

Dass bei dieser Lösung das Steuerdomizil der Stiftung ein mehr oder minder veränderliches wird, mit einem Wohnsitzwechsel des Seniors unter Umständen ebenfalls auf dessen neuen Wohnort übergehen könnte, ist richtig, kann aber kein ausschlaggebendes Bedenken gegen die von Zürich verfochtene Entscheidung bilden. Die nämliche Folge würde auch eintreten, wenn man auf die statutarische Regelung der Sitzfrage abstellte, indem es alsdann der Senior in der Hand hätte, Sitz und Steuerdomizil nach Willkür jeweilen an den Ort zu legen, wo es ihm aus fiskalischen Gründen am vorteilhaftesten scheint, während für den Wechsel seines persönlichen Wohnsitzes immerhin die blosser Absicht der Wohnsitzbegründung nicht genügt, sondern eine effektive Verlegung des Mittelpunktes seiner Existenz an den neuen Ort hinzukommen muss.

Im Falle der Familienstiftung Coulon war zur Rechtfertigung der Verlegung des statutarischen Sitzes von Neuenburg nach Bevaix nur geltend gemacht worden, dass eine Anzahl Stiftungsberechtigte an diesem Orte wohnen, während nicht behauptet wurde, dass von hier auch die Verfügung über die Verwendung des Stiftungsvermögens oder irgendwelche Verwaltungshandlungen ausgehen. Wenn das Bundesgericht damals das Besteuerungsrecht der Gemeinde Neuenburg als dem Orte zuerkannte, wo das Vermögen liege und verwaltet werde, so wurde damit nur ausgesprochen, dass er vor dem Orte eines bloss statutarischen Sitzes, an dem keinerlei die Stiftungsverwaltung betreffende Tätigkeit stattfindet, den Vorzug verdiene. Der Fall, in dem der Ort zu dieser Verwaltung gehörender Ausführungsmassnahmen mit demjenigen auseinanderfällt, wo die dafür massgebenden Weisungen und Verfügungen selbst von den Stiftungsorganen getroffen werden, ist dadurch nicht präjudiziert worden.

« 3. — Ein Antrag auf Teilung der Steuerhoheit für den Fall, dass als allgemeines primäres Steuerdomizil der

Stiftung Zürich und nicht der statutarische Sitz angesehen werden sollte, ist weder von Schaffhausen noch von der Rekurrentin gestellt worden. Die Frage, ob die bei der Schaffhauser Kantonalbank vor sich gehenden Handlungen allenfalls geeignet wären, ein sekundäres Steuerdomizil für eine Vermögens- oder Einkommensquote neben dem primären des eigentlichen Sitzes im steuerrechtlichen Sinne, Zürich zu begründen, bedarf daher der Erörterung nicht. »

« 4. — Ebenso ist über die Rückerstattung der für 1927 von Schaffhausen schon bezogenen Steuern mangels eines dahingehenden Rekursbegehrens nicht zu urteilen. Nachdem der Regierungsrat von Schaffhausen sich hiezu für den Fall der Abweisung des gegen Zürich gerichteten Rekurses von sich aus bereit erklärt hat, ist er immerhin dabei zu behaften. »

#### 41. Urteil vom 13. Juli 1928

##### i. S. Einwohnergemeinde Dornach gegen Baselland.

Besteuerung einer Gemeinde in einem anderen Kanton für dort gelegene Teile ihrer Wasserversorgungsanlage. Schuldenabzug. Bemessung.

A. — Zur Gemeindewasserversorgung der solothurnischen Einwohnergemeinde Dornach gehört u. a. eine in der basellandschaftlichen Gemeinde Aesch gelegene Liegenschaft mit darauf stehendem Pumpenhaus und Maschinenanlagen. Der für die basellandschaftliche Besteuerung des Jahres 1927 massgebende Wert dieses Grundstücks mit Anlagen beträgt unbestrittenermassen Fr. 39,640.—. Bei der Besteuerung für 1926 hatte die Gemeinde Dornach verlangt, dass von der Schätzung derjenige Prozentsatz als Schuldenanteil abgezogen werde, der dem Verhältnis ihrer gesamten Passiven zu den gesamten Aktiven laut Gemeinderechnung entspreche. Durch

