

tement conciliables avec celles de la Constitution fédérale susrappelées (art. 33, et 5 dispositions transitoires).

La question de savoir si le recourant satisfait à ces conditions de moralité exigées par la loi, n'est plus en revanche qu'une question du ressort des autorités cantonales, et que le Tribunal fédéral ne saurait revoir que si, dans la solution adoptée par les autorités cantonales, l'on pouvait apercevoir quelque arbitraire incompatible avec la garantie résultant des art. 33 et 5 dispositions transitoires déjà cités, ou avec celle résultant de l'art. 4 Const. féd. Mais tel n'est pas le cas en l'espèce, et le Conseil d'Etat de Fribourg apparaît bien plutôt comme ayant fait une saine appréciation des faits de la cause en décidant que le recourant ne réunissait point les conditions de moralité, d'honorabilité et de probité nécessaires, aux termes de la législation fribourgeoise, pour l'exercice de la profession d'avocat dans le canton.

3. — La décision du Conseil d'Etat de Fribourg, en date du 2 mars 1903, apparaissant ainsi comme justifiée ensuite des considérations qui précèdent, le recours doit être écarté en tout cas, et pour cette seule raison déjà. Il est donc absolument superflu de rechercher si, comme le prétend le recourant, celui-ci aurait pu, au point de vue des preuves de capacité, se mettre au bénéfice des dispositions des art. 33, et 5 des dispositions transitoires, de la Constitution fédérale.

Quant aux art. 2, 3 et 5 Const. féd., invoqués également par le recourant, ils sont sans pertinence dans le débat, la question soulevée par le recourant n'ayant à être tranchée qu'en regard des art. 33, et 5 des dispositions transitoires, et des considérations que l'on en peut déduire et qui ont été développées ci-dessus.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est écarté.

III. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

61. Urteil vom 26. September 1903 in Sachen
Neue Schweizerische Aktiengesellschaft „Sumatra“
gegen Regierungsrat Solothurn.

Steuerfreiheit des im Auslande liegenden Grundeigentums eines Inländers im Inland. Bundesrechtlicher Schutz gegen diese Art internationaler Doppelbesteuerung. Voraussetzungen hiefür.

A. Die Neue Schweizerische Aktiengesellschaft „Sumatra“, die ihren Geschäftssitz in Solothurn hat, betreibt Plantagen mit Kaffeebau und andern tropischen Kulturen auf Sumatra. Da, wie es scheint, Europäer daselbst kein Grundeigentum erwerben können, sind der Gesellschaft, bezw. ihren Rechtsvorgängern, vom Sultan von Serdang und dem Nyksgroten von Serdang durch „Landkontrakt“ vom Jahre 1888 1500 „Bau“ Land zur Anpflanzung auf die Dauer von 75 Jahren abgetreten worden. Nach dem Vertrage ist von dem abgetretenen Land eine jährliche Pacht (Landrente) von 1 Gulden per „Bau“ zu bezahlen. Für die erste Zeit war noch nicht die volle Pachtsumme von 1500 Gulden (3400 Fr.) zu entrichten, sondern die Pacht richtete sich nach der Zahl der in Kultur genommenen „Baus“, betrug aber im ersten Jahre mindestens 300, im zweiten mindestens 600 Gulden und so fort bis zur vollen Summe im fünften Jahre (Art. 5 des Landkontrakts). Außer der Landrente von 1500 Gulden mußte eine einmalige Gebühr von 15,000 Gulden für die Landabtretung bezahlt werden. Ferner bezieht die dortige Regierung von der Gesellschaft eine jährliche Abgabe, die für das Jahr 1900 290 mexikanische Dollar (756 Fr. 90 Cts.) betrug und von der Gesellschaft wie folgt spezifiziert wird:

Dollar	42 16	Haus- und Pferdesteuer,
„	32 50	Haus-, Wagen- und Pferdesteuer,
„	57 —	Haus- und Pferdesteuer,
„	158 34	Einkommensteuer.

