Liegenschaft. Rekursfrist. Notwendigkeit, wenn gegenüber der Einschätzung eine kantonale Rekursinstanz angerufen worden ist, vor Erhebung des staatsrechtlichen Rekurses zunächst deren Entscheid abzuwarten. Unzulässigkeit blosser Feststellungsbegehren, die nicht gegen eine bestimmte Steuer- auflage gerichtet sind, sondern lediglich die Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht in einem bestimmten Kanton für die Zukunft bezwecken. Bestätigung der Praxis, wonach ein Schuldenabzug im erwähnten Sinne nur verlangt werden kann, wenn das betreffende Gemeinwesen allgemein, gegenüber seinen Einwohnern auf dem Boden der Rein- vermögensbesteuerung steht, nicht wenn die Steuer auch von den im Kanton bzw. in der Gemeinde wohnhaften Pflichtigen als Objektssteuer auf dem Bruttowerte der Liegenschaft und ohne die Möglichkeit erhoben wird, bei der Liegenschaftsbesteuerung nicht abzugsfähige Schulden vom steuerpflichtigen Mobilienvermögen abzurechnen.

A. — Die Rekurrentin Aktiengesellschaft «Bau- gesellschaft Schönenwerd» mit Sitz in Schönenwerd, hat nach den Statuten zum Zweck: Erwerb von Bau- land und Häusern, Erstellung von solchen, Vermietung und Verkauf von Grundstücken und Häusern. Sie ist eine Gründung der Bally-Schuhfabriken A. G. (früher C. F. Bally A. G.), in deren Händen sich auch das ganze 150,000 Fr. betragende Aktienkapital befindet. Ihre ursprüngliche und hauptsächliche Aufgabe ist die Er- richtung von Wohnhäusern und deren Vermietung an die Arbeiter und Angestellten der Bally-Schuh- fabriken A. G. zu für das Personal günstigen Bedingun-

gen, was ihr bisher nur mit namhaften Zuschüssen der C. F. Bally A. G. möglich war. Daneben hat sie in einigen Städten Geschäftshäuser übernommen, in denen den Bally-Schuhfabriken nahestehende Firmen Verkaufsgeschäfte betreiben. Endlich gehören ihr landwirtschaftliche Grundstücke in den Gemeinden Camorino (Tessin) und Egerkingen (Solothurn), sowie das Kinderheim der Bally-Schuhfabriken in der Gemeinde Ingenbohl (Schwyz). An der Generalversammlung vom 20. Juli 1921 sind die Statuten dahin ergänzt worden, dass in den nächsten 15 Jahren höchstens 2 % Dividende ausgerichtet werden dürfen.

Laut Bilanz per 30. April 1921 besass die Rekurrentin auf diesen Zeitpunkt Liegenschaften im amtlichen Schatzungswerte von 4,767,596 Fr. 05 Cts., die sich auf die eingangs genannten 9 Kantone und 25 Gemeinden verteilen. Den Grundbesitz im Tessin hat sie seither, im Frühjahr 1922 verkauft. Die auf den Liegenschaften haftenden Hypotheken sind mit 4,353,183 Fr. 06 Cts. eingestellt, sodass sich unter Zugrundelegung der amtlichen Schätzungen ein reines Immobilienvermögen von 416,412 Fr. 99 Cts. ergeben würde. Daneben weist die Bilanz an Aktiven « Debitoren » von 40,539 Fr. und ein Kontokorrentguthaben von 87,422 Fr. 50 Cts. bei der C. F. Bally A. G. auf.

Unter Berufung auf diese Bilanz stellte die Rekurrentin im Frühjahr 1921 den Gemeinden, wo sie Liegenschaften besitzt, oder wenigstens einem Teile derselben einen « Verteiler » zu, worin für jede Gemeinde der Schatzungsbetrag der in ihr gelegenen Liegenschaften und die Quote der Gesamtpassiven, die nach dem Verhältnis jenes Schatzungsbetrages zur Gesamtschätzung aller Liegenschaften auf das betreffende Vermögensobjekt entfalle, angegeben war, mit dem Verlangen, dass nur der um jene Quote der Gesamtschulden verminderte Schatzungswert zur Steuer herangezogen werden dürfe. Dem Begehren wurde jedoch nur an den

wenigsten Orten entsprochen. In Schaffhausen und Schwyz, wo die Rekurrentin sich in früheren Jahren mit den Steuerbehörden über eine Steuereinschätzung der dort gelegenen Liegenschaften von 20,000 Fr. und 100,000 Fr. geeinigt hatte, wurde sie auch pro 1921 für die gleichen Summen veranlagt, und hat die entsprechenden Steuerbeträge — wie nunmehr unbestritten ist — vorbehaltlos (für Schwyz im Dezember 1921) bezahlt. An anderen Orten wurde lediglich der Abzug der auf der betreffenden Liegenschaft haftenden Hypotheken oder der Hälfte dieser Belastung zugelassen, an anderen wiederum überhaupt jeder Schuldenabzug verweigert. Im Kanton Zürich hat die Einschätzung pro 1921 noch nicht stattgefunden; ferner ist die Rekurrentin in der solothurnischen Gemeinde Lostorf für dieses Jahr nicht veranlagt worden. Einige solothurnische Gemeinden zogen überdies den Ertrag der auf ihrem Gebiete gelegenen Liegenschaften unter Abrechnung der Aufwendungen und Passivzinsen oder eines Teiles derselben zur Einkommenssteuer heran. Sonst ist die Rekurrentin für Einkommen nur an ihrem Sitze Schönenwerd zu Handen der Gemeinde und des Staates Solothurn besteuert worden.

