

III. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

103. Urteil vom 19. Dezember 1913 in Sachen Stricker-Müller gegen Appenzell A.-Rh. und Basel-Stadt.

Begriff der verfassungswidrigen Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV). — Abgrenzung der Steuerhoheiten zweier Kantone mit allgemeiner Reinvermögenssteuer; Verpflichtung jedes Kantons zu verhältnismässigem Schuldenabzug.

Das Bundesgericht hat
auf Grund folgender Aktenlage:

A. — Der Rekurrent Johannes Stricker-Müller wohnt seit dem Jahre 1908 mit seiner Familie in Basel, betreibt jedoch in Schwellbrunn (Kt. Appenzell A.-Rh.) ein Weberei- und Stickeriengeschäft, für das er daselbst bis zum Jahr 1912 als Vermögen einen Betrag von 130,000 Fr. versteuerte. Außerdem ist er mit 50,000 Fr. Kommandite an einem Geschäft in St. Gallen beteiligt. Als am 2. Juli 1912 seine Ehefrau verstarb, ging von dem durch amtliche Inventarisierung auf rund 280,000 Fr. (netto) festgestellten ehelichen Gesamtvermögen laut vormundschaftsbehördlich genehmigtem Teilungsplan ein Betrag von rund 92,000 Fr. — wovon 40,000 Fr. in der Form von „Schuldscheinen, ausgestellt auf die Weberei und Stickerie von Vater J. Stricker-Müller in Schwellbrunn“ — auf die Kinder der Eheleute über, so daß dem Rekurrenten inventargemäß rund 188,000 Fr. verblieben. Bei der hierauf durchgeführten Steuerrevision setzte die appenzellische Steuerbehörde erster Instanz das steuerpflichtige Vermögen Strickers in Schwellbrunn auf 110,000 Fr. herab, indem sie ihrer Taxation die Geschäftsbilanz vom 30. Juni 1912 (mit etwelcher Abänderung einzelner Ansätze, namentlich der Abschreibungen) zugrunde legte, den neuen Verhältnissen jedoch durch Weglassung der Aktivposten des Effekten- und des Darlehenskontos Rechnung trug, weil diese beiden Posten aus dem bisher in Schwellbrunn gelegenen Besitz zum Zwecke der Auslösung des Erbgutthabens der Kinder ohne weiteres hätten zurückgezogen werden können. Gegen diese Taxation

beschwerte sich Stricker-Müller beim Regierungsrat des Kantons Appenzell A.-Rh. als Rekursinstanz, indem er die Berücksichtigung auch seiner Schuldverpflichtungen gegenüber den Kindern im Sinne der Herabsetzung seines Steuerkapitals auf 80,000 Fr. verlangte. Er erhielt aber mit Zuschrift der Kantonskanzlei von Appenzell A.-Rh. vom 17. Februar 1913 die Mitteilung, daß der Regierungsrat seinen Rekurs abgewiesen habe, da allfällige Guthaben der Kinder an ihn nicht als Geschäftspassiva anzuerkennen seien. Daraufhin unterbreitete er die Angelegenheit unter Vorlage seines Appenzeller Entscheides der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit dem Bemerken: Da sein Vermögen nach Abzug desjenigen der Kinder noch 180,000 bis 190,000 Fr. betrage und er in St. Gallen die dortige Kommandite von 50,000 Fr. wie bisanhin voll zu versteuern habe, so könnte er bei der Appenzeller Taxation von 110,000 Fr. in Basel nur noch für 20,000 bis 25,000 Fr. (statt der bisher versteuerten 100,000 Fr.) Vermögen besteuert werden; er frage nun an, wie man ihn unter diesen Verhältnissen ansehen wolle. Als Antwort erhielt er am 20. Febr. 1913 die Auskunft, daß er in Basel vermögenssteuerpflichtig sei nach Maßgabe seiner dortigen Aktiven unter Abzug derjenigen Quote der Passiven, die entsprechend dem Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtaktiven darauf entfalle. Und als er der Steuerverwaltung gleichen Tags folgende Vermögensaufstellung „laut abgeschlossener Monatsbilanz vom Januar 1913“ einreichte:

Aktiven: in Basel . . .	Fr. 104,600 —
in Schwellbrunn . . .	„ 122,027 —
in St. Gallen . . .	„ 50,000 —
Total	Fr. 276,637 —
Passiven: in Basel inkl. Hypothek	Fr. 45,583 —
in Schwellbrunn inkl. Fr. 40,000 —	
Guthaben der Kinder	Fr. 49,827 —
Total	Fr. 95,410 —

rechnete ihm der Steuerverwalter vor, daß danach die Gesamtpassiven rund 34½ % der Gesamtaktiven ausmachten und folglich von

