

tions de l'officier de l'état civil ne peuvent être combattues que par la voie de l'inscription de faux, celles qui résultent de ce qu'ont déclaré les parties, les comparants ou les témoins ne font foi que jusqu'à preuve contraire (cf. RIVIÈRE, Pandectes françaises : Actes de l'état civil n° 370 et suiv.). L'inscription que l'on opposait en l'espèce au demandeur, c'est-à-dire celle suivant laquelle Marie Mudri, sa mère, aurait été unie par les liens du mariage au sieur Corti, rentrant incontestablement dans les inscriptions de la seconde catégorie, il s'ensuit qu'il appartenait au demandeur non seulement d'en contester l'exactitude, mais également de faire ses preuves par tous les moyens à sa disposition, sans être tenu en principe de suivre une procédure particulière. Sans doute, la question de force probante des inscriptions de l'état civil se posera-t-elle le plus souvent dans les procès en contestation ou en réclamation d'état, où elle jouera en effet un rôle de fond, mais rien n'empêche en principe qu'elle soit soulevée, et tranchée le cas échéant, à l'occasion d'un procès quelconque chaque fois qu'en dépendra la solution du litige. On voit donc que la décision du Tribunal du contentieux renvoyant le demandeur soi-disant à mieux agir n'implique pas seulement une violation du principe général de compétence ci-dessus rappelé mais qu'elle repose également sur une conception erronée du rôle des inscriptions d'état civil en droit français.

5. — Le fait que le recourant a tenté à un moment donné de faire trancher la question d'état par le Juge instructeur du district de Sierre ne saurait faire obstacle à l'admission du recours. Le recourant n'était en effet, ainsi qu'on vient de le voir, nullement tenu de s'adresser à une autre juridiction que celle qu'il avait premièrement saisie, de sorte que l'on ne saurait lui faire aucun grief, devant le résultat de cette nouvelle procédure, d'avoir repris l'instance devant le Tribunal du contentieux, et d'autant moins que la commune de Grimentz qui a conclu à l'incompétence du juge valaisan aurait à plus forte raison soulevé le déclinatoire devant le juge français.

6. — Pour toutes ces raisons il se justifie donc de renvoyer la cause devant le Tribunal du contentieux en l'invitant à se prononcer lui-même sur la question d'état. Il lui appartiendra évidemment de trancher également à cette occasion la question de l'identité de Marie Mudri avec Marie-Adélaïde Mudry, femme de Jean Tabin.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis en ce sens que le jugement rendu par le Tribunal du contentieux du canton du Valais le 14 janvier 1921 est annulé et la cause renvoyée devant ce même Tribunal pour y être statué sur les questions d'état soulevées par la demande.

VI. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

39. Auszug aus dem Urteil vom 5. Februar 1921
i. S. Einwohnergemeinde Aarau gegen Kanton Solothurn
und Gemeinde Nieder-Erlinsbach.

Besteuerung eines Gemeindeelektrizitätswerkes, das mit wesentlichen Anlageteilen und Betriebseinrichtungen in das Gebiet eines anderen Kantons übergreift, durch diesen anderen Kanton für Vermögen und Einkommen. — Vereinbarung zwischen der Steuerbehörde und dem Pflichten, nicht nur die Bestimmung der im Kanton steuerpflichtigen Quote des Gesamtvermögens und Gesamteinkommens, sondern auch die Taxation des letzteren selbst der freien Nachprüfung des Bundesgerichts im staatsrechtlichen Rekursverfahren gegenüber der letztinstanzlichen kantonalen Einschätzung zu übertragen. Zulässigkeit? — Masstab für die quantitative Abgrenzung der Steuerhoheit beider Kantone in bezug auf das Vermögen.

Aus dem solothurnischen System der Besteuerung des Reinvermögens und Reineinkommens folgende Pflicht, die Verminderung des ursprünglichen Anlagewertes des Werkes durch Abnutzung oder Untergang einzelner Anlageteile nicht nur bei der Einkommensbesteuerung durch Zulassung eines der Entwertung im betreffenden Jahre entsprechenden Abzuges, sondern auch bei der Vermögensbesteuerung zu berücksichtigen. — Besteuerung der Wasserkraft als selbständiges Vermögensobjekt neben den Werkanlagen, bezw. als werterhöhender Faktor der letzteren. Anfechtung aus Art. 49 Abs. 3 eidg. WRG und wegen ungleicher Behandlung gegenüber anderen ähnlichen Unternehmungen. Unzuständigkeit des Bundesgerichts für den ersten Beschwerdegrund. Gutheissung der zweiten. — Anspruch auf Schuldenabzug. Umfang. — Sogenannter Kapitaltilgungsfond behufs Amortisation der Anlagen im Hinblick auf den künftigen Heimfall des Werkes und auf den Zeitpunkt dieses Heimfalls. Die Behandlung des Fonds als steuerpflichtiges Vermögen und der Einlagen darein als steuerpflichtiges Einkommen ist nicht zu beanstanden. — *Praecipuum* zu Gunsten des Kantons des Sitzes des Werkes bei der Einkommensbesteuerung.

A. — Das Elektrizitätswerk der Einwohnergemeinde Aarau benützt das Gefälle der Aarestrecke von der hölzernen Brücke in Schönenwerd bis zur Kettenbrücke in Aarau auf Grund von Konzessionen der Kantone Solothurn und Aargau. Auf Solothurner Gebiet liegen das Stauwehr und der grössere Teil des Oberwasserkanals, ferner einige Leitungen und eine Pumpstation. Diese Anlagen befinden sich in der Gemeinde Nieder-Erlinsbach mit Ausnahme des halben Stauwehrs und eines Teils je des Leitungsnetzes und der Pumpstation, welche dem Gebiet einer andern Gemeinde, Schönenwerd, angehören. Die übrigen Anlagen, insbesondere die Kraftzentrale, liegen auf aargauischem Gebiet. Das Werk versorgt mit elektrischer Energie die Stadt Aarau, verschiedene aargauische Gemeinden und die solothurnischen Gemeinden Ober- und Nieder-Erlinsbach: 90 % der Kraft werden im Kanton Aargau und hievon wiederum 90 % in der Stadt Aarau verbraucht. Es ist keine selbständige Anstalt, doch wird darüber gesonderte