Im Kanton Aargau ist sie auf Grund des Spezialgesetzes betreffend die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften vom 15. September 1910 dem Staate gegenüber als steuerpflichtig erklärt worden:

a) Bei der Spezialsteuer nach Abschnitt II dieses Gesetzes:

Für einen Anteil am Aktienkapital von 20% (entsprechend dem Prozentsatz, welchen der Schatzungswert der aargauischen Liegenschaften vom Gesamtschätzungswerte aller Liegenschaften der Rekurrentin ausmacht), 30,000 Fr.

Für einen gleichen Anteil an den aufgenommenen verzinslichen Geldern von 4,201,183 Fr. = 840,236 Fr.

b) Bei der ordentlichen Staatssteuer nach Abschnitt III dieses Gesetzes:

Für einen Anteil am Aktienkapital von 20 % = 30,000 Fr.

Für den Wert der aargauischen Liegenschaften (ohne Schuldenabzug) 1,024,376 Fr. abzüglich Aktienkapitalanteil von 30,000 Fr. = 994,376 Fr.

Die Veranlagung zur ordentlichen Staatssteuer stützt sich auf § 5 des zitierten Gesetzes, wonach als steuerpflichtiges Vermögen neben dem Aktienkapital, den Reserven und Saldovorträgen auch die im Kanton gelegenen Liegenschaften gelten, soweit ihr Schatzungswert den im Kanton versteuerbaren Betrag jener anderen Posten übersteigt.

In St. Gallen, wo nach dem Nachtragsgesetze vom 30. November 1916 zum Gesetze betreffend die direkten Staatssteuern von 1903 Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften ihren Grundbesitz an die politische und Schulgemeinde, wo er liegt, soweit er dem betreffenden Geschäftsbetriebe zudient, zum vollen, sonst aber zum halben Werte ohne Abzug allfälliger Hypothekarverschreibungen zu versteuern haben, war als halber Wert des Hauses, welches die Rekurrentin dort besitzt, im Jahre 1919 zwischen der Steuerbehörde und der Rekurrentin eine Taxation von 110,000 Fr. vereinbart worden. Auf den im Frühjahr 1921 versandten « Verteiler » schrieb die kantonale Steuerverwaltung der Rekurrentin, dass die bundesgerichtliche Praxis, welche die Rekurrentin für das Begehren proportionalen Schuldenabzugs anrufe, sich auf Objektssteuern von der Art der st. gallischen Gemeindesteuer für Aktiengesellschaften nicht beziehe. Als die Rekurrentin darauf um Zustellung einer endgiltigen Taxation ersuchte, um diese eventuell weiterziehen zu können, teilte ihr die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 3., der Rekurrentin zugekommen am 4. Januar 1921 mit, dass an dem Ansätze von 110,000 Fr. auch

pro 1921 definitiv festgehalten werde: gegen diese Verfügung könne binnen 14 Tagen an den Regierungsrat rekurriert werden.

Gegen die Einschätzung in der solothurnischen Gemeinde Gretzenbach, wo als Vermögen der Schatzungswert der dortigen Liegenschaften weniger 50% der darauf lastenden Hypotheken behandelt worden war, hat die Rekurrentin am 16. Juli 1921 an den Regierungsrat von Solothurn rekurriert. Der Rekurs ist noch unerledigt. Ferner hat sie die Einschätzung in der aargauischen Gemeinde Villmergen (Verweigerung des Schuldenabzugs) an die Bezirkssteuerkommission Bremgarten weitergezogen. Diese hat durch Entscheid vom 28. Juli, der Rekurrentin zugestellt am 3. Okt. 1922, die Beschwerde abgewiesen. Im übrigen sind kantonale Rechtsmittel gegen die Taxationen der einzelnen Kantone und Gemeinden nicht ergriffen worden.

B. — Auf die Mitteilung der st. gallischen Steuerverwaltung vom 3./4. Januar 1922 hat die Rekurrentin am 4. März 1922 unter Berufung auf Art. 4 und 46 Abs. 2 BV dem Bundesgerichte eine staatsrechtliche Beschwerde eingereicht, mit der sie folgende Anträge stellt:

1. Die Besteuerung der Rekurrentin pro 1921 habe in allen Gemeinden und Kantonen, wo die Rekurrentin ein Steuerdomizil besitzt, nach folgenden Grundsätzen zu erfolgen:

a) das Immobilienvermögen sei unter Zulassung eines verhältnismässigen Schuldenabzugs nach dem in Ziffer III des Rekurses aufgestellten Verteiler zu versteuern (Gesamtschätzung aller Liegenschaften 4,767,596 Fr. 05 Cts.; Gesamthypothekenbelastung 4,351,183 Fr. 06 Cts. oder 91,265 % des Schatzungswertes aller Liegenschaften, steuerpflichtig also in jedem Kanton bzw. in jener Gemeinde 8,7343 % des Schatzungswertes der dort gelegenen Liegenschaften);

b) das übrige steuerbare Vermögen (Forderungen,

Aktienkapital) sei am Sitze der Gesellschaft zu versteuern ;

c) allfälliges Einkommen sei ebenfalls nach dem in Ziffer III des Rekurses aufgestellten Verteiler zu versteuern.