den 104,610 Fr. der Basler Aktiven 37,087 Fr. in Abzug zu bringen, also 67,523 Fr. steuerpflichtig seien, während Schwellbrunn und St. Gallen vom übrigen Vermögen unter Anwendung des gleichen proportionalen Verhältnisses die Steuern zu beanspruchen hätten. Nunmehr wandte Stricker sich wiederum an den Regierungsrat des Kantons Appenzell A.-Rh. und brachte wesentlich vor, die gegen ihn erhobenen Steueransprüche führten zu einer unstatthafter Doppelbesteuerung; er begreife den Standpunkt von St. Gallen, daß es die volle Besteuerung der Kommandite verlange, weil er dort keine Schulden habe, und er fände es gerecht, wenn die Passiven auf Appenzell und Basel nach dem Werte der an jedem Orte liegenden Aktiven verteilt würden; danach blieben in Schwellbrunn nach der erwähnten Vermögensaufstellung pro Ende Januar 1913 71,000 Fr. steuerbar, er sei jedoch bereit, daselbst die schon offerierten 80,000 Fr. zu versteuern, wenn die Sache gütlich erledigt werden könne. Darauf erhielt er mit Zuschrift der Kantonskanzlei von Appenzell A.-Rh. vom 7. April 1913 die Antwort: Der Regierungsrat habe auch seinen ins Stadium des Beweisverfahrens eingetretenen Steuerrekurs gegen einen Vermögenssteueransatz von 110,000 Fr. als unbegründet abgewiesen. Die beanstandete Steuerveranlagung stütze sich „auf das nachweislich im Geschäft in Schwellbrunn investierte Kapital und die Ziffern 2 und 3 von Art. 14 des geltenden Steuergesetzes“. Der Regierungsrat halte den Abzug des Guthabens der Kinder an dem im Kanton Appenzell arbeitenden Geschäftskapital nach Maßgabe der kantonalen Gesetzesbestimmungen nicht für zulässig. — Anderseits beharrte auch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt laut Schreiben vom 10. April 1913 auf ihrem Standpunkte und riet Stricker, die Angelegenheit durch das Bundesgericht entscheiden zu lassen.

B. — Hierauf hat J. Stricker-Müller sich mit Eingabe vom 14. April 1913 an das Bundesgericht gewandt und unter Hinweis auf die vorstehend erwähnten Tatsachen um Entscheidung des Doppelsteuerkonfliktes ersucht.

C. — Landammann und Regierungsrat des Kantons Appenzell A.-Rh. haben auf Abweisung des Rekurses, soweit gegen ihren Kanton gerichtet, angetragen. Aus ihrer Vernehmlassung ist her-

vorzuheben: Bei der angeblichen Anweisung eines Betrages von 40,000 Fr., für die Auslösung des Erbteils der Kinder des Rekurrenten, auf das Geschäft in Schwellbrunn handle es sich „nicht um eine konkrete Finanzoperation, um das tatsächliche Anweisen von Gläubigerguthaben auf vorhandene, bestimmt bezeichnete Vermögensteile, sondern um eine auf steuerrechtlicher Basis rein theoretische Repartition eines seinerzeit eingetretenen und in Wirklichkeit vielleicht schon erledigten Schulverhältnisses auf zwei Kantone“. Es stehe für den Regierungsrat außer allem Zweifel, daß das Geschäftskapital des Rekurrenten in Schwellbrunn zusammen mit den dort in Liegenschaften angelegten Werten auch heute nicht weniger als 110,000 Fr. ausmache. Die nachgewiesenermaßen mit dem Geschäftsbetriebe in Schwellbrunn direkt in Verbindung stehenden Schulden seien in Abzug gebracht worden; dem Verlangen aber, eine ideelle Schuld an die Kinder des Rekurrenten, welche aus rein familiengüterrechtlichen und, in populärem Sinne gesprochen, „privaten“ Vorgängen heraus erwachsen sei, habe schon mit Rücksicht auf die wohlberechtigten Vorschriften des kantonalen Steuergesetzes nicht entsprochen werden können, und ferner auch noch aus folgender Erwägung: Wie aus der Bilanz vom Januar 1913 hervorgehe, sei das Erbguthaben der Kinder bis auf den angeblichen Betrag von 40,000 Fr. bereits ausbezahlt, in Basel aber befinde sich noch ein Aktivenüberschuß von 59,000 Fr., der zum größten Teil aus Wertpapieren bestehen müsse, so daß es dem Rekurrenten zweifellos möglich wäre, jenen Restbetrag der Schuld an die Kinder, sofern dieselbe überhaupt noch bestehen sollte, aus diesen Mitteln zu decken, was auch der normale Weg zur Regelung der ganzen Angelegenheit wäre. Denn es müßte zu eigentümlichen Verhältnissen führen, wenn einem auswärtig wohnhaften Inhaber eines im Kanton Appenzell betriebenen Geschäftes zugestanden werden müßte, eine „private“ Schuld nicht aus einem tatsächlich vorhandenen, an seinem Wohnorte verwalteten Liegenschaftsbesitz zu decken, sondern am Siege des Geschäftes in Abzug zu bringen, trotzdem hier das vorher vorhandene und tätige Kapital unvermindert zur Gewinnung des Einkommens diene. Endlich sei noch darauf aufmerksam zu machen, daß der Rekurrent, während er bisher in Basel 100,000 Fr. versteuert habe, nunmehr den Taxationsabsichten der Steuerbehörden