Entscheid vom 12. Februar 1927 hiess die basellandschaftliche Staatssteuerrekurskommission das Schuldenabzugsbegehren grundsätzlich gut, bestimmte aber den abzurechnenden Schuldenanteil bloss auf Fr. 5400.— statt der von der Rekurrentin errechneten Fr. 18,142.—, indem sie unter das Rohvermögen neben den rechnungsmässigen Aktiven auch die Steuerkraft im zehnfachen Betrage des Ertrages der Gemeindesteuern einstellte und so zu einer anteilmässigen Verschuldung von 20,29 % kam. In der Selbsteinschätzung für 1927 schloss sich die Gemeinde Dornach grundsätzlich dieser Berechnungsweise an, verlangte aber, dass analog auf der Passivseite zu den Schulden an Dritte der zum gleichen Satze kapitalisierte Betrag gewisser jährlich wiederkehrender notwendiger Ausgaben geschlagen werde, die aus den Steuereinnahmen bestritten werden müssten. Bei rechnungsmässigen Aktiven von Fr. 578,785.— zuzüglich Fr. 1,400,000.— für die Steuerkraft, zusammen Fr. 1,978,785.— auf der Aktivseite, und Fr. 422,726.— rechnungsmässigen Passiven zuzüglich Fr. 1,088,450.— kapitalisierter Betrag jener Ausgaben, zusammen Fr. 1,511,176.— auf der Passivseite der Bilanz hätte sich so eine prozentuale Belastung des Vermögens mit Schulden von 76,32 % ergeben; als in Baselland steuerbares Reinvermögen wären demnach Fr. 39,640—30,245 oder Fr. 9395.— geblieben. Durch Entscheid vom 28. März 1928 lehnte die Staatssteuerrekurskommission die Berücksichtigung der laufenden periodischen Verwaltungsausgaben für die Vermögensrechnung ab und setzte das in Baselland steuerbare Vermögen unter Bemessung des Schuldenabzugs nach dem Verhältnis der rechnungsmässigen Aktiven *plus Steuerkraft* zu den rechnungsmässigen Passiven (Schulden an Dritte) 21,36 % auf Fr. 31,170.— fest, mit der Begründung: dass die Steuereinnahmen wieder für Gemeindezwecke ausgegeben würden, vermöge den Standpunkt der Rekurrentin nicht zu stützen. Sowenig die übrigen Einnahmen der Rekur-

rentin, wie Gebühren, Subventionen des Kantons und Bundes, Vermögenserträge, kapitalisiert ein Aktivum darstellen, sowenig bildeten die jährlichen Ausgaben ein Passivum. Anders verhalte es sich mit den Gemeindesteuern. Sie beruhten auf dem in der Gemeinde vorhandenen Steuerkapital, auf Grund dessen sie erhoben würden und nach dessen Fallen oder Anwachsen sich der Steuerertrag richte. Auch für die Kreditfähigkeit der Gemeinden sei dieses Kapital von Bedeutung. Wenn infolgedessen den Gemeindesteuern ein aktiver Kapitalwert zuzumessen sei, so treffe dies umgekehrt auf der Passivseite für die periodischen Ausgaben nicht zu. In den Erwägungen zum Urteil i. S. Gemeinde Emmen (BGE 49 I 78 ff.) werde allerdings angetönt, ob nicht als Folge der Behandlung der Steuerkraft als Aktivum andererseits gewisse ständig wiederkehrende Ausgaben ebenfalls mit ihrem Kapitalwert unter die Passiven der Vermögensrechnung einzustellen wären. Doch habe das Bundesgericht die Frage damals nur aufgeworfen, nicht entschieden. Jedenfalls könnte es sich nicht um die gewöhnlichen laufenden Ausgaben der Gemeinde handeln; sonst müssten neben den Steuern auch ihre übrigen Einnahmen kapitalisiert werden. In Betracht könnten höchstens die mit den Gemeindesteuern direkt zusammenhängenden Ausgaben kommen. Ein dahingehendes Eventualbegehren habe aber die Rekurrentin nicht gestellt. Da aus den Akten die Höhe dieser Ausgaben nicht hervorgehe, sei die Rekurskommission nicht in der Lage, zur Frage der Abrechnung derselben Stellung zu nehmen.