2. Die diesen Grundsätzen widersprechenden Steuer-taxationen für das Jahr 1921 seien aufzuheben.

3. Diese Grundsätze seien auch für die künftigen Jahre als massgebend zu erklären.

Zum Begehren 1 a beruft sich die Rekurrentin auf die durch das Urteil in Sachen Stricker-Müller von 1913 (AS 39 I S. 576 ff.) eingeleitete neuere Praxis des Bundesgerichts, aus der sich die Pflicht zur Gewährung des verlangten verhältnismässigen Schuldenabzugs für alle diejenigen Kantone und Gemeinden ohne weiteres ergebe, die allgemein d. h. den Kantons- bzw. Gemeindevohnern gegenüber auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung stehen, auch wenn für auswärtige Liegenschaftsbesitzer durch die kantonale und Gemeindesteuergesetzgebung etwas anderes vorgesehen werde. Der vorliegende Fall zeige aber die Notwendigkeit weiter zu gehen und das Prinzip der Reinvermögensbesteuerung für interkantonale Konfliktsfälle auch denjenigen Kantonen gegenüber zur Geltung zu bringen, welche die Vermögens (Grund-)steuer allgemein, allen Pflichten gegenüber als Bruttovermögenssteuer (Objektssteuer ohne Schuldenabzug) ausgestaltet hätten. Nach den pro 1921 ergangenen Taxationen hätte die Rekurrentin für dieses Jahr ein Immobilienvermögen von 2,212,296 Fr. oder 1,795,883 Fr. 01 Cts. mehr zu versteuern, als sie wirklich besitze, und wenn auch die Kantone und Gemeinden, welche jetzt noch den verhältnismässigen Schuldenabzug zulassen, zur Objektsbesteuerung übergehen sollten, 4,767,596 Fr. 05 Cts., also mehr als das Zehnfache ihres wirklichen Vermögens. Ein solcher Zustand sei aber unhaltbar und mit Art. 4 und 46 Abs. 2 BV

unvereinbar. Es könne ihm nur dadurch begegnet werden, dass die für den Fall der Kollision von Reinvermögenssteuersystemen ausgebildete Praxis auch auf die Fälle des Zusammentreffens der Reinvermögenssteuer eines Kantons mit Objektssteuern anderer Kantone ausgedehnt werde.

Begehren 1 c geht von der Voraussetzung aus, dass als Einkommen nur ein allfälliger Schlussgewinn aus der gesamten Geschäftsgebarung, nicht der Ertragsüberschuss einzelner Liegenschaften besteuert werden dürfe, dem unter Umständen grössere Verluste auf anderen Liegenschaften gegenüberstehen. Der Einfachheit halber empfehle es sich, auch einen solchen Gewinn gegebenen Fall nach dem Verhältnis des Schätzungswertes des Grundbesitzes an den einzelnen Orten zum Gesamtschätzungswert zu verteilen; die Verlegung nach dem Verhältnis der Mietzinsserträge, die auch in Betracht kommen könnte (und von Solothurn postuliert wird), kompliziere die Rechnung, ohne zu wesentlich verschiedenen Ergebnissen zu führen.

Dem Wesen der Gesellschaft als einer reinen Immobiliengesellschaft, bei der die ganze Verwaltung und Geschäftstätigkeit am Gesellschaftssitze konzentriert sei, dürfte es entsprechen, das übrige Vermögen mit Ausnahme der Liegenschaften ausschliesslich dem Orte des Sitzes zur Besteuerung zuzuweisen. Doch könnte sich die Rekurrentin auch hier mit einer Verlegung nach dem Verhältnis des Grundbesitzes an den einzelnen Orten (eventuell unter Zubilligung eines Voraus an den Kanton Solothurn und die Gemeinde Schönenwerd) einverstanden erklären.

C. — Die Regierungen der rekursbeklagten Kantone haben, zugleich auch für die beteiligten Gemeinden ihres Gebietes, die folgenden Anträge gestellt :

a) Solothurn, Nichteintreten auf die Anfechtung der gemäss Selbsttaxation erfolgten Staatssteuer-

einschätzung für 1921 und derjenigen Gemeindesteuereinschätzungen dieses Jahres, gegen die ein kantonaler Rekurs innert Frist nicht ergriffen worden sei; hinsichtlich derjenigen Gemeindesteuern pro 1921, für die eine rechtskräftig gewordene Veranlagung noch nicht vorliege, sowie für die Staats- und Gemeindesteuern des Jahres 1922 möge die Einschätzung durch das Bundesgericht geregelt werden;

b) Aargau und St. Gallen, Abweisung des Rekurses soweit er sich gegen die Besteuerung in diesen Kantonen richte;

c) Neuenburg, Abweisung des Rekurses inbezug auf die Besteuerung für 1921, da die Rekurrentin zur Staats- und städtischen Steuer dieses Jahres nach dem von ihr selbst aufgestellten Verteiler unter Zulassung des proportionalen Schuldenabzugs veranlagt worden sei. Für die Zukunft müsse verlangt werden, dass die im einzelnen Kanton abzuziehende Quote der Gesamtschulden nach dem Verhältnis der letzteren zum gesamten, mobilen und immobilien Vermögen der Rekurrentin und nicht nur zum Immobilienvermögen berechnet werde;

d) und e) ebenso lehnen Schaffhausen und Schwyz eine nachträgliche Abänderung der Veranlagung für 1921 im Hinblick auf deren Grundlage (frühere Vereinbarung mit der Rekurrentin) und die vorbehaltlose Zahlung des Steuerbetrages ab. Für die Zukunft erklärt sich Schaffhausen mit dem verlangten proportionalen Schuldenabzug unter dem Vorbehalt einverstanden, dass das gesamte Nettovermögen der Rekurrentin (nicht nur das immobilien) proportional nach dem in den einzelnen Kantonen investierten Bruttovermögen auf diese zu verlegen sei, während Schwyz dem Rekursbegehren 1 a grundsätzlich opponiert und nur den Abzug der auf der einzelnen Liegenschaft haftenden ausgewiesenen Hypothekenschulden zulassen will;