gemäß noch mit 60,000 Fr. besteuert werden sollte, Basel gleichzeitig aber als Erbbetreffnisse der Kinder — weil von den 8 Kindern nur eines nicht dort wohne — zirka 80,000 Fr. neu unter dem Namen der Kinder zur Steuer heranziehen könne und somit bei der Familie des Rekurrenten im ganzen zu einem Steuerkapital von 140,000 Fr. statt der bisherigen 100,000 Fr. käme, daß jedoch nicht einzusehen sei, woher Basel-Stadt das Recht ableiten wolle, „diesbezüglich zu Ungunsten von Appenzell A.-Rh. eine Steuererhöhung vorzunehmen“. Jedenfalls aber könnte die versuchte Schuldenverteilung nicht auf die in Schwellbrunn liegenden Immobilien bezogen werden; denn da das appenzellische Steuergesetz dem Nichtkantonseinwohner den Abzug der Hypothekarschulden nicht gestatte und dieser Grundsatz auch nicht im Widerspruch mit der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis stehe, so dürfe Appenzell A.-Rh. jene Immobilien unbekümmert um die Höhe der Passiven des Rekurrenten nach ihrem vollen Werte besteuern. Überdies müßte eventuell von einer gleichmäßigen Schuldenverteilung auch die in St. Gallen versteuerte Kommandite betroffen werden.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt hat beantragt, es möchte die Basler Besteuerung, gegen die übrigens der Rekurs materiell nicht gerichtet sei, anerkannt werden. Er bemerkt, sie entspreche dem § 17 des kantonalen Steuergesetzes vom Jahre 1897, der im Einklang mit den bundesgerichtlichen Grundsätzen wider Doppelbesteuerung so durchgeführt werde, daß bei Steuerpflichtigen, die in Basel und auswärts Vermögen hätten, die hier und dort gelegenen Aktiven und ebenso die beidseitigen Passiven ermittelt und sodann für die Berechnung der Basler Vermögenssteuer die Passiven proportional zu den Aktiven abgezogen würden, um so das in Basel versteuerbare Nettovermögen zu bestimmen. Dieses Verfahren sei gerecht, weil es grundsätzlich den Schuldenabzug anerkenne und eine billige Durchführung dieses Grundsatzes sichere.

E. — Die in Betracht fallenden Steuervorschriften der beiden Kantone lauten:

Steuergesetz für den Kanton Appenzell A.-Rh. vom 25. April 1897:

§ 14. „Der Vermögenssteuer ist unterworfen:

„1. Alles in- und außerhalb des Kantons befindliche bewegliche und unbewegliche, nach Abzug der Schulden bleibende Vermögen eines im Kanton wohnhaften Bürgers oder Nichtbürgers, der im Kanton Wohnsitz genommen hat (§ 3 des Bundesgesetzes über die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Ausenthalter), sofern nicht der Nachweis geleistet wird, daß das außerhalb des Kantons liegende unbewegliche Vermögen anderswo versteuert wird;

„2. das einem Nichteinwohner des Kantons gehörende, aber im Kanton gelegene unbewegliche Vermögen, ohne Abzug der darauf haftenden Hypothekarschulden;

„3. das einem Nichteinwohner des Kantons gehörende Vermögen an Geschäftskapital, Handels-, Fabrik- und Gewerbefonds, soweit dasselbe in einem im Kanton etablierten Geschäft oder in hiesigen Ablagen und Filialen arbeitet und beteiligt ist.“

Baselstädtisches Gesetz betreffend die direkten Steuern, vom 14. Oktober 1897:

§ 17. „Der Vermögenssteuer ist unterworfen:

„1. Das gesamte Vermögen eines im Kanton wohnhaften Bürgers oder Niedergelassenen, nach Abzug der Schulden.

„Ausgenommen sind die unter eine fremde Steuerhoheit fallenden auswärts gelegenen Liegenschaften, Geschäftsfonds und Kommanditanteile.

„2. Das im Kanton befindliche Vermögen auswärts domizilierter Eigentümer, sofern dasselbe aus Liegenschaften besteht, oder als Zubehörde solcher zu betrachten ist; Hypothekarschulden können bei der Feststellung des steuerbaren Wertes nur im Verhältnisse der Gesamtschulden zum Gesamtvermögen des Eigentümers in Abzug gebracht werden; der Eigentümer hat den bezüglichen Nachweis zu leisten.

„3. Das Vermögen auswärts Wohnender, welches sie als Inhaber, Teilhaber oder Kommanditäre in ein im hiesigen Kantone betriebenes Geschäft gelegt haben“; —

in Erwägung:

1. — (Formalien)

2. — Eine unzulässige Doppelbesteuerung im Sinne der Praxis zu Art. 46 Abs. 2 BV liegt dann vor, wenn jemand in einem