*B.* — Mit staatsrechtlichem Rekurs vom 24. Mai 1928 hat die Einwohnergemeinde Dornach beim Bundesgericht den Antrag gestellt, der Entscheid der basellandschaftlichen Staatssteuerrekurskommission vom 28. März 1928 sei wegen Verletzung von Art. 4 und 46 Abs. 2 BV aufzuheben und das im Kanton Baselland steuerbare Vermögen der Rekurrentin auf Fr. 10,170.—, eventuell

einen nach richterlichem Ermessen zu bestimmenden Betrag herabzusetzen. Sie ficht die Verweigerung der Einstellung der streitigen Ausgaben in die Vermögensrechnung als willkürlich und gegen das aus der zweitangeführten Verfassungsvorschrift folgende Gebot verhältnismässigen Schuldenabzugs verstossend an. Wenn man zum Aktivvermögen bei Gemeinwesen, die die Befugnis zur Steuererhebung besitzen, auch die Steuerkraft rechnen wolle, so sei die notwendige Folge, dass alsdann umgekehrt auch die Ausgaben, die der Gemeinde kraft Gesetzes oder autonomer, auf die Dauer berechneter Satzung obliegen oder von ihr sonst zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse notwendiger Weise jährlich wieder gemacht werden müssen, unter die Passiven aufgenommen werden müssten. Zur Deckung dieser Ausgaben sei der Steuerertrag in erster Linie bestimmt. Nur soweit nach ihrer Bestreitung noch ein Überschuss bleibe, könne die Gemeinde über ihn für andere Zwecke verfügen und stellen deshalb die Steuereinnahmen ein freies Aktivum dar. Bis zu jenem Betrag sei daher auch der kapitalisierte Steuerwert gebundenes Vermögen, belastet mit dem kapitalisierten Werte solcher Ausgaben. Die Aufwendungen, welche die Rekurrentin hier kapitalisiert unter die Passiven eingestellt habe, fielen aber alle unter den Begriff der ständig wiederkehrenden, notwendigen, aus dem Steuerertrag zu bestreitenden Ausgaben im oben umschriebenen Sinne.

C. — Die Staatssteuerrekurskommission von Baselland hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Sie sucht darzulegen, dass die Auffassung der Rekurrentin ausser aus den im angefochtenen Entscheide angeführten noch aus anderen Gründen nicht haltbar sei.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Die hier in Betracht kommende basellandschaftliche Vermögenssteuer ist anerkanntermassen eine Reinvermögenssteuer. Sie trifft bei Kantonseinwohnern, die

für die Gesamtheit ihrer vermögensrechtlichen Beziehungen der kantonalen Steuerhoheit unterstehen, nur den Gesamtwert ihrer Vermögensstücke nach Abzug aller Schulden. Auch der ausserhalb des Kantons wohnende Pflichtige, der der kantonalen Steuerhoheit nur für Teile seines Vermögens unterworfen ist, hat infolgedessen kraft Bundesrechts (Art. 46 Abs. 2 BV) gemäss feststehender neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts Anspruch darauf, dass von dem Werte dieser Vermögensteile derjenige Prozentsatz als Schuldenanteil abgezogen werde, den seine gesamten Schulden von den gesamten Aktiven ausmachen. Und zwar steht das Recht auf billige Mitberücksichtigung der Passiven in diesem Sinne grundsätzlich, was übrigens von Baselland im vorliegenden Falle nicht bestritten wird, auch Verbandspersonen des öffentlichen Rechts zu, wenn sie für ihren Grundbesitz in einem anderen Kantone dort im übrigen einfach nach den allgemeinen Regeln, gleich irgend einem anderen auswärts wohnhaften Grundeigentümer, ohne Berücksichtigung ihrer Eigenschaft als öffentliches Gemeinwesen besteuert werden, wie es hier zutrifft. Schon im Urteil i. S. Stadt Zürich gegen Zug (BGE 46 I 335 ff. insbes. 353) hat andererseits das Bundesgericht betont, dass bei Vornahme des Schuldenabzugs der Grad der Verschuldung der Gemeinde jedenfalls nicht einfach nach ihrer eigenen Vermögensrechnung bestimmt werden könne, sondern daneben auch die ständige Einnahmequelle, über die sie ausser den Erträgen nutzbarer Vermögens und von ihr betriebener wirtschaftlicher Unternehmungen zur Verzinsung der Schulden kraft öffentlichrechtlicher Machtvollkommenheit noch verfüge, nämlich die Steuerkraft ebenfalls als Aktivum berücksichtigt werden müsse. Auf diesem Wege ist das Gericht im Falle Gemeinde Emmen gegen Staat Luzern (ebenda 49 I 78) dazu gekommen, die vom Staate Luzern gestützt auf die Staatsrechnungen behauptete Überlastung des beweglichen Staatsvermögens mit darauf entfallenden