Rechnung und Verwaltung geführt; es hat eine besondere Direktion und Buchhaltung, die unter dem Gemeinderat stehen, von welchem alle wichtigen Beschlüsse ausgehen. In der alljährlich der Gemeindeversammlung vorzulegenden Rechnung des Elektrizitätswerkes erscheinen die Anlagen, Vorräte und Debitoren als Aktiven des Werkes, während das von der Gemeinde im Unternehmen angelegte Kapital, per 31. Dezember 1915 5,073,000 Fr. unter der Bezeichnung « Anleihen bei der Einwohnergemeinde » als Passivum gebucht ist. Diese « Schuld » wird vom Elektrizitätswerk der Einwohnergemeinde verzinst. Die verfügbaren Betriebsüberschüsse werden in die Stadtkasse abgeführt. Das Elektrizitätswerk Aarau wird im Kanton Aargau nicht besteuert. Nach kantonalem Steuerrecht (Urteil des Obergerichts Aargau als Verwaltungsgericht vom 26. März 1915; Urteil des Bundesgerichts vom 18. November 1915, AS 41 I Nr. 51) kann der Kanton Aargau für das Werk keine Vermögenssteuer und eine Einkommenssteuer nur auf demjenigen Teil des Ertrages erheben, der sich aus der Stromlieferung über die Gemeindegrenzen von Aarau hinaus ergibt. Der Kanton Aargau hat aber von diesem Recht bisher keinen Gebrauch gemacht. Ueber die Besteuerung der Einwohnergemeinde Aarau für ihr Elektrizitätswerk durch den Kanton Solothurn und die Gemeinde Nieder-Erlinsbach bestehen Anstände die bis auf das Jahr 1913 zurückgehen und eine ganze Reihe von streitigen Punkten beschlagen. Von beiden Seiten wurden Rechtsgutachten, vom Finanzdepartement Solothurn auch ein technisch-kommerzielles Gutachten über die streitigen Fragen eingeholt, und diese Gutachten wurden unter den Parteien ausgetauscht. Da gütliche Verhandlungen zu keinem Ergebnis führten, schlossen am 8. Dezember 1917 das Finanzdepartement Solothurn und der Gemeinderat Nieder-Erlinsbach einerseits und der Gemeinderat Aarau andererseits eine Vereinbarung nach der « der ganze Fragenkomplex, betreffend die

grundsätzliche Steuerpflicht und das Steuermass des Elektrizitätswerks gegenüber dem Staate Solothurn und der Gemeinde Nieder-Erlinsbach dem Bundesgericht als dem ordentlichen Staatsgerichtshof unterbreitet werden sollte». «Gegenstand der bundesgerichtlichen Entscheidung soll bilden die Staats- und Gemeindesteuerpflicht betreffend das Jahr 1916, die sich stützt auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung per 31. Dezember 1915. Das für das Jahr 1916 endgültig als steuerpflichtig festgestellte Vermögen und Einkommen wird alsdann von beiden Parteien als im Durchschnitt pro Jahr steuerpflichtiges Vermögen und Einkommen für die noch im Streite liegenden Steuern pro 1913 bis 1917 und ebenso für die Steuern für das Jahr 1918 behandelt, das heisst es wird angenommen, das im Kanton Solothurn und in der Gemeinde Nieder-Erlinsbach steuerpflichtige Vermögen und Einkommen pro 1913, 1914, 1915, 1917 und 1918 seien je gleich dem steuerpflichtigen Vermögen und Einkommen pro 1916. Auf diesem Vermögen und Einkommen werden Staat Solothurn und Einwohnergemeinde Nieder-Erlinsbach für jeden ein- oder mehrfachen Bezug der genannten Jahre die Steuersätze zur Anwendung bringen, die beim einzelnen Bezug angewendet worden sind.» Das Finanzdepartement Solothurn und die Steuerkommission Nieder-Erlinsbach sollten dem Gemeinderat Aarau je eine neue Taxation für das Jahr 1916 unter Einräumung einer Einsprachefrist von einem Monat unterbreiten; der Gemeinderat Aarau wird innert dieser Frist gegen die Taxation an den Regierungsrat Solothurn rekurrieren. Den Entscheid des Regierungsrates wird alsdann der Gemeinderat Aarau mit staatsrechtlicher Beschwerde anfechten. Am 14. und 15. August 1918 übermittelte das Finanzdepartement Solothurn dem Gemeinderat Aarau die beiden Steuertaxationen mit je einer Spezifikation, aus der die Art und Weise der Berechnung ersichtlich ist und räumte ihm, im Einver-

ständnis mit dem Regierungsrat Solothurn, das Recht ein, gegen die Taxation in Abweichung von der Vereinbarung vom 8. Dezember 1917 direkt den staatsrechtlichen Rekurs beim Bundesgericht einzureichen. Das für das Elektrizitätswerk Aarau steuerpflichtige Vermögen betrug nach der Staatssteuertaxation 7,329,649 Fr., nach der Gemeindesteuertaxation 7,303,174 Fr.; das steuerpflichtige Einkommen nach der ersten 136,420 Fr., nach der letztern 136,393 Fr.

B. — Mit staatsrechtlichem Rekurs vom 4. Oktober 1918 hat der Gemeinderat Aarau für die Einwohnergemeinde Aarau beim Bundesgericht folgende Begehren gestellt: es seien die beiden Taxationen betreffend die Besteuerung des Elektrizitätswerkes Aarau als verfassungswidrig aufzuheben und es sei festzustellen, dass die solothurnische Staats- und Gemeindesteuer pro 1913 bis 1918 nach den in der Rekursbegründung vertretenen Grundsätzen und Berechnungen zu beziehen seien, und zwar die Staatssteuer von 93,000 Fr. Vermögen und 24,000 Fr. Einkommen und die Gemeindesteuer Nieder-Erlinsbach von 83,000 Fr. Vermögen und 21,000 Fr. Einkommen. Eventuell wolle das Bundesgericht andere der Rekurrentin gerecht werdende und eine unzulässige Belastung der Rekurrentin verhindernde Grundsätze aufstellen. Ferner sei das Steuerreglement der Gemeinde Nieder-Erlinsbach vom 9. Januar 1910 in seiner Progressionsanlage der Rekurrentin gegenüber als bundesverfassungswidrig zu erklären. Die Begründung des Rekurses stützt sich auf die Art. 4 u. 46 Abs. 2 BV. Sie ist, soweit notwendig, aus den nachfolgenden Erwägungen ersichtlich.