Kanton mit einer Steuer belegt wird, während seine für die Erhebung dieser Steuer relevante Beziehung einem andern Kanton gegenüber verwirklicht ist, oder wenn bei an sich gegebener Steuerpflicht einer Person oder Gesellschaft in zwei oder mehreren Kantonen die Geltendmachung dieser verschiedenen Steueransprüche zu einer — dem Umfange der besteuerten Werte nach — stärkeren Gesamtbelastung führt, als sie sich ergäbe, sofern das betreffende Steuersubjekt unter sachlich gleichen Verhältnissen nur in einem der beteiligten Kantone steuerpflichtig wäre. Weniger genau ist die bisherige Umschreibung des Begriffes dieser Doppelbesteuerung als gleichzeitiger Belastung desselben Vermögensobjektes einer Person durch dieselbe Steuer mehrerer Kantone (z. B. in BGE 6 Nr. 34 Seite 178, 18 Nr. 75 Erw. 1 S. 434) oder einfach als derart mehrfachen Besteuerung desselben Steuerobjektes (so Blumer-Morel, Bundesstaatsrecht, I S. 408 und Speiser, Verbot der Doppelbesteuerung, in Ztschr. f. Schweiz. Recht, 28 [1887] S. 12). Denn in der Ausgestaltung ihres Steuerrechtes, in der Wahl des Steuersystems (Subjekt- oder Objektsteuern, Verbindung beider), sind die Kantone grundsätzlich frei. Dagegen folgt aus dem Verbot des Art. 46 Abs. 2 BB einerseits, daß kein Kanton einen Steueranspruch erheben darf, der nach den für die betreffende Steuer relevanten Verhältnissen einem andern Kanton zukommt, und andererseits, daß die an sich berechtigterweise neben einander bestehenden Steueransprüche zweier oder mehrerer Kantone nicht wegen der Verschiedenheit der ihnen zugrunde liegenden Steuersysteme eine im erwähnten Sinne übermäßige Belastung des Steuerpflichtigen ergeben dürfen, sondern vom Standpunkte des bundesstaatlichen Gesamtinteresses aus in vergleichender Bewertung und Abwägung der sie begründenden Beziehungen gegen einander abzugrenzen sind. Die Einheit des Bundesstaates mit der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit gestattet nicht, daß dem Steuerpflichtigen als solchem aus der Tatsache seiner wirtschaftlichen Verbindungen mit mehr als einem Kanton zugleich ein besonderer Nachteil erwachse. Es darf m. a. W. jemand bei nur teilweiser wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem Kanton von diesem wegen der betreffenden Beziehungen nicht ungünstiger behandelt werden, als wenn er mit seiner gesamten ökonomischen Existenz der kantonalen Hoheit unterstände.

Für die Beurteilung einer bestimmten wirtschaftlichen Beziehung aus dem Gesichtspunkte des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung fällt also zunächst in Betracht, wie sich ihre steuerrechtliche Behandlung unter der Voraussetzung der allgemeinen Steuerpflicht des beteiligten Steuersubjektes im gleichen Kanton gestalten würde, und sofern danach eine Steuerpflicht begründet wäre, ist sodann deren Kollision mit dem in gleicher Weise ermittelten Steueransprüche eines andern Kantons durch eine billige Abgrenzung der widerstreitenden Interessen der beiden Steueransprecher zu beseitigen, wobei das Bundesgericht an allenfalls vorhandene einschlägige Vorschriften der kantonalen Steuergesetze, das interkantonale Steuerrecht der beteiligten Kantone, nicht gebunden ist (so auch Burckhardt, Kommentar zur BB, S. 451).

3. — Im vorliegenden Falle hat nun, mit Rücksicht auf den Wohnsitz des Rekurrenten in Basel, der Kanton Basel-Stadt die allgemeine Befugnis zur Besteuerung seiner Person und seines Vermögens, soweit dieses nicht in Beziehungen zu andern Kantonen steht, die deren teilweise Steuerberechtigung zu begründen geeignet sind. Solche Beziehungen bestehen aber, gemäß der bisherigen Praxis, einerseits zum Kanton Appenzell A.-Rh. hinsichtlich des in der Gemeinde Schwellbrunn gelegenen Grundeigentums, sowie auch des anderweitigen, im dortigen Geschäftsbetrieb des Rekurrenten investierten Vermögens, und andererseits zum Kanton St. Gallen wegen der Kommanditbeteiligung des Rekurrenten in einem st. gallischen Geschäftsunternehmen. Über die konkurrierende Berechtigung aller drei Kantone zur Besteuerung des Rekurrenten herrscht denn auch grundsätzlich kein Streit; dem gerichtlichen Entscheide unterbreitet ist vielmehr nur die gegenseitige Abgrenzung der Vermögenssteueransprüche der Kantone Appenzell A.-Rh. und Basel-Stadt, während der Steueranspruch des Kantons St. Gallen vom Rekurrenten auch in dieser Hinsicht nicht angefochten wird, so daß auf das ihm unterstehende Vermögensobjekt (Kommanditkapital) nur insoweit Rücksicht zu nehmen ist, als es den Umfang des Steuerrechtes der beiden andern Kantone beeinflusst.

Für die so umschriebene Streitsache ist der Umstand ohne Belang, daß der Kanton Basel-Stadt einen Teil des bisher vom

Rekurrenten versteuerten Vermögens nunmehr als Vermögen seiner ebenfalls in Basel wohnhaften Kinder zur Steuer heranziehen kann. Denn wenn auch das Vermögen des Rekurrenten und seiner Ehefrau zu deren Lebzeiten als steuerrechtliche Einheit im Besitze des Ehemanns behandelt worden war, so ist doch der Rekurrent für die mit dem Tode der Ehefrau durch Erbgang an die Kinder gefallene und diesen effektiv ausgehändigte Vermögensquote unzweifelhaft nicht mehr steuerpflichtig, und es erweist sich daher das Argument der Rekursantwort des Regierungsrates von Appenzell A.-Rh., Basel habe kein Recht auf die durch jene Veränderung der Vermögenszugehörigkeit bewirkte Erhöhung seines bisherigen Steueranteils zu Ungunsten von Appenzell, ohne weiteres als unbehelflich.