B. Bei der Steuereinschätzung pro 1902 entstand zwischen der Gesellschaft „Sumatra“ und dem Regierungsrat des Kantons Solothurn ein Steuerkonflikt über den Umfang der Vermögenssteuerpflicht der erstern. Gestützt auf § 23 der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz (vom 30. Mai 1896) erklärte der Regierungsrat durch Entscheid vom 23. April 1903 das gesamte Aktienkapital und den Reservefonds von zusammen 773,000 Fr. als steuerpflichtig, während die Gesellschaft das Vermögen in seine einzelnen Bestandteile zerlegen und nur die inländischen Bestandteile im Gesamtbetrag von 103,824 Fr. 2 Cts. versteuern wollte, den Wert der in Sumatra gelegenen Immobilien und Mobilien dagegen nicht. Diese letztern Objekte wurden wie folgt angegeben: Der Landkontrakt (d. h. die negotiable Konzessionsurkunde, die zur Bebauung des Landes berechtigt), sodann die Gebäude-, Etablissements-, Straßen- und Graben-, Stall- und Karren-, Materialien-, Arbeiter-, Waren- und Reiskonto, ferner der Anlagekonto der beiden Plantagen, d. h. der Wert der gepflanzten Kaffeebäume und Pfeffersträucher. Für die Höhe der einzelnen Konti wurde auf den Geschäftsbericht für das Jahr 1900 verwiesen.

C. Die Aktiengesellschaft „Sumatra“ hat gegen den Entscheid des Regierungsrates rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen, mit dem Antrag, es sei der Entscheid, weil er eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung involviere, aufzuheben.

Der Regierungsrat hat auf Abweisung des Rekurses angetragen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach dem Inhalt der Rekurschrift wird der Entscheid des Regierungsrates nur insofern angefochten, als das durch die Gebäude und Pflanzungen auf Sumatra repräsentierte Vermögen der Rekurrentin in Solothurn zur Steuer herangezogen wird, jedoch ohne daß angegeben wäre, welche einzelne Bilanzposten des Geschäftsberichts von 1900 nun damit gemeint sind. In Bezug auf die übrigen Konti, für welche die Steuerpflicht ebenfalls bestritten war, liegt also eine Beschwerde nicht vor. Anderseits geht der Regierungsrat in seiner Vernehmlassung selber davon aus, daß auch bei Aktiengesellschaften, die nach § 23, Abs. 2 der Vollziehungsverordnung zum Staatssteuergesetz als Vermögen das

Gesellschaftskapital, den Reserve- und ähnliche Fonds zu versteuern haben, der Wert ausländischen Grundeigentums bei der Steuereinschätzung in Abzug zu bringen ist, sobald die Voraussetzungen einer bundesrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung vorliegen. Der Regierungsrat bestreitet lediglich, daß diese Voraussetzungen bei der Rekurrentin zutreffen. Die Kognition des Bundesgerichts hat sich daher auf diese allein noch streitigen Punkte zu beschränken.

2. Die Praxis der Bundesbehörden in Doppelbesteuerungssachen gewährt insofern auch einen Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, als im Ausland gelegenes und dort versteuertes Grundeigentum eines schweizerischen Einwohners nicht in der Schweiz nochmals besteuert werden darf (vgl. z. B. Amtl. Samml., Bd. I, S. 46, Erw. 2; III, S. 25, Erw. 8, 9; XIX, S. 668). Diesem Schutze liegt im Gegensatz zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht das Motiv der Abgrenzung kollidierender Steuerhoheiten zu Grunde, sondern einerseits das Billigkeitsmotiv, den Inländer vor übermäßiger Steuerbelastung zu bewahren, anderseits die Erwägung, daß für das Recht der Besteuerung von Immobilien nach den meisten Steuersystemen die Lage der Steuerobjekte, nicht der Wohnsitz des Eigentümers, maßgebend ist. Gerade mit Hinsicht auf diese Motive genügt es aber nicht, wie bei der interkantonalen Doppelbesteuerung, daß die Liegenschaften, die im Inland zur Steuer herangezogen werden wollen, einer fremden Steuerhoheit unterstehen, sondern es muß die weitere Voraussetzung hinzukommen, daß sie im Ausland auch wirklich besteuert werden.

3. Der Regierungsrat bestreitet nun zunächst, daß die Rekurrentin überhaupt Grundeigentum im Ausland habe, indem er ausführt, daß deren Gebäude und Pflanzungen in Sumatra keine Immobilarkualität hätten. Die Eigentumsverhältnisse an den Gebäuden und Pflanzungen und an den Grundstücken selbst seien streng geschieden und nur die ersteren seien Eigentum der Gesellschaft. Daß sie mit dem Boden zusammenhängen, habe hier rechtlich und wirtschaftlich keine Bedeutung. Es gehe auch nicht an, das dingliche Pachtverhältnis der Rekurrentin auf 75 Jahre unserem Begriffe des Grundeigentums gleichzustellen. Vielmehr schlossen die zeitliche Begrenzung und die Verpflichtung, eine jährliche Landrente zu bezahlen, den Eigentumsbegriff aus.