C. — Der Regierungsrat Solothurn hat im Namen des Kantons und der Gemeinde Nieder-Erlinsbach die Abweisung des Rekurses beantragt; eventuell seien durch das Bundesgericht die Masstäbe festzustellen, nach denen der Kanton Solothurn und die Gemeinde Nieder-Erlinsbach zur Besteuerung des Elektrizitätswerkes Aarau

befugt sind. Die Begründung der Rekursantwort ergibt sich ebenfalls, soweit notwendig, aus den nachfolgenden Erwägungen.

D. — In der Replik und Duplik haben die Parteien, von einigen Berichtigungen abgesehen, an ihren Anträgen festgehalten.

E. — Ein am 1. Dezember 1920 abgehaltener Rechtstag führte zur Aufklärung verschiedener, aus den Akten nicht deutlich ersichtlicher Punkte, sowie zu einer Verständigung der Parteien über eine Anzahl der noch streitigen Einzelfragen. Den Parteien wurde aufgegeben über die Frage der Abschreibungen auf den auf solothurnischem Gebiet gelegenen Anlagen noch Verhandlungen zu pflegen, die dann aber zu keiner Einigung führten.

F. — Ueber die Frage, ob der Rekurs, soweit eine Verletzung von Art. 49 Abs. 3 des Bundesgesetzes betreffend die Nutzbarmachung der Wasserkräfte Beschwerdegrund ist, in die Kompetenz des Bundesgerichts oder diejenige des Bundesrates fällt, hat ein Meinungs austausch nach OG 194 zwischen Bundesgericht und Bundesrat stattgefunden. Dabei haben sich beide Behörden übereinstimmend für die Kompetenz des Bundesrates ausgesprochen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Die Rekurrentin macht als Beschwerdegründe in der Hauptsache Doppelbesteuerung und Verletzung von Art. 4 BV geltend. In letzterer Hinsicht ist nach der Praxis die vorgängige Erschöpfung der kantonalen Instanzen notwendig. Ob dieses Erfordernis hier erfüllt sei, kann bezweifelt werden, da die Rekurrentin die Steuertaxation des Finanzdepartementes und der Steuerkommission Nieder-Erlinsbach unter Umgehung des Rekurses an den Regierungsrat Solothurn direkt beim Bundesgericht angefochten hat. Indessen war der Regierungsrat mit diesem Vorgehen ausdrücklich einverstanden, und es ist davon auszugehen, dass er jene

Steuertaxationen auch für sich in Anspruch nehmen, ihnen gewissermassen zugleich den Charakter und die Bedeutung regierungsrätlicher Rekursentscheide zuerkennen wollte. Insofern kann man die kantonalen Instanzen doch als durchlaufen betrachten.

Soweit als Beschwerdegrund Verletzung von Art. 4 BV in Betracht kommt, wäre das Bundesgericht an sich auf die Frage beschränkt, ob die angefochtenen Steuertaxationen willkürlich seien. Der Vereinbarung der Parteien vom 8. Dezember 1917 und der Begründung der Rechtsschriften, insbesondere auch derjenigen des Regierungsrates Solothurn, der verschiedentlich auf das freie Ermessen des Bundesgerichts abstellt, entspricht es aber, dass die Kognition des Bundesgerichts, auch soweit sie formell auf Art. 4 BV beruht, doch eine etwas freiere, und nicht an den strikten Standpunkt der Willkür und Verletzung der Rechtsgleichheit im üblichen Sinn gebundene sein soll. Es liegt darin nicht eine bisher (AS 34 II S. 833 ff.; 43 II S. 443) als unzulässig betrachtete Prorogation in einer öffentlichrechtlichen Streitigkeit sondern lediglich die Ausdehnung der freieren Ueberprüfungsbefugnis, welche dem Bundesgericht in einem schon aus Art. 46 Abs. 2 BV in seine Zuständigkeit fallenden Streite auf Grund dieser Vorschrift zusteht, auch auf gewisse Vorfragen, die es ohne den Verzicht des Regierungsrates als oberster kantonalen Verwaltungsbehörde auf die Verbindlichkeit des von ihm gefällten Vorentscheides nur in beschränkterem Umfange prüfen könnte.

2. — Das Elektrizitätswerk Aarau ist ein technisches Unternehmen, dessen Anlagen und Betrieb sich als ungeteilte Einheit auf das Gebiet der Kantone Solothurn und Aargau erstrecken. Die Rekurrentin anerkennt, dass sie für das Werk im Kanton Solothurn steuerpflichtig ist. Und was die Art und Weise der Besteuerung und die Abgrenzung der solothurnischen Steuerhoheit anbetrifft, so sind die Parteien darin einig, dass der Charakter des Unternehmens als eines Gemeindebetriebs

und Zweigs der Gemeindeverwaltung dabei keine entscheidende Rolle spielen, die Besteuerung vielmehr grundsätzlich und im wesentlichen so erfolgen soll, als ob es sich um ein selbständiges, rein privatwirtschaftlich betriebenes Unternehmen handeln würde, und zwar auf Grundlage der Bilanz und der Gewinn- u. Verlustrechnung des Elektrizitätswerkes auf 31. Dezember 1915.

