

toyens 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 citoyens. 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'im-

meuble, 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-à-vis 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. *Urteil vom 22. März 1905 in Sachen Sonegger gegen Zürich und Aargau.*

*Rekursfrist bei Rekursen wegen (interkantonalen) 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 Hypothekenschuld vom Schätzungswert von 80,000 Fr. abgezogen werde, wurde aber abschlägig beschieden gestützt auf § 6 2. Satz des zürch. St.-Ges. von 1870 und § 137 litt. b des Gemeindegesetzes von 1875, welche Bestimmungen lauten: § 6 2. Satz des St.-Ges.: „Bei steuerpflichtigem Besitztum von „Auswärtswohnenden darf ein Abzug darauf haftender Schulden

„nur stattfinden, wenn der Pflichtige sich darüber ausweisen kann, daß dasselbe im Verhältnis zu seinem übrigen Vermögen nicht unverhältnismäßig mit Schulden belastet ist“; § 137 litt. b des Gemeindegesetzes: „Lasten auf solchen Liegenschaften (von Auswärtswohnenden) grundversicherte Schulden, so ist bei der Taxation der Betrag derselben nur insoweit in Abzug zu bringen, als diese Passiven nicht durch auswärts versteuertes bewegliches Vermögen aufgewogen werden, oder, sofern das auswärts versteuerte Vermögen in Liegenschaften besteht, wenn nachgewiesen wird, daß diese letztern in gleichem Verhältnis wie die erstern belastet sind.“ In dem Entscheid des Gemeinderates wird betont, daß das gesamte Vermögen des Rekurrenten auf 300,000 Franken zu schätzen sei, weshalb nach den genannten Gesetzesbestimmungen ein Abzug der Hypothekarschuld bei der Liegenschaft in Thalwil nicht stattfinden könne. Der Rekurrent zog diesen Entscheid an die Rekurskommission für die Bezirke Horgen, Meilen und Hinwil weiter, die ihn durch Beschluß vom 31. März (zugestellt am 8. April) 1904 abwies.

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

B. Mit Rechtschrift vom 7. Februar 1905 hat sich der Rekurrent beim Bundesgericht unter Berufung auf das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung darüber beschwert, daß er für den Betrag der auf der Liegenschaft in Thalwil lastenden Hypothek von den beiden Kantonen Zürich und Aargau zur Steuer herangezogen werde. Der Beschwerdeantrag lautet:

Das Bundesgericht wolle entscheiden, welcher der beteiligten Kantone, Zürich oder Aargau, ihm den Abzug der auf seiner Liegenschaft in Thalwil lastenden Hypothek von seinem steuerpflichtigen Vermögen gestatten muß, und wolle demgemäß aussprechen:

a) Für den Fall, daß der Kanton Zürich den Abzug gestatten muß: Daß der Kanton Zürich und die Gemeinde Thalwil die infolge der Nichtgestattung des Abzugs zu hoch gestellte Steuerveranlagung für 1903 und 1904 entsprechend herabzusetzen haben.

b) Für den 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 Staatssteuer dem Beschwerdeführer zurückzugeben habe; 2. daß die für 1904 von der Gemeinde Bremgarten geforderten Gemeindesteuern entsprechend herabzusetzen 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 Richterschöpfung des kantonalen Instanzenzuges und Verspätung nicht einzutreten; eventuell es sei der Rekurs als unbegründet abzuweisen.

D. Das Obergericht des Kantons Aargau hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die Gemeindesteuerkommission und die Bezirkssteuerkommission Bremgarten haben beantragt, es sei der Rekurs, soweit er sich auf die Besteuerung des Rekurrenten im Kanton Aargau bezieht, als unbegründet abzuweisen; —

in Erwägung:

1. Die formellen Einwendungen der Rekurskommission der Bezirke Horgen, Meilen und Hinwil sind unbegründet. Die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges ist bei Beschwerden wegen Doppelbesteuerung nach ständiger Praxis des Bundesgerichts nicht erforderlich. Die Rekursfrist des Art. 178 Ziff. 3 DG sodann ist allerdings gegen den Entscheid der Rekurskommission nicht gewahrt. Der Rekurrent hatte aber keine Veranlassung, dagegen ans Bundesgericht zu rekurrieren, so lange nicht feststand, daß ihm der Abzug des Betrages der fraglichen Hypo-

thet bei der Besteuerung im Kanton Aargau verweigert wird. Erst damit wurde der behauptete Steuerkonflikt der beiden Kantone 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 Rekursfrist zu laufen begonnen hat. Man könnte übrigens auch davon ausgehen, daß es sich vorliegend, wo alternativ die Steuerbefreiungen zweier Kantone angefochten werden, um einen staatsrechtlichen Konflikt zwischen Kantonen im Sinne von Art. 175 Ziff. 2 DV handelt und daß deshalb die Beschwerde überhaupt an keine Frist gebunden ist.

2. Wie das Bundesgericht schon oft ausgesprochen hat, kann eine kantonale Bestimmung, die bei der Besteuerung auswärtiger Liegenschaftsbesitzer 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 die Kantonsbewohner in dieser Beziehung anders behandelt werden. Umsoweniger sind die sub Fakt. A angeführten Vorschriften des zürcherischen Steuerrechts bundesrechtlich zu beanstanden, die ja den auswärts wohnenden Grundbesitzern gegenüber den Schuldenabzug nicht schlechthin verweigern, sondern unter gewissen Beschränkungen zulassen. In Anwendung dieser Bestimmungen wird der Rekurrent mit Rücksicht auf den Betrag seines übrigen Vermögens verhalten, seine in Thalwil gelegene Liegenschaft zum vollen Schätzungswerte von 80,000 Fr. im Kanton Zürich zu versteuern, obgleich darauf eine Hypothek von 30,000 Fr. lastet, und da nun der Rekurrent in Bezug auf den Kanton Zürich nur wegen Doppelbesteuerung Beschwerde führt und nicht etwa eine willkürliche Anwendung des kantonalen Steuerrechts behauptet (die offenbar auch nicht vorliegen würde), so kann der Rekurs hinsichtlich der zürcherischen Besteuerung nicht gutgeheißen werden.

3. Ist somit der Kanton Zürich berechtigt, den Rekurrenten für den vollen Wert seiner Liegenschaft in Thalwil zu versteuern, so fragt es sich, ob eine unzulässige Doppelbesteuerung darin liege, daß der Rekurrent an seinem Wohnsitz im Kanton Aargau

sein bewegliches Vermögen ohne Abzug der auf der Thalwiler Liegenschaft lastenden Hypothek von 30,000 Fr. versteuern soll. Dies muß aber bejaht werden aus den vom Bundesgericht in dem dem heutigen analogen Fall Niedtmann-Näf angeführten Gründen (Amtl. Samml., Bd. XXVIII, 1. Teil, S. 125 f.), auf die hier einfach verwiesen werden kann. In jenem Falle handelte es sich allerdings nicht um grundversicherte, sondern um laufende Schulden, die der Wohnsitzkanton zum Teil auf die außerkantonalen Liegenschaften des Steuerpflichtigen verlegen wollte. Allein dieser Unterschied ist hier nicht von wesentlicher Bedeutung. Sobald einmal feststeht, daß der Kanton der belegenen Sache (Zürich) den vollen Wert der Liegenschaft besteuern darf, ohne Rücksicht darauf, daß sie mit einer Hypothek belastet ist, d. h. für eine Schuld des Rekurrenten als Unterpfand haftet, so muß der Wohnsitzkanton (Aargau) bei der Besteuerung des Rekurrenten für sein gesamtes übrige Vermögen diesem Umstand zur Vermeidung von bundesrechtswidriger Doppelbesteuerung Rechnung tragen und er darf auch nicht indirekt eine Wertquote der Liegenschaft mitbesteuern dadurch, daß er bei Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens jene Hypothekarschuld nicht berücksichtigt, d. h. sie auf die Liegenschaft verlegt und damit den Rekurrenten so behandelt, als ob er die Hypothekarschuld 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 angefochtene Besteuerung sich aus der Anwendung des kantonalen Steuerrechtes ergibt.