f) Waadt stellt fest, dass die Rekurrentin hier pro 1921 gemäss Selbsttaxation (für den Liegenschaftswert unter Abzug der Hypotheken) eingeschätzt worden sei, erklärt jedoch daraus eine Einrede nicht herleiten, sondern den Entscheid dem Bundesgerichte überlassen zu wollen (« s'en remettre à justice »);

g) Zürich, wo die Veranlagung pro 1921 noch nicht stattgefunden hat, stimmt den Beschwerdebegehren 1 a und b unter dem Vorbehalt zu, dass die Liegenschaft in Winterthur nach dem Verkehrswert und nicht nach dem Brandassekuranzwert in den Verteiler einzustellen und auf dieser Grundlage das steuerbare Vermögen zu ermitteln sei (§ 16 des zürch. St.-G.). Das Begehren 1 c beantragt es abzuweisen und verlangt, dass es berechtigt erklärt werde, den gesamten Ertrag der zürcherischen Liegenschaft gemäss den Bestimmungen des kantonalen Rechts für sich der Einkommenssteuer zu unterwerfen;

h) im Kanton Tessin hat die Rekurrentin mit Rücksicht auf den Verkauf ihres dortigen Grundbesitzes die Gemeindesteuern für 1921 nachträglich bezahlt (eine Staatssteuer ist, weil die bei dieser abzugsberechtigte hypothekarische Belastung den Schätzungswert der Liegenschaften erreichte, nicht erhoben worden) und replizierend erklärt, auf die Rückforderung des betreffenden Betrages zu verzichten, sodass der Rekurs in dieser Beziehung gegenstandslos geworden ist.

D. — Zur Feststellung der Rechtzeitigkeit des Rekurses hat der Instruktionsrichter von der Rekurrentin ergänzende Angaben über den Zeitpunkt der Zustellung der Taxationen der einzelnen Kantone und Gemeinden (mit Ausnahme von St. Gallen) verlangt. Auf die darauf am 23. September 1922 eingegangene Antwort wird in den nachstehenden Erwägungen Bezug genommen werden.

E. — Die in Betracht kommenden Bestimmungen

des st. gallischen Nachtragsgesetzes vom 30. November 1916 zum Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern § 10 lauten: « Bis zum Erlass eines neuen Gesetzes » betreffend das Steuerwesen der Gemeinden gelten für » das Gemeindesteuerrecht folgende Bestimmungen: » Den Grundbesitz haben die Aktiengesellschaften » und Erwerbsgenossenschaften an diejenige politische » und Schulgemeinde zu versteuern, in welcher er liegt, » und zwar, soweit er dem betreffenden Geschäfts- » betriebe zudient, zum vollen, sonst aber zum halben » Werte, ohne Abzug allfälliger Hypothekarverschrei- » bungen.

» Bei Pacht- und Mietverhältnissen wird der 25 fache » Betrag des Pacht- oder Mietwertes als steuerpflich- » tiges Vermögen eingesetzt.

» Wo durch die volle Besteuerung eine wesentliche » Unbilligkeit entsteht, kann eine Herabsetzung des » Vermögensansatzes bis auf die Hälfte des Liegen- » schaftswertes, bzw. bis auf die Hälfte des kapita- » lisierten Pacht- oder Mietwertes, solchen Gesellschaften » gestattet werden, bei welchen der Steuerwert der » Liegenschaften, bzw. die Einschätzung auf Grund » des Pacht- oder Mietwertes, das steuerpflichtige Ge- » samtvermögen übersteigt. Diese Herabsetzung » findet nur bei solchen Gesellschaften statt, welche die » Gemeinden nicht erheblich belasten und die sich » gleichzeitig über ungünstige Geschäftsergebnisse aus- » weisen. Bei Aktiengesellschaften kommt diese Be- » günstigung ausserdem nur in Betracht, wenn der » Reingewinn jeweilen in zwei aufeinanderfolgenden » Geschäftsjahren unter 4 % des Geschäftskapitals » bleibt.

» Als Einkommenssteuer haben die Aktiengesell- » schaften und Erwerbsgenossenschaften je 1% ihres nach » Art. 4 steuerpflichtigen Einkommens an die poli- » tische Gemeinde und an die Schulgemeinde zu ent- » richten.

» Wenn solche Unternehmungen sich auf verschiedene » Gemeinden erstrecken oder benachbarte Gemeinden » erheblich belasten, so ist der Vermögensansatz und » das Einkommenssteuerbetreffnis angemessen zu ver- » teilen.

» Anderweitige Steueransprüche für Gemeindezwecke » dürfen an die Aktiengesellschaften und Erwerbs- » genossenschaften nicht gestellt werden.»

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Nach Art. 178 Ziff. 3 OG beträgt die Frist zum staatsrechtlichen Rekurse 60 Tage von der Mitteilung der angefochtenen kantonalen Verfügung an. Sie ist auch bei Doppelbesteuerungsbeschwerden einzuhalten in dem Sinne, dass der Rekurrent innert jenes Zeitraumes von der Eröffnung der angeblich verfassungswidrigen kantonalen Steuerveranlagung oder, wenn er gegen diese zuerst ein kantonales Rechtsmittel ergriffen hatte, vom kantonalen Rekursentscheide an das Bundesgericht anzurufen hat (AS 42 I S. 67). Ist zunächst eine kantonale Rekursinstanz angegangen worden, so muss deren Entscheid abgewartet werden, bevor der staatsrechtliche Rekurs erhoben werden kann. Die Erhebung des letzteren neben einem solchen noch hängigen kantonalen Rechtsmittel ist unzulässig, jedenfalls dann, wenn zur Zeit der Einreichung die 60 Tage des Art. 178 Ziff. 3 OG gegenüber der Steuerveranlagung selbst bereits abgelaufen waren.