Der Vermögenssteuer im Kanton Solothurn unterliegen daher die Aktiven des Elektrizitätswerkes, soweit sie räumlich im Kanton liegen oder doch wirtschaftlich als zu den dortigen Anlagen gehörig erscheinen. Das erstere trifft zu für die Liegenschaften, deren Taxation nicht streitig ist (für die Staatssteuer 24,295 Fr. 40 Cts., die Gemeindesteuer 34,322 Fr.), ferner für die eigentlichen technischen Anlagen: Stauwehr, Oberwasserkanal, Kanaleinlauf, Leitungsnetz, Pumpstation Erzbach, welche Anlagen zum grösseren Teil in der Gemeinde Nieder-Erlinsbach gelegen sind. Der Anlagewert (Bruttobausumme) beträgt für die dem Kanton Solothurn gegenüber steuerbaren Anlagen 1,530,735 Fr. und für die der Gemeinde Nieder-Erlinsbach gegenüber steuerbaren 1,394,235 Fr. Hievon ist für die Besteuerung unbestrittenmassen auszugehen. Dagegen besteht Streit darüber, ob und welche Abzüge für untergegangene Anlagen und Minderwerte infolge Abnutzung hieran zu machen sind. Streitig ist sodann grundsätzlich und eventuell dem Betrage nach die Besteuerung der Wasserkraft, die in den beiden Taxationen als Aktivum von 5,700,000 Fr. (5700 solothurnische Pferdekräfte à 1000 Fr.) eingesetzt ist. Als Aktivum, das wirtschaftlich zum Teil den Anlagen auf solothurnischem Gebiet zuzuweisen ist, kommt noch der Posten Kasse mit 100,262 Fr. in Betracht; nachdem am Rechtstag auf die anteilmässige Besteuerung des Postens Pensionskasse 5000 Fr. als eines blossen Ausgleichspostens der Bilanz verzichtet worden ist. Der Posten Kassa ist, wie unter den Parteien feststeht, nach dem Wertverhältnis der beidseitig räum-

lich zugehörigen Anlagen zu verteilen. Die Verhältniszahl beträgt für den Kanton Solothurn gemäss Verständigung der Parteien am Rechtstag 24 % und für die Gemeinde Nieder-Erlinsbach etwas weniger. Sie soll auch massgebend sein für die Verlegung eines Teils allfällig anzuerkennender Schulden auf die in Solothurn zur Besteuerung herangezogenen Aktiven. Grundsätzlich wird freilich vom Regierungsrat Solothurn ein Schuldenabzug nicht zugelassen, eventuell nicht in der von der Rekurrentin beanspruchten Höhe der «Schuld» des Elektrizitätswerkes an die Einwohnergemeinde Aarau..... Streitig ist sodann noch, ob bei Bestimmung des in Solothurn steuerbaren Vermögens ein Kapitaltilgungs- oder Heimfallfond im Betrage von 48,465 Fr. bei der Staatssteuer und 44,715 Fr. bei der Gemeindesteuer abzuziehen sei.

Was die Einkommensbesteuerung anlangt, so besteht Uebereinstimmung der Parteien darin, dass in Solothurn ein verhältnismässiger Teil des Reinertrages, den das Elektrizitätswerk Aarau ausweislich seiner getrennten Betriebsrechnung abwirft, zu versteuern ist. Der Bruttoertrag belief sich im Jahre 1915 auf 640,720 Fr. 10 Cts. Unbestritten sind folgende Abzüge: für Erneuerungen 88,600 Fr., Installationsgeschäft 13,016 Fr. 70 Cts., Zuwendung an die Pensionskasse 2000 Fr. (der Abzug wurde am Rechtstag zugestanden in der Meinung, dass es sich um eine indirekte Besserstellung des Personals des Werkes handelt, die mit dem Lohne auf einer Stufe steht). Dagegen ist streitig ob weiter abzuziehen seien: die Zinsen an die Einwohnergemeinde 251,121 Fr. 35 Cts....., der Beitrag an den Heimfallfond 16,155 Fr. (auf die solothurnischen Anlagen und Aktiven berechnet)..... Ueber den in Solothurn steuerbaren Anteil am Reinertrag haben sich die Parteien am Rechtstag dahin geeinigt, dass er für die Staatssteuer 24 % und für die Gemeindesteuer 21 % betragen soll. Keine Einigung konnte aber darüber

erzielt werden, ob der Anteil vom ganzen Reinertrag zu berechnen sei, oder ob zuerst noch ein Voraus zu Gunsten des Sitzes des Elektrizitätswerkes, und eventuell in welcher Höhe, auszuscheiden und im Kanton Solothurn nur ein verhältnismässiger Teil des Restes zu versteuern sei. Endlich ist noch streitig die Frage der Progression für die Gemeindesteuer in Nieder-Erlinsbach.

3. — (Hinweis auf die Ausführungen des vom Finanzdepartement Solothurn eingeholten kaufmännisch-technischen Gutachtens über den Umfang der am ursprünglichen Gesamtanlagewert vorzunehmenden Abschreibungen wegen Entwertung durch Abnutzung oder Untergang einzelner Anlageteile.)

Der Regierungsrat Solothurn verweigert in erster Linie jede Abschreibung für die Vermögenssteuer mit der grundsätzlichen Begründung, dass die allfällige Entwertung der Anlagen gegenüber dem ursprünglichen Erstellungswert steuerrechtlich bereits dadurch vollständig berücksichtigt sei, dass bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens ein der jährlichen Abnutzung entsprechender Abzug für Erneuerungen, nämlich 88,600 Fr. zugelassen worden sei; würde ein Abzug für die eingetretene Wertverminderung daneben auch bei der Vermögenstaxation gemacht, so wäre mit doppeltem Faden genäht. Dieser Standpunkt ist nicht haltbar. Bei der Einkommensbesteuerung muss die Abschreibung, die der im Laufe des Jahres eingetretenen Wertverminderung der Betriebseinrichtungen entspricht, abgezogen werden, weil das Reineinkommen besteuert wird und diese Abschreibung nicht Reineinkommen darstellt, vielmehr zu den Geschäftskosten gehört (kantonales StG § 5, VV § 13), und bei der Vermögensbesteuerung müssen die Objekte nach ihrem jeweiligen Wert unter Berücksichtigung eingetretener Wertverminderungen taxiert werden (besondere Bestimmungen für die Taxation von Liegenschaften vorbehalten) weil das Reinvermögen besteuert wird (KV 62, StG § 7 ff., VV § 20 ff.). Ist ein in besonderen Aktiven, z. B. Wert-