Diese Auffassung muß jedoch zurückgewiesen werden. Die Gebäude und Pflanzungen der Rekurrentin sind Anlagen, die mit Grund und Boden dauernd und fest verbunden sind. Als Bestandteile von Grund und Boden kommt ihnen zweifellos Immobilierqualität zu, und es ist nicht einzusehen, wieso der Umstand, daß die Rekurrentin nicht Eigentümerin von Grund und Boden ist, sondern nur ein langjähriges Nutzungsrecht daran hat, an dieser rechtlichen Eigenschaft der Anlagen etwas ändern, ihnen die Immobilierqualität nehmen und sie zu beweglichen Sachen machen soll. Die in den Anlagen steckenden Werte sind demnach immobilisiert, und ihre Besteuerung durch den Kanton Solothurn ist nichts anderes als eine Besteuerung auswärtigen Grundbesitzes. Hierbei ist gleichgültig, ob die Rekurrentin nach dem in jenem Teile von Sumatra geltenden Rechte als Eigentümerin der Gebäude und Pflanzungen zu betrachten ist (wie dies übrigens auch der Regierungsrat annimmt), oder aber das Eigentum daran wenigstens formell demjenigen an Grund und Boden folgt; denn auch im letzteren Falle ist das Verhältnis der Rekurrentin zu den Gebäuden und Pflanzungen wirtschaftlich dem Eigentümer durchaus gleich und muß daher zweifellos auch steuerrechtlich gleich behandelt werden.

4. Was nun die zweite Voraussetzung einer bundesrechtlich unzulässigen internationalen Doppelbesteuerung anbetrifft, so hat die Rekurrentin den ihr obliegenden Nachweis, daß sie ihre Gebäude und Pflanzungen in Sumatra tatsächlich versteuere, nicht geleistet. Sie behauptet allerdings, die sog. Landrente von 1500 Gulden, die sie jährlich an die Regierung zu bezahlen hat, sei kein civilrechtlicher Pachtzins, sondern eine Immobiliersteuer für die Bebauung des Landes, die speziell auf den Gebäuden und Pflanzungen liege. Allein Anhaltspunkte dafür, daß es sich bei der Landrente wirklich um eine Besteuerung der Anlagen handle, sind den Akten nicht zu entnehmen; die Umstände sprechen viel eher für das Gegenteil. Es ist in dieser Beziehung vor allem hervorzuheben, daß die Landrente geschuldet wird ohne Rücksicht auf Umfang und Art der Pflanzungen, Zahl und Bedeutung der Gebäude. Auch in den ersten Jahren hat sich die Rente nach Art. 5 des Landkontrakts nicht schlechthin nach dem Umfang der

Pflanzungen gerichtet, sondern sie war unter allen Umständen in einem bestimmten Mindestbetrage zu entrichten (1. Jahr $\frac{1}{5}$, 2. Jahr $\frac{2}{5}$ u. s. f.). Es fehlt also die Beziehung zum Wert oder Ertrag des Vermögensobjekts. Im fernern ist nicht ersichtlich, daß der Rekurrentin die Pflicht zur Zahlung der Landrente von der Regierung kraft öffentlicher Autorität auferlegt worden sei. Diese Pflicht ist vielmehr Bestandteil eines Vertrages, bei dessen Abschluß sich die Kontrahenten, wie es scheint, gleichberechtigt gegenüberstanden, und es deutet alles darauf hin, daß die Landrente die Gegenleistung der Rekurrentin für die Abtretung des Landes ist, also nicht eine kraft staatlicher Zwangsgewalt erhobene Abgabe, sondern ein Entgelt für eine spezielle Leistung der Regierung. Die für eine Steuer in unserem Sinn wesentlichen Momente sind demnach bei der Landrente jedenfalls nicht vorhanden, weshalb sie auch nicht als Steuer für die Gebäude und Pflanzungen anerkannt werden kann.