Eine Erstreckung der Rekursfrist ist von der Praxis allerdings im Falle der sukzessiven Besteuerung des Pflichtigen durch mehrere Kantone oder Gemeinden mehrerer Kantone dann zugestanden worden, wenn erst durch die nachfolgende Steuerauflage eines andern Kantons der Doppelbesteuerungskonflikt manifest wurde, der Pflichtige Veranlassung hatte die Besteuerung als Doppelsteuer anzufechten: hier genügt es, wenn die sechzig Tage gegenüber der Steuerverfügung

des zweiten Kantons gewahrt werden (a. a. O. S. 68, ferner ebenda 31 S. 53 Erw. 1). Auf diese Praxis stützt sich denn auch offenbar die Rekurrentin, wenn sie die Einhaltung jener Frist gegenüber der zuletzt erfolgten Veranlagung im Kanton St. Gallen für genügend erachtet, um die Beschwerde auch in bezug auf die früheren Veranlagungen in anderen Kantonen, ohne Rücksicht auf deren Zeitpunkt als rechtzeitig erscheinen zu lassen.

Nun trifft aber die Voraussetzung, welche die Praxis für die gedachte Ausnahme aufgestellt hat, im vorliegenden Falle von vorneherein insoweit nicht zu, als sich der Rekurs auf die Frage der Besteuerung des übrigen Vermögens der Rekurrentin mit Ausnahme der Immobilien und des Einkommens bezieht (Rekursbegehren 1 b, c). Durch die st. gallische Veranlagung vom 3. Januar 1922 ist einzig die dort gelegene Liegenschaft der Rekurrentin für den halben Wert ohne Schuldenabzug der Vermögenssteuer zu Handen der Gemeinde unterworfen worden. Für irgendwelche andere Faktoren, insbesondere bewegliches Vermögen oder Einkommen ist die Rekurrentin in St. Gallen nicht besteuert worden. Es hat daher auch die Veranlagung dort in bezug hierauf keine neue Sachlage geschaffen, welche der Rekurrentin das Recht geben könnte, im Anschluss an die betreffende Verfügung nachträglich noch die Einschätzung in anderen Kantonen, die sich auch auf diese Faktoren erstreckte, anzufechten.

Aber auch in bezug auf das Rekursbegehren 1 a, die Frage des Schuldenabzugs bei der Besteuerung des Immobilienvermögens, liegt die Sache grundsätzlich nicht anders. Die Doppelbesteuerung wird hier darin erblickt, dass infolge der Besteuerung der an einzelnen Orten gelegenen Liegenschaften nach dem Bruttowert und weil andererseits die Gemeinwesen, welche das Reinvermögenssteuersystem anwenden, von den dortigen Liegenschaften nur einen deren Wert im Ver-

hältnis zum Gesamtwert aller Liegenschaften entsprechenden Bruchteil der Gesamtpassiven abziehen und zu mehr nicht verhalten werden können, die Rekurrentin gezwungen werde, mehr als 100 % ihres wirklichen Vermögens zu versteuern. Diese Folge trat aber schon mit dem Augenblicke ein und lag auch für die Rekurrentin klar zu Tage, wo nur ein einzelner Kanton oder eine Gemeinde den verlangten proportionalen Schuldenabzug ablehnte und einfach den Schätzwert der Liegenschaft besteuerte; durch das Hinzutreten weiterer analoger Veranlagungen an anderen Orten wurde sie nur noch graduell gesteigert. Wollte die Rekurrentin gegen eine solche Steuerauflage den Schutz des Bundesgerichts anrufen, so hatte dies daher innert 60 Tagen von der Mitteilung jener an zu geschehen, wenn sie nicht vorzog, dagegen zunächst ein kantonales Rechtsmittel zu ergreifen. Sie durfte damit nicht zuwarten, bis die Veranlagung in allen Kantonen für das Jahr 1921 abgeschlossen war. Dass dieses Ergebnis vom Standpunkt des Pflichtigen und vielleicht auch objektiv gesprochen aus praktischen Gründen nicht zu begrüssen sein mag, indem infolgedessen unter Umständen an Stelle eines einzigen Rekurses eine Reihe solcher treten müssen, kann daran nichts ändern. Solange die Vorschrift des Art. 178 Ziff. 3 OG als allgemeine für alle staatsrechtlichen Rekurse gilt und eine Ausnahme für die aus Art. 46 Abs. 2 BV sich ergebenden Anstände nicht gesetzlich vorgesehen ist, kann eine weitere Erleichterung der Beschwerdeführung, als sie durch die oben erwähnte hier nicht zutreffende Praxis zugestanden wurde, ohne Gesetzesverletzung nicht in Betracht kommen.

2. — Nun hat aber die Rekurrentin auf die vom Instruktionsrichter an sie gestellten Fragen anerkannt, dass die Eröffnung der Veranlagungen aller Kantone und Gemeinden pro 1921 mit Ausnahme derjenigen von St. Gallen, des Kantons Aargau und der Gemeinde

Aarau schon im Laufe des Jahres 1921 erfolgt sei. Dasselbe muss aber auch für die beiden letzteren Einschätzungen angenommen werden, da der der Beschwerde beigelegte betreffende Steuerzettel das Datum des 22. Dez. 1921 trägt. In der Beschwerdeschrift hatte denn auch die Rekurrentin selbst erklärt, dieselben am 23. Dezember 1921 erhalten zu haben. Die Mitteilung der Stadtkasse Aarau, auf welche sie sich nunmehr in ihren ergänzenden Mitteilungen vom 23. September 1922 dafür stützt, dass sie von diesen beiden Einschätzungen erst am 7. Januar 1922 Kenntnis erhalten habe, ist lediglich noch eine Mahnung zur Zahlung des früher festgestellten Steuerbetrages, also ein Akt des Steuervollzuges, der der Rekurrentin keine neue Rekursfrist gegenüber der Einschätzung selbst eröffnen konnte.