schriften, angelegter Erneuerungsfond vorhanden, welcher der auf den Anlagen gegenüber dem Anschaffungswert eingetretenen Wertverminderung entspricht und sie gewissermassen ausgleicht, so unterliegt er natürlich gleichfalls der Besteuerung als Vermögen, und es kommt dabei auf dasselbe heraus, ob man die Anlagen nach ihrem jeweiligen wirklichen Wert und den Fond oder aber die Anlagen nach ihrem ursprünglichen Wert ohne den Fond besteuert. Bei jener Auffassung des Regierungsrates wird daher unterstellt, dass bei der Rekurrentin ein der Wertverminderung entsprechender Erneuerungsfond als Aktivum vorhanden sei. Diese Voraussetzung trifft aber, wie ein Blick auf die Bilanz per 31. Dezember 1915 zeigt, nicht zu. Der dortige Erneuerungsfond (100,000 Fr.) ist ein Passivposten; sein Gegenwert steckt in den Aktiven, von denen Solothurn seinen vollen Anteil bereits besteuert.....

(Bestimmung der danach zuzulassenden Abschreibungen auf dem ursprünglichen Anlagewert der solothurnischen Anlagen.)

4. — Die Besteuerung der **W a s s e r k r a f t** als eines Aktivums des Elektrizitätswerks im Betrage von 5,700,000 Fr., nämlich 5700 von Solothurn konzedierte HP à 1000 Fr., beruht auf der Auffassung, dass die Wasserkraft eine Art besonderes Vermögensobjekt neben den Anlagen, eventuell einen werterhöhenden Faktor der letztern, darstellt. Diese Besteuerung ist von der Rekurrentin bestritten wegen Verletzung von Art. 49 Abs. 3 eidg. WRG und von Art. 4 BV. In ersterer Beziehung ist nicht das Bundesgericht, sondern wäre der Bundesrat zuständige Beschwerdeinstanz gemäss der allgemeinen Regel von OG Art. 189 Abs. 2; die Kompetenz des Bundesgerichts kann nicht aus Art. 71 WRG hergeleitet werden, weil es sich bei jener Beschwerde nicht um Rechte und Pflichten handelt, die aus dem Verleihungsverhältnis entspringen.

Beim Rechtstag wurde festgestellt, dass im Kanton

Solothurn nach bisheriger Praxis die taxpflichtigen (verliehenen) und taxfreien (privatrechtlichen) Wasserkräfte besteuert wurden mit einem Ansatz von 800 bis 1200 Fr. pro HP. Es handelt sich dabei aber überall um kleinere Wasserwerke: Mühlen, Sägereien, Fabriken mit meistens wohl unter 100 HP, wobei sich aus jener Art der Einschätzung verhältnismässig keine sehr erheblichen Beträge ergaben. Die neben dem Elektrizitätswerk Aarau im Kanton steuerpflichtigen Elektrizitätswerke, die sehr bedeutende Wasserkräfte nutzen und bei denen daher die Taxation von 800 bis 1000 pro HP zu ausserordentlich hohen Summen führen würde (Aare- und Emmenkanal, Olten-Gösgen) wurden bisher für die Wasserkraft nicht besteuert. Eine solche Besteuerung ist lediglich für die Zukunft in Aussicht genommen. Diese Unterlassung wurde damit erklärt, dass das Finanzdepartement und der Regierungsrat nach kantonalem Recht kein Rekursrecht gegen die Einschätzungen der Steuerpflichtigen durch die untern Organe haben und diesen keine verbindlichen Weisungen erteilen können. Indessen ist ohne weiteres anzunehmen, dass die kantonalen Steuerbehörden, speziell das Finanzdepartement, kraft ihrer materiellen Autorität die Steuereinschätzungen durch die untern Organe durch geeignete Instruktionen und Weisungen doch tatsächlich in weitem Umfange beeinflussen können, und dass dies wirklich geschieht ist dem Bundesgericht aus andern Fällen bekannt (so hat z. B. das Finanzdepartement im Falle der Gesellschaft des Aare- und Emmenkanals, Urteil des Bundesgerichts vom 11. Dezember 1920, die Besteuerung des Erneuerungsfonds veranlasst), wie denn ja der vorliegende Steuerfall schon im Einschätzungsstadium vom Finanzdepartement behandelt worden ist und wie es ja auch diese Amtsstelle ist, welche für die künftige Besteuerung der Wasserkraft bei den andern Elektrizitätswerken sorgen will. Es kann daher kaum ein Zweifel darüber bestehen, dass das Finanzdepartement auch bei den andern im Kanton steuer-

pflichtigen Elektrizitätswerken die Besteuerung der Wasserkraft neben den Anlagen hätte herbeiführen können. Dass es aber über die steuerrechtliche Behandlung der andern Werke in dieser Beziehung nicht orientiert gewesen sei, ist nicht wahrscheinlich und wurde nicht behauptet. Die Duldung der bisherigen Einschätzung jener legt daher die Vermutung nahe, dass die Praxis in der Besteuerung der Wasserkräfte bei kleinen Werken als auf die grossen Elektrizitätswerke nicht anwendbar betrachtet wurde. Unter diesen Umständen erscheint es aber nicht nur als eine grosse Unbilligkeit, sondern geradezu als eine Verletzung der Rechtsgleichheit, wenn für das Elektrizitätswerk Aarau, abweichend von der Behandlung der analogen Unternehmungen im Kanton, für sechs zurückliegende Jahre (1913 bis 1918) die Wasserkraft neben den Anlagen noch versteuert werden soll. Es ist ein Gebot der Gleichbehandlung, dass eine Aenderung der bisher den Elektrizitätswerken gegenüber im Einverständnis der kantonalen Behörden geübten Steuerpraxis für alle diese Werke zeitlich, wenigstens ungefähr, zugleich erfolgt, zumal wenn und soweit diese Aenderung auf die Initiative der kantonalen Behörde zurückgeht. Zum mindesten muss verlangt werden, dass die letztere, das, was an ihr liegt, getan hat, damit eine neue Praxis auf alle gleichartigen Unternehmungen zur Anwendung kommt, was für die hier in Betracht fallenden Steuerjahre nicht geschehen ist.