4. — Nach den in Fakt. E oben erwähnten Steuervorschriften von Appenzell A.-Rh. und Basel-Stadt begründet in diesen beiden Kantonen der Wohnsitz die allgemeine Steuerpflicht für das gesamte Vermögen, wobei hier wie dort nur das reine Vermögen als steuerpflichtig erklärt ist. Hätte also der Rekurrent auch seinen appenzellischen Geschäftsbetrieb nebst zugehörigem Liegenschaftsbesitz im Wohnsitzkanton Basel, so könnte er daselbst nur für den Gesamtwert aller dieser Aktiven unter Abzug der gesamten Schulden zur Vermögenssteuer herangezogen werden, und das gleiche wäre im Kanton Appenzell A.-Rh. der Fall, wenn der Rekurrent umgekehrt seinen Wohnsitz, unter Umwandlung des eigenen Basler Wohnhauses in bewegliches Vermögen, nach jenem Kanton verlegte. Nun bewegt sich sein gesamtes Reinvermögen (mit Einschluß der St. Galler Kommandite von 50,000 Fr.) unbestrittenmaßen zwischen 180,000 Fr. und 190,000 Fr.; denn es beträgt nach dem amtlichen Erbgangsinventar und der behördlich genehmigten Teilungsaufstellung vom Juli 1912 rund 187,000 Fr. und nach der auf den gleichen Taxationen beruhenden Bilanz des Rekurrenten pro Ende Januar 1913 181,000 Fr. Die Steuereinschätzungen für Schwellbrunn (110,000 Fr.) und für Basel (67,500 Fr.) kommen aber diesem Gesamtbetrage so nahe, daß für die Besteuerung der Kommandite in St. Gallen nur der auf alle Fälle ungenügende Betrag von höchstens 10,000 Fr. verbliebe. Diese Einschätzungen hätten somit in der Tat eine Über- oder Doppelbesteuerung zur Folge, die nach den vorstehenden Erwägungen

unzulässig ist, weil sie lediglich in der Tatsache ihren Grund hat, daß der Wohnsitz und der Ort des Geschäftsbetriebs und der daselbst gelegenen Immobilien nicht demselben Kantone angehören.

Einem solchen Auseinanderfallen wesentlicher steuerrechtlicher Beziehungen trägt allerdings die Steuergesetzgebung der beiden Kantone in gewissem Umfange Rechnung. Denn Basel-Stadt nimmt einerseits, bei den im Kanton wohnhaften Steuerpflichtigen, von der Besteuerung aus: „die unter eine fremde Steuerhoheit fallenden auswärts gelegenen Liegenschaften, Geschäfts- und Kommanditanteile“ (§ 17 Ziff. 1 des Steuergesetzes), und gestattet anderseits auch den auswärts wohnenden Steuerpflichtigen auf ihrem im Kanton versteuerbaren Liegenschafts- und Geschäftsvermögen (§ 17 Ziff. 2 und 3 des Steuergesetzes) den Schuldenabzug, und zwar „im Verhältnisse der Gesamtschulden zum Gesamtvermögen“, wie § 17 Ziff. 2 bezüglich der inländischen Hypothekarschulden ausdrücklich vorschreibt und die (dem Bundesgericht bereits bekannte) Praxis, welche die Rekursantwort des Regierungsrates bestätigt, allgemein d. h. bezüglich aller Schulden verfährt. Und Appenzell A.-Rh. schließt wenigstens „das außerhalb des Kantons liegende unbewegliche Vermögen“, wenn auch nur mit dem gegen die bundesgerichtliche Praxis in interkantonalen Doppelbesteuerungstreitsachen verstößenden Vorbehalte des Nachweises, daß es anderswo versteuert werde, von der kantonalen Steuerpflicht aus (§ 14 Ziff. 1 des Steuergesetzes). Hingegen gewährt es dem „Nichteinwohner des Kantons“ auf dem daselbst versteuerbaren inländischen unbeweglichen und Geschäftsvermögen (§ 14 Ziff. 2 und 3 des Steuergesetzes) keinerlei Schuldenabzug; denn den Abzug der Hypothekarschulden verbietet Ziffer 2 ausdrücklich, und den Geschäftsschulden wird nach der Stellungnahme der Steuerbehörden im vorliegenden Falle ebenfalls keine Rücksicht getragen, sondern lediglich die mögliche effektive Verminderung des Geschäftskapitals zum Zwecke ihrer Tilgung anerkannt. In diesem Ausschluß des Schuldenabzuges kommt der Gedanke der Realbesteuerung zum Ausdruck, wonach die der kantonalen Steuerhoheit unterstehenden einzelnen Vermögensobjekte als solche, ohne Rücksicht auf ihren Wert für den Vermögensträger, Gegenstand der Besteuerung bilden. Das baselstädtische System des Schuldenabzuges dagegen entspricht der Auffassung der

Vermögenssteuer als Personalsteuer, bei der der Vermögens-träger selbst in Berücksichtigung seiner gesamten ökonomischen Situation und Leistungsfähigkeit besteuert wird und demnach die einzelnen Vermögensobjekte nur im Rahmen der Gesamtvermögenslage, nach Maßgabe ihres Wertes für die Bildung des steuerpflichtigen Reinvermögens bei Abzug der gesamten Passiven von den gesamten Aktiven, in Betracht fallen. Auf diese Ungleichheit der Regelung des Schuldenabzugs in den zwei Kantonen ist die vorliegende Doppelbesteuerung zurückzuführen.