(nicht hypothekarisch versicherten) Schulden als unzutreffend abzulehnen, und im Falle Einwohnergemeinde Luzern gegen Nidwalden (ebenda 49 I 124) eine anteilmässige Belastung des Gesamtvermögens der Gemeinde mit Schulden von rund 50 % gegenüber einer nach der Gemeinderechnung vorhandenen Überschuldung anzunehmen. In Frage standen im ersteren Falle (Emmen) dem Staat gehörende Waldungen und Felder, im zweiten ein in einem anderen Kanton gelegenes Ferienhaus für die Schuljugend der rekurrierenden Gemeinde (Luzern). In den Urteilen i. S. Stadt Zürich gegen Zug (schon erwähnt) und Einwohnergemeinde Aarau gegen Solothurn (BGE 47 I 273 ff. insbes. 286 Erw. 5), wo es sich um wirtschaftliche Unternehmungen einer Gemeinde handelte, die mit Teilen ihrer Anlagen auf ein anderes Kantonsgebiet übergriffen — eine Gemeindewasserversorgung, ein Gemeindeelektrizitätswerk — hat das Bundesgericht, um den durch den auswärtigen Kanton vom Werte der seiner Steuerhoheit unterliegenden Vermögensteile abzuziehenden Schuldenanteil zu bestimmen, einen anderen Weg eingeschlagen. Es wies zwar auch hier darauf hin, dass bei einer Verlegung der Gesamtschulden nach dem Verhältnis derselben zum Gesamtbetrag der Aktiven auch der Steuerkraft in angemessener Weise als Aktivum Rechnung zu tragen wäre. Tatsächlich hat es dann aber doch den Schuldenabzug nicht nach diesem Massstabe geordnet, sondern die betreffende Gemeindeanstalt, obwohl sie rechtlich einen blossen Zweig der Gemeindeverwaltung ohne eigene Rechtspersönlichkeit bildete, doch für die interkantonale Steuerauscheidung wie ein besonderes selbständiges Unternehmen behandelt und als massgebend erklärt, wie bei einem Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art, das als privatwirtschaftliches betrieben würde, das Verhältnis von eigenem und fremden Kapital sich gestalten würde, d. h. in welchem Masse ein privater Unternehmer für den Bau und Betrieb dauernd den Kredit in Anspruch nehmen würde

und dazu in der Lage wäre. Dieses Verhältnis wurde nach freiem Ermessen auf 1 : 1 bestimmt und der auswärtige Kanton demnach verpflichtet, vom Steuerwert der seinem Gebiete angehörenden Werkanlagen die Hälfte als Schuldenanteil abzuziehen. Auf denselben Boden hat sich das Bundesgericht auch in dem nicht veröffentlichten Urteil i. S. Gemeinde Meggen gegen Kanton Schwyz vom 1. März 1924 gestellt, das ebenfalls eine Gemeindewasserversorgung betraf. Die hier angewendete Methode der Schuldenverlegung ist ferner seither noch in einem Gutachten befürwortet worden, das in einem neuerlichen (in der Folge durch Vergleich erledigten) Steuerstreite der Einwohnergemeinde Aarau für ihr Elektrizitätswerk gegen den Kanton Solothurn dem Bundesgericht von den Herren Prof. Weyermann, Ingenieur Schurter und Ingenieur Bitterli erstattet worden ist. Es wird darin ausgeführt, dass die theoretisch korrekte Bestimmung des Schuldenanteils nach dem Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtaktiven bei Gemeinden auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stosse. Nicht nur lasse sich bei einem grossen Teile kommunaler Anlagen der steuerlich massgebende « Vermögenswert » wegen ihrer besondern Natur und ihres Verwendungszweckes nur sehr schwer bestimmen. Dasselbe gelte auch für die Schätzung der Steuerkraft aus dem tatsächlichen Steueraufkommen durch Anwendung eines Kapitalisationsfaktors. Grosse Steuereinnahmen brauchten nicht auf einem entsprechend hohen Steuerkapital zu beruhen, sie könnten ihren Grund auch in einem durch die Verhältnisse der Gemeinde aufgezungenen starken Anziehen der Steuerschraube haben. Wolle man aus den fortlaufenden Steuereingängen einen Vermögensposten konstruieren, so würden ferner andererseits auch die ihnen entgegenstehenden regelmässigen Verpflichtungen in Anschlag zu bringen und in einem gewissen Umfang zum Schuldkapital zu rechnen sein. Wenn umgekehrt für die Verwendung von Fremd- und