Die beanspruchte Besteuerung der Wasserkraft des Elektrizitätswerks Aarau erscheint daher für die Steuerjahre 1913 bis 1918 schon aus Gründen der Rechtsgleichheit als unzulässig. Selbstverständlich bleibt es den kantonalen Steuerbehörden unbenommen, für spätere Steuerjahre einen solchen Anspruch zu erheben, sofern es auch bei den andern Elektrizitätswerken geschieht. Die Frage inwiefern eine derartige Besteuerung der Wasserkraft nach kantonalem Steuerrecht statthaft ist, bedarf dormalen keiner Erörterung. Es mag nur bemerkt

werden, dass jedenfalls die Einschätzung pro HP so bemessen sein müsste, dass sich nicht für das ganze Werk ein Steuerwert ergibt, der mit dem wirklichen, unter Berücksichtigung der Rendite zu bestimmenden Wert in einem Missverhältnis steht. Das wäre aber für das Elektrizitätswerk Aarau bei einem Ansatz von 1000 Fr. pro HP in sehr erheblichem Masse der Fall. Auch die weitere Frage muss offen bleiben, ob nicht aus dem Gesichtspunkt des Verbots der Doppelbesteuerung ein solches Aktivum «Wasserkraft» als einheitlicher werterhöhender Faktor des ganzen Werkes nach dem Verhältnis der beidseitig räumlich zugehörigen Anlagen unter die beiden Kantone zu verteilen wäre, sodass im Kanton Solothurn nur ein verhältnismässiger Anteil besteuert werden könnte.

5. — Der Regierungsrat Solothurn anerkennt, dass grundsätzlich ein **Schuldenabzug** zulässig ist, d. h. dass ein verhältnismässiger Teil der Passiven auf die im Kanton Solothurn zur Steuer herangezogenen Aktiven zu verlegen ist, wie dies auch den bundesrechtlichen Regeln über das Verbot der Doppelbesteuerung entspricht. Die Parteien gehen nur auseinander in der Frage, ob, und eventuell in welchem Betrage, Passiven beim Elektrizitätswerk Aarau als vorhanden zu gelten haben. Während die Rekurrentin verlangt, dass die «Schuld» des Elektrizitätswerkes an die Einwohnergemeinde als Passivum in Betracht komme, betont der Regierungsrat, dass angesichts der rechtlichen Identität von Elektrizitätswerk und Einwohnergemeinde von einem Schuldverhältnis des ersteren gegenüber der letzteren juristisch keine Rede sein könne und dass höchstens Passiven in dem geringern Umfange anzunehmen seien, in dem ein gleiches Unternehmen von privatem Charakter fremdes Kapital beanspruchen würde. In der Tat hat die «Schuld» des Elektrizitätswerkes Aarau an die Einwohnergemeinde im Betrage von 5,073,000 Fr. die über 95 % der Aktiven (5,304,608 Fr.) ausmacht, nur

einen buchhaltungstechnischen Bestand, da ja in Wahrheit das Elektrizitätswerk trotz relativ getrennter Leitung und gesonderter Buchhaltung der Gemeinde gehört, und sein Betrieb eine Abteilung der Gemeindeverwaltung ist. Andererseits ist zu beachten, dass die Einwohnergemeinde das Werk nicht aus eigenen Mitteln finanzieren konnte, sondern zu diesem Berufe Schulden eingehen musste. So könnte man daran denken, dass auf das Verhältnis der Gesamtaktiven und Gesamtpassiven der Einwohnergemeinde abgestellt würde, wobei die Wasserkraft in angemessener Weise als Aktivum einzusetzen wäre. Diese Lösung ist aber von keiner Seite vertreten, und es sind auch die erforderlichen Angaben über die Vermögenslage der Einwohnergemeinde nicht gemacht worden. Dem hier der Besteuerung des Elektrizitätswerkes zu Grunde liegenden Gedanken, dass dieses wie ein selbständiges privatwirtschaftliches Unternehmen zu betrachten und behandeln sei, entspricht es auch besser, wenn die Frage mit dem Regierungsrat Solothurn so gestellt wird, in welcher Beziehung bei privaten Unternehmen solcher Art allgemeiner und normaler Weise eigene und fremde Gelder zueinander stehen würden. In der staatsrechtlichen Streitsache der Stadt Zürich gegen den Kanton Zug betreffend die Besteuerung der auf Zuger Gebiet befindlichen Anlagen der städtischen Wasserversorgung ist das Bundesgericht (Urteil vom 9. Oktober 1920) nach ähnlichen grundsätzlichen Erwägungen davon ausgegangen, dass das Unternehmen der Wasserversorgung oder ähnliche Unternehmen, als private finanziert, zur Hälfte mit eigenem und zur Hälfte mit fremdem Geld arbeiten würde, und es ist daher dort ein Schuldenabzug für die Hälfte der Steuerschätzung der Anlagen bewilligt worden. Dieselbe Entscheidung darf auch im vorliegenden Fall als angemessen und billig angesehen werden. Darnach ist von der Steuerschätzung der Aktiven die Hälfte als Schuldenanteil abzuziehen.....

Wird die Frage des Schuldenabzuges in der angegebenen Weise geregelt, so müssen dann folgerichtig bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens Passivzinsen im entsprechenden Umfang abgezogen werden, mit welcher Konsequenz sich die Parteien am Rechtstag eventuell einverstanden erklärt haben. Die Anlagekosten des ganzen Werkes betragen auf Ende 1915 Fr. 7,576,267. Die steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen hierauf machen nach der Berechnung der technisch-kommerziellen Experten, womit die Rekurrentin einverstanden ist, 919,316 Fr. aus. Es verbleibt als Steuerwert 6,656,951 Fr. Hievon sind als Passiven zu betrachten 50 % mit 3,328,475 Fr. Zu 5 % (zu welchem Zinsfuss das Elektrizitätswerk der Einwohnergemeinde die « Schuld » verzinst) ergeben sich 166,424 Fr. Passivzinsen.