5. — Fragt es sich daher, durch welche einheitliche Ordnung der Schuldenverlegung diese Doppelbesteuerung zu beseitigen sei, so ist davon auszugehen, daß die allgemeine Personal- oder Subjektsteuer, deren sinngemäße interkantonalen Ausgestaltung das baselstädtische System des Schuldenabzugs erfordert, die gerechtere, moderne Form der Vermögensbesteuerung (vgl. hierüber Speiser's bereits erwähnte Abhandlung in Zeitschr. f. schweiz. Recht, 28 S. 3—7) darstellt, durch welche die Objektsteuer, wie sie namentlich als reine Grundsteuer vom Liegenschaftsbesitz vorkommt, mehr und mehr verdrängt wird. (Nach MAX DE CÉRENVILLE, *Impôts en Suisse*, S. 66 bestand eine solche Grundsteuer schon im Jahre 1898 nur noch in drei Kantonen). Auf der Grundlage einer allgemeinen Reinvermögenssteuer hat denn auch Speiser in seinem Entwurf eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, zu Händen einer Konferenz der kantonalen Finanzdirektionen, vom März 1901 (Zeitschr. f. schweiz. Recht, 43 [1902] S. 588 ff.) die Vorschrift des dem Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtktiven entsprechenden Schuldenabzuges vorgeschlagen, sowohl für die Liegenschaftsbesteuerung außerhalb des Wohnsitzkantons hinsichtlich der Hypothekarschulden (Art. 6 Abs. 2), als auch für die Besteuerung eines auswärtigen Geschäftsbetriebes hinsichtlich der zugehörigen Schulden (Art. 7 Abs. 2), und diesen Vorschlag, was speziell die Liegenschaftsbesteuerung betrifft, in seinem Referate über den Gesetzesentwurf für den schweizerischen Juristenverein (a. a. O., S. 557 ff., spez. S. 572—74) näher begründet. Die gleiche Auffassung vertritt ferner Burdhardt im Kommentar zur WB (S. 452 und 454). Dieser Pflicht des Kantons des Liegenschafts- oder Geschäftsbetriebsortes zum Schuldenabzug muß aber

naturgemäß das Recht des Wohnsitzkantons gegenüberstehen, zur Ermittlung des Umfangs seines eigenen Vermögenssteueranspruchs die im angegebenen Sinne proportionale Quote der Gesamtschulden des Steuerpflichtigen auf dessen auswärtige Liegenschafts- oder Geschäftsaktiven zu verlegen. Zur Entscheidung durch die Bundesbehörden ist die Frage mit Bezug auf auswärtiges Geschäftsvermögen noch nicht gekommen: dagegen hat hinsichtlich der auswärtigen Liegenschaften das Bundesgericht allerdings bisher in konstanter Praxis die Auffassung vertreten, daß sich der „Liegenschaftskanton“ einen Abzug von Schulden vom Wert der Liegenschaften bei Besteuerung nicht gefallen zu lassen brauche (vgl. z. B. U. S. 20 Nr. 43 Erw. 5 S. 268 und 37 I Nr. 53 Erw. 2 S. 264 nebst den dortigen Verweisungen). Allein diese Praxis erklärt sich lediglich daraus, daß das Bundesgericht dabei die Liegenschaftsbesteuerung stets aus dem Gesichtspunkte der Objektsteuer betrachtete, zu deren Anwendung auf das von ihrem Hoheitsbereiche umfaßte Vermögen es die Kantone grundsätzlich berechtigt erklärte. Sie erscheint deshalb bei erneuter Prüfung jedenfalls dann nicht als gerechtfertigt, wenn ein Kanton nach seinem internen Steuersystem an sich die Liegenschaftssteuer tatsächlich nicht als Objektsteuer, sondern als Bestandteil einer allgemeinen und nur vom Reinvermögen erhobenen Subjektsteuer behandelt. Es widerspricht, entgegen dem früheren Standpunkte der Bundesbehörden (vgl. BGE 7 Nr. 22 Erw. 2 S. 205 und die dortigen Verweisungen), doch schon dem Grundsatz der Rechtsgleichheit, den Liegenschaftsbesitz (oder auch das Geschäftsvermögen) der Kantons Einwohner, d. h. der Großzahl der Steuerpflichtigen, deren Besteuerung das dem Steuerrechte zugrunde liegende System kennzeichnet, im Sinne einer allgemeinen Reinvermögenssteuer heranzuziehen, gleichzeitig aber vom innerkantonalen Liegenschaftsbesitz (Geschäftsvermögen) der auswärtig, in andern Kantonen, Wohnenden schlechthin den vollen Objektswert (Aktivenbetrag) als Vermögen zu besteuern. Denn irgend ein zureichender Grund für diese rechtsungleiche Behandlung der auswärtigen gegenüber den kantonsangehörigen Steuerpflichtigen ist nicht ersichtlich; insbesondere kann als solcher nicht etwa der Umstand ins Feld geführt werden, daß Grundbesitz und Geschäftsbetrieb in besonders hohem Maße den Schutz der