Eigenkapital in privatwirtschaftlichen Unternehmungen eines bestimmten Gewerbebezuges eine feste Relation ebenfalls nicht bestehe, sondern dafür in weitem Umfange die Verhältnisse des einzelnen Falles massgebend seien, so bestünden doch gegen die aus der Beobachtung einer hinreichenden Zahl geeigneter Vergleichsfälle hergeleitete Aufstellung eines Durchschnittssatzes in dieser Beziehung keine grösseren oder weniger grosse Bedenken als gegen die Bestimmung des Schuldenabzuges nach dem Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtaktiven der Gemeinde angesichts der Hindernisse, die sich einer solchen Wertung entgegenstellen. Andererseits habe die letztere Methode den Nachteil, dass für jede neue Steuerperiode eine Neuwertung der in Betracht kommenden Objekte des sonstigen Gemeindevermögens vorgenommen werden müsste, ohne dass sich doch davon ein zuverlässiges Resultat erwarten liesse. Es empfehle sich deshalb, an der anderen Berechnungsweise, die das Bundesgericht bisher bei gemeinwirtschaftlichen Unternehmungen von Gemeinden mit Anlagen in anderen Kantonen befolgt habe, in der Regel auch weiterhin festzuhalten. Eine von den Experten durchgeführte zahlenmässige Vergleichung des Verhältnisses von Eigen- und Fremdkapital bei den schweizerischen Privatunternehmungen für Eigenerzeugung elektrischer Energie ergab dann, dass die vom Bundesgericht im Urteile Einwohnergemeinde Aarau gegen Solothurn von 1921 nach freiem Ermessen angenommene Durchschnittsrelation von 1 : 1 auch bei einer solchen Nachprüfung als angemessen betrachtet werden dürfe.

Da es sich im vorliegenden Falle um den gleichen Tatbestand handelt, wie er den Urteilen i. S. Stadt Zürich gegen Zug und Gemeinde Meggen gegen Schwyz zu Grunde lag, nämlich um eine Gemeindewasserversorgung, rechtfertigt es sich auch heute wieder den Anstand im gleichen Sinne zu lösen, womit der zwischen den Parteien bestehende Streit darüber, ob und in

welchem Umfange bei einer Verlegung nach dem Verhältnis der Gesamtaktiven und -passiven der Gemeinde dem Aktivposten Steuerkraft ein Gegenposten in den Passiven für ständig wiederkehrende Ausgaben entgegenzustellen wäre, gegenstandslos wird.

2. — Die Frage, ob es nicht am Platze sei, aus den gleichen Gründen, wie sie im oben erwähnten Gutachten angeführt sind, auch bei Grundeigentum einer Gemeinde ausser Kantons, das nicht Teil eines gemeinwirtschaftlichen Unternehmens bildet, den Schuldenabzug in ähnlicher Weise unter Anwendung eines den Verhältnissen angepassten, nach billigem Ermessen bestimmten Durchschnittssatzes zu regeln, kann für heute offen bleiben.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird dahin gutgeheissen, dass der Besteuerung im Kanton Baselland nur die Hälfte des Wertes der dortigen Liegenschaft der Rekurrentin mit Anlagen (Fr. 39,640) unterworfen werden darf.

**42. Urteil vom 30. November 1928**

**i. S. Osterwalder gegen Zürich.**

Besteuerung von Ehegatten, die sich in verschiedenen Kantonen aufhalten, speziell für das aus unselbständiger Berufstätigkeit des Ehemannes herrührende Einkommen. Es ist nach Art. 46 Abs. 2 BV unzulässig, eine Ehefrau, die sich in einem andern Kanton als der Ehemann aufhält, lediglich deshalb, weil sie mit diesem nicht zusammenlebt, als besonderes Steuersubjekt zu behandeln und dabei für die Unterhaltsbeiträge, die sie vom Ehemann erhält, mit der Einkommenssteuer zu belasten.

A. — Die Rekurrentin ist mit Julius Osterwalder verheiratet, der aargauischer Beamter ist und unbestrittenmassen in Aarau wohnt. Sie selbst ist im Herbst 1921 von Aarau weggezogen und hält sich seit Ende