Es kann daher auf den vorliegenden Rekurs, soweit damit andere Veranlagungen als die st. gallische angefochten werden, wegen Verspätung nicht eingetreten werden, insofern nicht gegen dieselben ein kantonaler Rekurs eingereicht wurde und zur Zeit der Erhebung des staatsrechtlichen Rekurses noch hängig war. In den beiden Fällen aber, für die dies zutrifft, Gemeindesteuern von Gretzenbach (Solothurn) und Villmergen, war die Anrufung des Bundesgerichts zur Zeit der Einreichung des staatsrechtlichen Rekurses ausgeschlossen, weil zunächst der Entscheid der kantonalen Rekursinstanz abzuwarten war. Hinsichtlich der Gemeindesteuer Gretzenbach steht er heute noch aus. Und gegenüber dem seither ergangenen Entscheide der Bezirkssteuerkommission Bremgarten betreffend die Gemeindesteuer von Villmergen hätte es eines neuen, besonderen Rekursbegehrens bedurft, wenn die Rekurrentin denselben der Überprüfung des Bundesgerichts unterstellen wollte. Ein solches ist aber nicht formuliert, sondern es ist der Entscheid dem Bundesgerichte lediglich zur Kenntnisnahme übermittelt worden.

Für Zürich aber, wo die Veranlagung pro 1921 noch nicht stattgefunden hat, ist die Beschwerdeführung verfrüht. Es bleibt der Rekurrentin unbenommen, die dortige Veranlagung, wenn sie einmal erfolgt ist, ohne oder nach Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges innert der Frist des Art. 178 Ziff. 3 OG anzufechten, wenn sie dieselbe für verfassungswidrig hält. Für blosse Feststellungsbegehren, als welche sich mangels einer bereits vorliegenden konkreten Steuerauflage die Rekursanträge 1 a bis c gegenüber Zürich darstellen, bietet der staatsrechtliche Rekurs keinen Raum. Aus demselben Grunde kann auch auf die Begehren, welche Schaffhausen, Schwyz und Neuenburg hinsichtlich der künftigen Besteuerung der Rekurrentin formulieren, nicht eingetreten werden. Es steht den drei Kantonen frei, die von ihnen als richtig erachteten Grundsätze bei der Veranlagung des Jahres 1922 oder eines folgenden Jahres zur Anwendung zu bringen, worauf dann die aufgeworfenen Fragen allenfalls durch Rekurs der Pflichten ausgetragen werden mögen.

Da das Eintreten im umschriebenen Umfange schon aus den eben angeführten Gründen abgelehnt werden muss, braucht nicht erörtert zu werden, ob dies nicht mit Bezug auf die Veranlagung an einzelnen Orten (z. B. Waadt, Schwyz, Schaffhausen) auch noch aus anderen Gründen (Einschätzung gemäss Selbsttaxation, vorbehaltlose Zahlung der Steuer u. s. w.) hätte geschehen müssen.

3. — Inbezug auf die Gemeindesteuer St. Gallen pro 1921, die nach dem Gesagten allein rechtzeitig angefochten worden ist, erweist sich der Rekurs als materiell unbegründet. Die Bestimmung des Art. 10 Abs. 2 des Nachtragsgesetzes vom 30. November 1916 fand sich wörtlich übereinstimmend schon in Art. 26 des Gesetzes betreffend die direkten Staatssteuern von 1903. Das Bundesgericht hat sie im Urteile in Sachen Bauten- und Grundstückgenossenschaft Zürich vom 4. November 1915 auch in der Anwendung auf

eine auswärtige Erwerbsgenossenschaft, die im Kanton St. Gallen nur Grundbesitz hatte, als nicht verfassungswidrig erklärt, indem es ausführte, von einer Verletzung der Rechtsgleichheit könne dabei nicht die Rede sein, weil alle Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften, gleichviel wo sich ihr Sitz befinde, gleichbehandelt würden und die verschiedene Behandlung gegenüber den natürlichen und übrigen juristischen Personen, für die auch bei der Gemeindesteuer das Prinzip der Reinvermögensbesteuerung gelte, sich durch hinlängliche innere Gründe rechtfertige. Das Zugeständnis, dass die Rekurrentin nicht anders als eine st. gallische Erwerbsgenossenschaft besteuert werde, entziehe auch der Rüge der Doppelbesteuerung den Boden. Denn nur dagegen schütze das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, dass infolge der Steuerpflicht in mehreren Kantonen die verhältnismässige Belastung in einem Kanton stärker werde, als wenn der Pflichtige nur in diesem Kanton steuerpflichtig wäre, während der blosser Umstand, dass die Gesamtbelastung in den verschiedenen in Betracht fallenden Kantonen eine verschiedene wäre, nicht dazu führen könne, das Steuersystem des einen Kantons einem anderen Kanton, der ebenfalls teilweise steuerberechtigt sei, aufzudrängen. Denselben Standpunkt hat das Gericht in einem Urteile aus neuester Zeit in Sachen Bötsch gegen Bern und Baselstadt vom 14. Juli 1922* (PRAXIS XI Nr. 139) eingenommen, wo die als Objektsteuer sich darstellende bernische Grund- (Vermögens-)steuer mit der Reinvermögenssteuer des Wohnsitzkantons des Pflichtigen zusammentraf und insgesamt zu einer das Gesamtreinvermögen wesentlich übersteigenden Veranlagung führte. Es besteht kein Anlass heute anders zu entscheiden. Wenn auch im heutigen Fall die Rekurrentin einwendet, dass ein solcher Zustand, bei dem eine Person unter Umständen ein Mehr-