staatlichen Einrichtungen genössen, da sich damit nur die allgemeine Belastung jener Vermögensbestandteile mit einer speziellen Grund- oder Gewerbesteuer, nicht dagegen eine rechtliche Differenzierung der Steuerpflicht nach dem Wohnsitz des Vermögensträgers begründen läßt. Gegen die Zulässigkeit einer solchen Sonderbehandlung der auswärts wohnenden Steuerpflichtigen aus dem Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit haben sich auch Speiser (Abhandlung in Ztschr. f. schweiz. Recht 28 [1887] S. 16 und Gesetzesentwurf: Art. 6 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 2, ebendasselbst 43 [1902] S. 574 und 590) und Burckhardt (Kommentar zur BV, S. 453) ausgesprochen. Ferner ist diese Auffassung, speziell hinsichtlich der Liegenschaftsbesteuerung, schon zum Ausdruck gelangt im bundesrätlichen Entwurf eines Bundesgesetzes über die interkantonalen Besteuerungsverhältnisse vom Jahre 1862, Art. 2 Abs. 2 (BBl. 1862 III S. 536 und 519/20), sowie auch in dem der Preisschrift Schreibers über das Verbot der Doppelbesteuerung (1882) beigelegten Gesetzesentwurf, Art. 3 (S. 265). Ebenso wird sie vertreten in dem 1890 erschienenen Werke von Schanz, Steuern der Schweiz, S. 81, während inzwischen allerdings der Bundesrat in seinem Gesetzesentwurfe betr. das Verbot der Doppelbesteuerung vom Jahre 1885, Art. 4 Abs. 2 (BBl. 1885 I S. 561 und 547), die unbeschränkte Kompetenz der Kantone zur Regelung der Frage des Schuldenabzuges anerkannt hatte.

Soweit die beteiligten Kantone dem System nach übereinstimmend auf dem Boden der Vermögenssteuer als Personalsteuer stehen, rechtfertigt sich die in Rede stehende Abgrenzung der konkurrierenden Steueransprüche auch nach Analogie der Erbschaftssteuer, bei der das Bundesgericht mit Rücksicht auf ihren Charakter als einer an den Erbschaftsübergang geknüpften allgemeinen Reinvermögenssteuer den Grundsatz der proportionalen Schuldenverlegung auf den separat steuerpflichtigen auswärtigen Grundbesitz stets anerkannt hat (vgl. den grundlegenden Entscheid i. S. Dölli: N. S. 10 Nr. 67 Erw. 2 S. 447 f.). Diesen Grundsatz hat das Bundesgericht ferner schon zur Anwendung gebracht im Falle der Besteuerung eines Geschäftes, dessen Anlagen und Einrichtungen sich über das Gebiet zweier Kantone erstreckten (N. S. 26 I Nr. 3 Erw. 2 S. 27), sowie neuestens auch in einem dem heutigen teilweise,

hinsichtlich der verschiedenen Kantonszugehörigkeit von Wohnort und Grundbesitz einer Privatperson, analogen Falle (Urteil vom 16. Oktober 1913 i. S. Jberg-Spiller*), der jedoch insofern umgekehrt lag und daher im Rahmen der bisherigen Praxis entschieden werden konnte, als damals der „Liegenschaftskanton“ (Basel-Stadt) den proportionalen Schuldenabzug anerkannte und der Kanton des Wohnortes (Basel-Landschaft) zur entsprechenden Rücksichtnahme auf die Gesamtschulden des Steuerpflichtigen verhalten wurde.

Gegen diese Schuldenverlegung kann mit Grund nicht eingewendet werden, daß die Ermittlung des auf verschiedene Kantone entfallenden Gesamtvermögens und damit des für den Schuldenabzug maßgebenden Verhältnisses der Passiven zu den Aktiven dem einzelnen Kanton nicht möglich sei; denn die Steuerbehörden jedes beteiligten Kantons sind natürlich befugt, vom Steuerpflichtigen die von ihm gewünschten Schuldenabzug rechtfertigenden Ausweise zu verlangen, wie es Speiser im erwähnten Art. 6 Abs. 2 seines Bundesgesetzesentwurfes vorsah und auch Art. 17 Ziffer 2 des baselstädtischen Steuergesetzes ausdrücklich vorschreibt. Auch die mögliche Verschiedenheit der Taxationsgrundsätze in den verschiedenen Kantonen steht ihrer Durchführung nicht entscheidend entgegen, sondern auch in diesem Punkte ist jeder Kanton an sich berechtigt, das ihm steuerpflichtige Vermögen nach seinen eigenen Vorschriften einzuschätzen; gegenüber einer hieraus allfällig resultierenden übermäßigen Belastung des Steuerpflichtigen aber hat das Bundesgesetz im Sinne der Erwägung 2 oben einzuschreiten, gleich wie es dies im angeführten Falle der Besteuerung eines einheitlichen Geschäftsbetriebes durch zwei Kantone bereits getan hat. Zu bedenken könnte lediglich der Umstand Anlaß bieten, daß beim fraglichen Schuldenabzugssystem die verhältnismäßige Steuerberechtigung der konkurrierenden Kantone von der Art der Vermögensverwendung des Steuerpflichtigen insofern beeinflusst wird, als sie sich verschieden gestaltet, je nachdem der Steuerpflichtige seinen Verbindlichkeiten durch direkten Vermögensverbrauch oder aber durch Inanspruchnahme des Kredites nachkommt. Denn im ersten Falle wird die Steuerpflicht nur da herabgesetzt, wo die Vermögensver-