4. Der Rekurs ist somit in dem Sinne gutzuheißen, als der Kanton Aargau als pflichtig erklärt wird, bei Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens des Rekurrenten die fragliche Hypothekarschuld von 30,000 Fr. in Abzug zu bringen. Der Rekurrent verlangt außerdem, daß der Kanton Aargau zur Rückzahlung der pro 1904 zu viel bezahlten Staatssteuer angehalten werde. Da der Rekurrent nach § 25 Abs. 5 der Vollziehungsverordnung zum Staatssteuergesetz trotz der pendenten Beschwerde zur Zahlung der Steuer, die am 30. Dezember 1904 erfolgte, verpflichtet 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 hierzu im Dispositiv ausdrücklich ausgesprochen zu werden braucht; —  
erkannt:

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

### 9. Urteil vom 29. März 1905 in Sachen Elektrizitätswerk Kubel gegen Appenzell A.-Rh. 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 Rekurrentin, Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Kubel in Herisau, nützt die Wasserkraft der Urnäsch zur Erzeugung elektrischer Energie in folgender Weise aus: Das genannte Gewässer wird auf appenzellischem Gebiete, beim sogenannten Hundwiler Tobel, durch eine Wehranlage gestaut und das Wasser von hier durch einen 4624 M. langen Stollen in einen (zirka 1,500,000 m<sup>2</sup> haltenden) Sammelweiher im sogenannten Süßenmoos (oberhalb Winkeln) geleitet. Der Stollen reicht mit einer kurzen Strecke bei seinem Auslauf noch in st. gallisches Territorium, auf welchem sich auch der gesamte Weiher befindet. Dieser ist in östlicher Richtung, 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. gallischem 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 Unterwasser-Spiegel beim Turbinenhaus) entfällt nach dem Expertengutachten (unter c) weitaus zum größten Teil, mit über 90 M., auf das appenzellische Gebiet.

B. Ursprünglich war projektiert worden, die ganze Anlage auf appenzellischem Territorium zu erstellen. Aus technischen Gründen scheint man sich dann aber dafür entschlossen zu haben, zunächst den Sammelweiher, und dann gemäß der nunmehrigen Ausführung des Projektes, auch die Zentrale auf st. gallischem Gebiete anzulegen. Die Folge war, daß jetzt die Unternehmung nicht nur vom Kanton Appenzell A.-Rh., sondern auch vom Kanton St. Gallen eine Wasserrechts- und Wasserbaukonzession nachzusuchen hatte. In Betreff der mit der Erteilung dieser Konzession zusammenhängenden Fragen (Regelung des Wasserlaufes, Wasserzins, Vortzugsrechte für die innerkantonalen Konsumenten bei der Abgabe von Energie, Rücklauf der Konzessionen, Besteuerung etc.) fanden im Jahre 1896 zwischen Vertretern der beiden Kantone und der Unternehmung (damals Initiativkomitee für das Elektrizitätswerk Kubel) konferenzielle Besprechungen statt. Was die hier allein in Betracht kommende Frage der Besteuerung anbetrifft, so trugen die appenzellischen Vertreter Bedenken gegen die Konzessionierung eines Projektes mit Zentrale auf st. gallischem Gebiet, weil dadurch die Besteuerungsrechte Appenzells beeinträchtigt werden könnten. Dem gegenüber erklärte die Unternehmung durch ihren Vertreter Dr. Janggen in einer Konferenz vom 13. März 1896 laut dem bezüglichen Protokoll: Sie verpflichtete sich, den Gesellschaftssitz mit Steuerdomizil in Herisau zu nehmen; damit unterliege das Gesellschaftskapital den außerrhodischen Steuergesetzen, während die Liegenschaften auf st. gallischem Gebiet nach st. gallischem Rechte versteuert werden müssen; überhaupt müßten die Liegenschaften in den Kantonen versteuert werden, wo sie liegen; in Appenzell werde die Gesellschaft dagegen das ganze Einkommen sowie den Reservefonds versteuern. Mit Bezug hierauf erklärte