* S. 362 hievorig.

faches ihres wirklichen (Rein-) Vermögens zu versteuern hätte, vor Art. 46 Abs. 2 BV nicht Bestand haben könne, so übersieht sie, dass aus dieser Verfassungsvorschrift als einer interkantonalen Kollisionsnorm, welche das Mittel zur Ausgleichung der aus dem Nebeneinanderbestehen verschiedener Steueroberheiten entstehenden Konflikte geben soll, eine Beschränkung der kantonalen Souveränität auf dem Gebiete der Steuergesetzgebung auch nur soweit hergeleitet werden kann, als es jener Zweck erfordert. Von einem besonderen Nachteile, der dem Pflichtigen aus seiner wirtschaftlichen Verbindung mit mehreren Kantonen erwüchse, kann aber dann nicht mehr die Rede sein, wenn die Mehrbelastung, über die er sich beschwert, in gleicher Weise auch einträte, falls er mit seinen ganzen steuerrechtlich relevanten Beziehungen dem Kanton, dessen Veranlagung aus diesem Gesichtspunkte angefochten wird, angehörte und ausschliesslich in ihm steuerpflichtig wäre, m. a. W. auf die Frage des Schuldenabzugs angewendet, wenn er auch dann die Schulden weder vom Steuerwerte der betreffenden Liegenschaft noch, soweit der Abzug hier nicht zugelassen wird, sonst bei der Besteuerung des beweglichen Vermögens abrechnen könnte. So verhält es sich aber hier, nachdem einerseits die Bestimmung des Art. 10 Abs. 2 Nachtragsgesetz unbestrittenermassen alle Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften mit Grundbesitz im Kanton St. Gallen in gleicher Weise trifft, andererseits mangels einer weitergehenden Vermögensbesteuerung dieser Gesellschaften zu Gunsten der Gemeinde, die sich auch noch auf weitere Objekte erstrecken würde (Art. 10 letzter Absatz), auch diejenigen unter ihnen, welche im Kanton domiziliert sind, keine Gelegenheit haben den Schuldenabzug in anderem Zusammenhang d. h. bei der Besteuerung des fahrenden Vermögens vorzunehmen. Die neue, im Art. 26 des Gesetzes betreffend die direkten Staats-

steuern von 1903 noch nicht enthaltene Vorschrift des Art. 10 Abs. 4 des Nachtragsgesetzes, wonach aus Billigkeitsgründen unter ganz bestimmten Voraussetzungen an der Einschätzung der Liegenschaft mit dem vollen Objektswerte ein Nachlass gewährt werden kann, ändert an diesem Sachverhalt und an der Natur der Abgabe als einer reinen Objektsteuer nichts, wie denn die Rekurrentin diesen Einwand selbst nicht erhebt. Gegen eine solche Mehrbelastung, die ihren Grund nicht in der Tatsache, dass die Rekurrentin zum Kanton St. Gallen nur durch ihren dortigen Grundbesitz in Beziehung steht, mit ihren übrigen Beziehungen dagegen anderen Kantonen angehört, sondern ausschliesslich in dem Steuersystem des ersten Kantons hat, kann aber Art. 46 Abs. 2 BV nicht angerufen werden. Vielmehr könnte es sich nur fragen, ob nicht dieses System an sich aus Art. 4 BV zu beanstanden sei. Eine Anfechtung der Steuerauflage vom 3. Januar 1922 aus diesem Grunde ist aber abgesehen davon, ob sie wirklich als erhoben und genügend substantiiert gelten könnte, schon deshalb ausgeschlossen, weil es für die Beschwerde aus Art. 4 BV an dem formellen Erfordernis der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges fehlt. Sie wäre übrigens nach der Praxis auch offenbar materiell unbegründet.

4. — Aus den vorstehend angeführten Urteilen in Verbindung mit denjenigen AS 39 I 570 ff. ; 40 I 56 ff. ; 41 I 416 ff. folgt zugleich, dass der Rekurs, soweit er sich gegen die Verweigerung des proportionalen Schuldenabzugs bei der Besteuerung des liegenschaftlichen Vermögens an a n d e r e n Orten richtet, selbst wenn rechtzeitig erhoben, in denjenigen Fällen ebenfalls hätte abgewiesen werden müssen, wo die Gesetzgebung des betreffenden Kantons oder die autonomen Steuerreglemente der betreffenden Gemeinden insofern allgemein, auch den Kantons- und Gemeindeeinwohnern gegenüber auf dem Boden der Objektsbe-