* Oben Nr. 59 S. 343 ff.

minderung effektiv eintritt, im letzteren dagegen proportional mit Bezug auf sämtliche Aktiven, ohne Rücksicht auf allfällige besondere Beziehungen der Schulden zu einzelnen Vermögensbestandteilen, wie sie namentlich bei Hypothekar- oder Geschäftsschulden bestehen. Diesem Einflusse des Steuerpflichtigen kann jedoch, soweit er als ungebührlich erscheint, in genügender Weise durch den Vorbehalt begegnet werden, daß solchen Schulden, die erkennbar lediglich zum Zwecke einer Verschiebung der bisherigen Steuerverhältnisse, d. h. ohne jeden annehmbaren inneren Grund, eingegangen worden sind, diese Wirkung versagt wird.

6. — Aus der vorstehenden Erwägung folgt, daß auch der Kanton Appenzell A.-Rh., dessen Steuerrecht gleich dem des Kantons Basel-Stadt systematisch auf dem Boden der allgemeinen Reinvermögenssteuer steht, verpflichtet ist, von dem durch unbestrittene Taxation ermittelten Werte der im Kanton versteuerbaren Aktiven des Rekurrenten den Schuldenbetrag in Abzug zu bringen, der nach dem Verhältnis der ausgewiesenen Gesamtschulden zu den ausgewiesenen Gesamtktiven auf jene Steuerobjekte entfällt. Dabei kann der Einwand des Regierungsrates von Appenzell A.-Rh., daß es sich bei der angeblichen Schuld des Rekurrenten gegenüber seinen Kindern im Betrage von 40,000 Fr. jedenfalls um ein lediglich zu Steuerzwecken geschaffenes Schuldverhältnis handle, das, sofern es überhaupt bestehe, richtigerweise durch Verwendung eines entsprechenden Teils der in Basel versteuerbaren Aktiven beseitigt werden sollte, nicht als berechtigt anerkannt werden. Denn die Anweisung von auszahlungspflichtigem Kindesvermögen in der Form einer den väterlichen Geschäftsbetrieb belastenden Schuldverpflichtung — mag es sich hierbei um eine auf den Geschäftsliegenschaften versicherte Hypothekarschuld oder um eine gewöhnliche buchmäßige Geschäftsschuld handeln, was hier nicht völlig abgeklärt ist — erscheint in Verhältnissen vorliegender Art, wo ein wesentlicher Teil des väterlichen Vermögens in Liegenschaften und in einem Geschäft investiert ist, an sich nicht als ungewöhnlich, und im besonderen bieten die Akten keinerlei Anhaltspunkte dafür, daß der Rekurrent sich bei der Art der Abfindung seiner Kinder tatsächlich von Steuer-rücksichten im Sinne einer beabsichtigten Verkürzung des Steueranspruches des Kantons Appenzell hätte leiten lassen. Die appen-

zellischen Steuerbehörden haben somit die streitige Steuerpflicht des Rekurrenten auf der angegebenen Grundlage neu zu bestimmen; —

erkannt:

Der Rekurs wird dahin gutgeheißen, daß die Steuerveranlagung des Rekurrenten im Kanton Appenzell A.-Rh. gemäß den Mitteilungen der Kantonskanzlei dieses Kantons an ihn, vom 17. Februar und 7. April 1913, im Sinne der Erwägungen aufgehoben wird.

IV. Pressfreiheit. — Liberté de la presse.

104. Urteil vom 21. Oktober 1913 in Sachen Läubli gegen Unterwalden ob dem Wald.

Garantie der Pressfreiheit (Art. 55 BV): Kritik der Geschäftsführung eines staatlichen Bankinstituts in der Tagespresse; Kriterien ihrer Straflosigkeit. Damit gegebene Unzulässigkeit auch eines auf den gleichen Tatbestand gestützten zivilrechtlichen Genugtuungs- und Schadenersatzanspruchs.

Das Bundesgericht hat

auf Grund folgender Aktenlage:

A. — Der Rekurrent Jakob Läubli ist Teilhaber der Möbelfabrik von Gebrüder Läubli in Wylen (Gemeinde Sarnen). An der Obwaldner Landsgemeinde vom Frühjahr (Ende April) 1912 bekämpfte er als Vertreter der liberalen Opposition („Volkspartei“) den von Landammann Dr. Ming, einem Führer der konservativen Regierungspartei, empfohlenen Entwurf eines kantonalen Gesetzes zur Sicherung der Sparkassengelder (der, wie es scheint, von den Liberalen als eine im Interesse der Kantonalbank speziell gegen das liberale Konkurrenzinstitut der „Gewerbebank“ gerichtete Vorlage angesehen wurde) und erhob dabei gegen die Regierungspartei den Vorwurf, daß sie früher schon mit der Kantonalbank „politischen Druck ausgeübt“ habe. Dieser Vorwurf wurde von Dr. Ming als unbegründet zurückgewiesen. In der Nummer vom 4. Mai 1912 des liberalen Parteiorgans „Der Unterwaldner“ erschien hierauf