6. — Die Konzessionen für das Elektrizitätswerk Aarau vom Jahre 1910 sind auf 83 Jahre seit 1909 erteilt. Nach Ablauf dieser Frist sollen sie jeweilen um weitere 30 Jahre verlängert werden, sofern dazumal nicht wichtige öffentliche Interessen allgemeiner Natur entgegenstehen. Die künftige Bundesgesetzgebung wurde vorbehalten. In Betracht kommt dabei Art. 58 Abs. 2 eidg. WRG wonach Gemeinwesen nach Ablauf der Konzessionsdauer verlangen können, dass ihnen die Verleihung erneuert werde, wenn nicht Gründe des öffentlichen Wohls entgegenstehen. Falls die Konzessionen nicht erneuert werden, so gehen die Anlagen in der Hauptsache in das gemeinsame Eigentum der Kantone Solothurn und Aargau über. (Es besteht eine Meinungsverschiedenheit zwischen den Parteien über die Frage, ob auch die schon vor 1910 auf Grund einer frühern Konzession erstellten Anlagen dem Heimfallrecht unterliegen). Einen Kapitaltilgungs- oder Heimfallfond behufs Amortisation der Anlagen für den Fall und auf den Zeitpunkt des Heimfalls hat die Rekurrentin bis zum Jahre 1915 nicht angelegt. Dagegen hat das vom Finanzdepartement Solothurn erhobene technisch-kommerzielle Gutachten einen

derartigen Fond und dessen Sollbestand auf Ende 1915 berechnet. Die Rekurrentin verlangt, dass ein solcher Fond in dem von ihr für die Anlagen im Kanton Solothurn berechneten Sollbestand von 48,465 Fr. bei Bestimmung des steuerbaren Vermögens und als Einlage in den Fond ein Betrag von 16,155 Fr. bei Bestimmung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt werden, was beides vom Regierungsrat abgelehnt wird. Die Frage ist eine solche des internen solothurnischen Steuerrechts.

Der Umstand, dass Anlagen eines konzessionierten Unternehmens in einem feststehenden künftigen Zeitpunkt an das verleihende Gemeinwesen abgetreten werden müssen, bildet zwar nicht eine objektive, aber doch eine subjektive mit dem Näherkommen des Heimfalls zunehmende Entwertung der Anlagen für den Eigentümer. Vom kaufmännischen Standpunkt aus ist es gewiss geboten, dass die Anlagen auf den Zeitpunkt des Heimfalls hin amortisiert werden durch Bildung und regelmässige Speisung eines Amortisationsfonds. Das Fehlen eines solchen Fonds schliesst die steuerrechtliche Berücksichtigung jener Entwertung bei der Vermögensbesteuerung nicht aus. Die Entwertung kann vielmehr gerade beim Vorhandensein eines Amortisationsfonds unberücksichtigt bleiben, sofern es ein wirklicher z. B. in Wertschriften angelegter Fond ist, der den im Hinblick auf den künftigen Heimfall bestehenden Minderwert wiederum ausgleicht und der nicht besonders besteuert wird. Umgekehrt verhält es sich bei der Einlage in einen Amortisationsfond in Ansehung der Einkommenssteuer. Wird eine solche richtig berechnete Einlage wirklich gemacht, so sprechen gute Gründe dafür, dass sie bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens abgezogen werde (vgl. z. B. FÜRSTING, Grundzüge der Steuerlehre, S. 176). Wird dagegen eine solche Abschreibung tatsächlich nicht vorgenommen, so wird der Abzug auch nicht verlangt werden können.

Da für das Elektrizitätswerk Aarau in der massge-

benden Zeit bis Ende 1915 kein solcher Amortisationsfond bestand und keine solchen Abschreibungen erfolgten, so ist gegen die Nichtberücksichtigung der erst nachträglich berechneten Abschreibung bei der Einkommensbesteuerung nichts ernstliches einzuwenden. Im übrigen hat das Bundesgericht schon wiederholt und so noch kürzlich im Urteil vom 15. Juli 1920 i. S. des Elektrizitätswerkes Wangen gegen Solothurn ausgesprochen, dass nach solothurnischem Steuerrecht und vor Art. 4 BV die Tatsache des künftigen Heimfalls und der dadurch bedingten fortschreitenden subjektiven Entwertung eines Werkes bei der Vermögens- wie auch bei der Einkommensbesteuerung, ausser Betracht bleiben kann. Die steuerliche Beachtung eines derartigen nur subjektiven Minderwertes von Anlagen bei ihrer Einschätzung drängt sich eben nicht in demselben Masse auf, wie bei der objektiven durch Abnutzung entstehenden Entwertung. Auch bei der freieren Kognition, die dem Bundesgericht im vorliegenden Falle zukommt (s. Erw. 1), ist die Frage für die Rekurrentin nicht anders zu lösen, und zwar namentlich auch deshalb nicht, weil der Heimfall ihrer Anlagen im Jahre 1992 nach Konzession und Gesetz keineswegs sicher, sondern im Gegenteil unwahrscheinlich ist, da ja die Konzessionen verlängert werden müssen, wenn nicht Gründe des öffentlichen Wohls entgegenstehen, wie denn ja die Rekurrentin wohl mit aus diesem Grunde bis Ende 1915 es gar nicht für notwendig erachtet hat, einen Amortisationsfond anzulegen und zu äufnen. Der von der Rekurrentin vorgeschlagene Ausweg, einen Teil der Steueransprüche bis zum Konzessionsablauf im Jahre 1991 in der Schwebe zu lassen, in der Meinung, dass sie dann, bei Verlängerung der Konzessionen, nachbezahlt werden, ist vom Regierungsrat Solothurn als dem kantonalen Steuerrecht widersprechend und praktisch überhaupt nicht gangbar mit Recht abgelehnt worden.....