steuerung stehen und einen Abzug der Schulden, die für die Grundsteuer ausser Betracht fallen, auch nicht etwa bei der Besteuerung des Mobiliarvermögens zulassen. Andererseits, dass diese verhältnismässige Verlegung der Gesamtschulden künftig der Rekurrentin in denjenigen Kantonen und Gemeinden ohne Verletzung von Art. 4 und 46 Abs. 2 BV nicht mehr wird verweigert werden können, wo grundsätzlich für die eigenen Einwohner das System der Reinvermögenssteuer gilt. Zu diesen gehört aber nach Art. 15 des Steuergesetzes von 1856 zweifellos auch der Kanton Schwyz, weshalb seine Weigerung, einen weiteren Abzug als denjenigen der auf dem schwyzerischen Grundbesitz lastenden Hypotheken zuzulassen, grundsätzlich nicht haltbar ist. Die Einwendung, die die Vernehmlassung des schwyzerischen Regierungsrats gegen den Grundsatz des proportionalen Schuldenabzugs auch beim Reinvermögenssteuersystem erhebt, nämlich, dass damit die Kantone, in welchen der Pflichtige nur Liegenschaften besitzt, wegen der Schwierigkeiten die Angaben über sein Gesamtvermögen und seine Gesamtschulden nachzuprüfen, Gefahr liefen, um einen Teil ihrer Steueransprüche gebracht zu werden, ist schon in den Urteilen AS 39 I S. 583; 41 I S. 421 geprüft und als unstichhaltig zurückgewiesen worden. Es kann deshalb dazu einfach auf die betreffenden Erwägungen verwiesen werden. Durch sie wird andererseits auch der Standpunkt der Rekurrentin widerlegt, dass der « Liegenschaftskanton » darüber einen Ausweis vom Pflichtigen nicht verlangen könne, sondern sich mit der Feststellung beider Elemente durch den Wohnsitzkanton abzufinden habe.

Um eine blosser Reinvermögensbesteuerung handelt es sich auch, wo der Vermögenssteuer ausschliesslich das Aktienkapital und die Reserven einer Aktiengesellschaft oder eine Quote davon unter Ausschluss anderer Objekte unterworfen werden, da beide zu-

sammen nichts anderes als den rechnungsmässigen Ausdruck des Aktivenüberschusses des Unternehmens bilden. Ob die Veranlagung an einem bestimmten Orte nach diesem System oder aber auf Grund der Einschätzung der unmittelbaren dort steuerbaren Aktiven unter Abzug der Schulden zu erfolgen habe, ist ausschliesslich eine Frage des anwendbaren kantonalen Rechts. Es wird daher Sache des Regierungsrats des Kantons Solothurn sein, der die Frage für die solothurnische Gemeindebesteuerung aufwirft, dafür die ihm als gesetzgemäss erscheinenden Weisungen zu erlassen und sie allenfalls gegenüber abweichenden Einschätzungen der Gemeinden als Rekursbehörden durchzusetzen. Das Bundesgericht hätte sich mit dieser Frage, auch wenn die solothurnischen Gemeindesteuertaxationen rechtzeitig angefochten worden wären, aus Art. 46 Abs. 2 BV nicht zu befassen gehabt.

Eine andere Frage ist es, ob die Bestimmung des § 5 Ziff. 3 des aargauischen Steuergesetzes für Aktiengesellschaften, wonach als Vermögen für die ordentliche Staatssteuer neben dem Aktienkapital und den Reserven auch noch der Schatzungswert der aargauischen Liegenschaften der Gesellschaft gilt, soweit er die im Kanton versteuerbare Quote jener anderen Posten übersteigt, vor Art. 46 Abs. 2 BV standhalte oder ob sie nicht, weil sie praktisch regelmässig nur die ausserkantonalen Unternehmungen treffen wird, aus ähnlichen Gründen als anfechtbar erscheine, wie die verschiedene Regelung des Schuldenabzugs für auswärtige und innerkantonale Liegenschaftsbesitzer. Es wird dazu später Stellung zu nehmen sein, wenn eine auf jener Vorschrift beruhende Veranlagung für ein künftiges Jahr von der Rekurrentin rechtzeitig angefochten werden sollte. Dabei wird es der Rekurrentin auch freistehen den Einwand zu erneuern, dass sie überhaupt nicht unter das genannte Spezialgesetz falle, wozu es allerdings, weil dieser Punkt vom Bundesgericht

nur aus Art. 4 BV nachgeprüft werden kann, der vorhergehenden Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges bedürfte.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Soweit auf die Beschwerde eingetreten werden kann, wird sie im Sinne der Erwägungen abgewiesen.

58. Urteil vom 25. November 1922

i. S. Erben Brunner gegen Zürich, Regierungsrat.

Obligatorische amtliche Inventarisierung des Nachlasses aller Personen, welche zur Zeit des Ablebens ihren Wohnsitz im Kanton hatten, nach kantonalem Steuerrecht. Die Inventarisierung auf Grund einer bloss vorläufigen, summarischen Prüfung der Wohnsitzfrage verstösst weder gegen Art. 4 noch gegen Art. 46 Abs. 2 BV.

A. — Nach § 58 des zürcherischen Gesetzes betreffend die direkten Steuern ist innert acht Tagen nach dem Tode eines Steuerpflichtigen eine Inventarisierung vorzunehmen: sie geschieht, wo nicht schon die Vormundschaftsbehörde oder das Gericht (zur Sicherung des Erbgangs) inventarisiert, durch eine Abordnung des Gemeinderats oder durch die Steuerverwaltung der Gemeinde, in welcher der Verstorbene steuerpflichtig war; die Inventare der Waisen- und Gerichtsbehörden sind für die Steuerorgane nur hinsichtlich der Zusammensetzung des Einkommens und Vermögens, nicht hinsichtlich der Bewertung der einzelnen Steuerobjekte massgebend. Die Erben sind verpflichtet, alle erforderlichen Aufschlüsse zu erteilen und dürfen bis nach erfolgter Inventarisierung keine Verfügung über den Nachlass treffen; bei Gefahr im Verzuge kann die Inventurbehörde die sofortige Siegelung anordnen (§ 59). Gegen das « Ergebnis der Inventarisierung » steht sowohl