8. — Bei Begrenzung der solothurnischen Steuerhoheit in Bezug auf die Einkommenssteuer rechtfertigt es sich,

zu Gunsten des Sitzes des Elektrizitätswerkes ein Voraus von 25 % des steuerpflichtigen Reinertrages zu bestimmen, wie es die Rekurrentin beansprucht. Das Elektrizitätswerk ist ein städtisches, für die öffentlichen Zwecke der Gemeinde Aarau errichtetes und betriebenes Werk, welcher Umstand hier doch einigermaßen berücksichtigt werden darf, wenn schon im allgemeinen die Besteuerung auf der Annahme beruht, das Werk sei ein selbständiges privatwirtschaftliches Unternehmen. Der Stromabsatz erfolgt fast ausschliesslich in Aarau und im Kanton Aargau; nur ein ganz geringer Teil des Stroms geht nach dem Kanton Solothurn. Das gesamte Personal des Werkes wohnt im Kanton Aargau und nimmt da die öffentlichen Einrichtungen in Anspruch. Bei Bestimmung der Verhältniszahl für den solothurnischen Anteil am Reinertrag ist zwar der Produktionsfaktor Arbeitskraft mit den Gehältern und Löhnen des Personals dem Kanton Aargau gutgeschrieben worden. Da aber bei einem privaten Unternehmen erheblich grössere Gehälter an Direktoren, als beim Elektrizitätswerk Aarau, und Tantiemen ausgerichtet werden, die den Anteil von Aargau verbessern würden, so kommt im Produktionsfaktor Arbeit die Bedeutung des Sitzes nicht genügend zum Ausdruck. Alle diese Momente sprechen für ein Voraus zu Gunsten des Sitzes des Werkes, der mit 25 % richtig bemessen sein dürfte. Vom Rest berechnet sich der Anteil des Kantons Solothurn und der Gemeinde Nieder-Erlinsbach nach nicht mehr streitigem Verhältnis.

(Zurückweisung der Anfechtung der im Steuerreglement der Gemeinde Nieder-Erlinsbach enthaltenen Progressionsskala aus Art. 4 BV.)

(Ausrechnung des danach der solothurnischen Staatssteuer und der Gemeindesteuer Nieder-Erlinsbach unterliegenden Vermögens und Einkommens.)

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise

gutgeheissen und dementsprechend werden die angefochtenen Steuerentscheide vom 14. und 15. August 1918 teilweise aufgehoben.

40. Urteil vom 10. Juni 1921

i. S. Hofmann gegen Zürich und Graubünden.

Arzt, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons drei bis vier Monate als Kurarzt in einem Bade tätig ist. Das Einkommen aus dieser Kurpraxis ist am Kurorte zu versteuern.

A. — Der Rekurrent Dr. Hofmann ist seit 6 Jahren über die Badesaison (3 bis 4 Monate) Kurarzt im Bade Fideris (Graubünden). Während des Restes des Jahres wohnt er in eigenem Hause in Zürich und beschäftigt sich in sozialer Fürsorge, in geringem Masse auch mit Ausübung der ärztlichen Praxis. Die Steuern auf seinem Einkommen als Kurarzt in Fideris hat er bis jetzt dort, diejenigen auf seinem übrigen Einkommen und dem Vermögen in Zürich entrichtet. Anlässlich der endgültigen Einschätzung für die Jahre 1919 und 1920 auf Grund des neuen zürcherischen Steuergesetzes teilte ihm die Finanzdirektion des Kantons Zürich als zur Entscheidung von Steuerpflichtfragen zuständige Behörde am 21. Februar 1921 mit, dass sie ihn für sein ganzes Einkommen, mit Einschluss der Einnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit in Fideris als in Zürich steuerpflichtig betrachte.

B. — Mit Eingabe vom 9. März 1921 hat Dr. Hofmann gegenüber dem darin liegenden « Versuche einer Doppelbesteuerung » den Schutz des Bundesgerichts angerufen. Er macht geltend, dass auch Graubünden, bezw. Fideris nach eingezogenen Erkundigungen auf seinem Be-

steuerungsrechte inbezug auf das streitige Berufseinkommen beharre. Der Entscheid der Finanzdirektion sei umso weniger verständlich, als das zürcherische amtliche Einschätzungsformular selbst den Abzug des Ertrages aus auswärtigem Geschäftsbetriebe vom steuerbaren Einkommen vorsehe.

C. — Der Kleine Rat des Kantons Graubünden hat sich dem Standpunkte und den Ausführungen des Rekurrenten angeschlossen.

Der Regierungsrat des Kantons Zürich trägt auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Zürich richte, an. Der Rekurrent habe seinen zivilrechtlichen Wohnsitz zweifellos in Zürich. Der Aufenthalt in Fideris vermöge als bloss vorübergehender dort kein Steuerdomizil zu begründen. Aus dem Gesichtspunkte des sogenannten Sommeraufenthaltes nicht, weil der Rekurrent dort nicht in eigenem Hause wohne. Und aus dem Gesichtspunkte der auswärtigen Geschäftsniederlassung nicht, weil er die Kurarztstätigkeit nicht in selbständiger Stellung, sondern im Dienste der Kurhausgesellschaft ausübe, die ihm dafür ein Entgelt in Form freier Wohnung (Wohn- und Schlafzimmer), und freier Station für sich und seine Frau entrichte und auch das Sprech- und Wartezimmer sowie die Medikamente (Apotheke) stelle. Dass der Rekurrent daneben von den Patienten ein Honorar fordern dürfe, ändere an dem bestehenden Abhängigkeitsverhältnis nichts. Das Berufseinkommen unselbständig Erwerbender sei aber am Wohnsitz, nicht am Erwerbsorte zu versteuern. Es würde für die Annahme einer ausserkantonalen Geschäftsniederlassung auch das weitere Erfordernis, nämlich der Besitz ständiger körperlicher Anlagen oder Einrichtungen an dem betreffenden Orte, von denen aus die Erwerbstätigkeit vor sich gehe, fehlen. Die dem Rekurrenten in Fideris zur Verfügung gestellten Räume samt Einrichtung gehörten nicht ihm, sondern dem Kurhause Fideris.