Neben der Landrente bezahlt die Rekurrentin eine von ihr als Spezial-Steuer bezeichnete Abgabe, die im Jahre 1900 756 Fr. 90 Cts. (290 mexikanische Dollar) betrug. Als Immobiliersteuer können hievon nur in Betracht kommen die 3 ersten Posten von zusammen 343 Fr. 53 Cts. (131 66 mexikanische Dollar), die als Haus-, Wagen- und Pferdesteuer aufgeführt werden. Auch in Bezug auf diese Steuer sind jedoch die Verhältnisse durchaus unabgeklärt; die Rekurrentin erklärt selber, daß sie eine nähere Spezifikation nicht geben könne. Es fehlt vor allem eine Auscheidung der Haussteuer von der Wagen- und Pferdesteuer, und es ist daher der Betrag der erstern gänzlich unbekannt. Es steht sodann auch noch keineswegs fest, daß es sich bei der Haussteuer um eine eigentliche Immobiliersteuer, d. h. eine auf die Gebäude als Vermögensobjekte gelegte Steuer handle, und wenn es auch der Fall sein sollte, so wäre doch damit nur ein im Verhältnis zum Wert der ganzen Anlage äußerst minimier Teil des dortigen Immobiliervermögens der Rekurrentin besteuert. Aus all diesen Gründen ist auch mit dieser Spezialsteuer der Nachweis, daß die Rekurrentin ihre Anlagen in Sumatra wirklich versteuere, nicht geleistet.

Da nach diesen Ausführungen nicht erstellt ist, daß die Rekurrentin ihre Pflanzungen und Gebäude in Sumatra tatsächlich

versteuert, liegt eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung nicht vor, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

62. Urteil vom 30. September 1903 in Sachen
Bank in Schaffhausen
gegen Regierungsrat Schaffhausen.

Garantie der Öffentlichkeit der Verhandlungen des Regierungsrates (Art. 33 Schaffh. K.-V.). Tragweite. — Besteuerung des gesamten Aktienkapitals und der Reserven von Aktiengesellschaften, die in einem andern Kanton Liegenschaften haben, durch den Wohnsitzkanton. Natur des Aktienkapitals. Abzug für die auswärts gelegenen Liegenschaften. — Verfassungsgrundsatz der Gewaltentrennung.

A. Anlässlich der Einschätzung für die Staatssteuer pro 1903 entstand zwischen der Bank in Schaffhausen und den Steuerbehörden des Kantons Schaffhausen ein Steuerkonflikt über folgende Fragen:

1. Ob die Bank den Wert ihrer in Veltheim, Kanton Zürich, gelegenen Liegenschaft von dem als Vermögen zu versteuernden Aktienkapital, Reserve- und Dividendenergänzungsfonds (3,530,000 Franken) in Abzug bringen könne. Die Bank verlangte, daß der Bilanzwert der Liegenschaft von 52,000 Fr., eventuell der in Veltheim versteuerte Steuerwert von 30,000 Fr. und ganz eventuell die in Veltheim bezahlte Staatssteuer von 64 Fr. von der in Schaffhausen zu entrichtenden abgezogen werde. Der kantonale Steuerkommissär wollte, jedoch ohne Präjudiz für die Zukunft, einen Abzug von 10,000 Fr. zulassen;

2. ob zwei Verluste im Gesamtbetrag von 139,000 Fr. (auf Debitorenkonto 115,000 Fr., auf Syndikatkonto 24,000 Fr.), welche die Bank im Jahre 1902 unbestrittenermaßen erlitten hat, vom Betriebsergebnis, also vom zu versteuernden Einkommen, wie die Bank es verlangte, oder vom Vermögen (Aktienkapital, Re-

serve- und Spezialfonds), wie der Steuerkommissär anordnete, in Abzug zu bringen seien;

3. von welchem Betrag als Betriebskapital 5 % behufs Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens abzuziehen seien, ob von 3,531,705 Fr. (Bank) oder von 3,381,000 Fr. (Steuerkommissär). Der erstere Betrag ist die Gesamtsumme des Aktienkapitals, der Reserven und des Saldovortrags aus dem Jahre 1901; der letztere Betrag ist das Aktienkapital und die Reserven nach Abzug der beiden Verluste und von 10,000 Fr. für die Liegenschaft in Veltheim.

Der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen entschied am 25. März 1903, nachdem eine kontraktliche Verhandlung zwischen dem Vertreter der Bank und dem kantonalen Steuerkommissär stattgefunden hatte, daß für die Liegenschaft in Veltheim gar kein Abzug zu machen sei, die Bank also das gesamte Aktienkapital nebst Reserve- und Dividenden-Ergänzungsfonds als Vermögen zu versteuern habe, und daß die beiden Verluste von zusammen 139,000 Fr. vom Vermögen, d. h. vom Aktienkapital abzuziehen seien und nicht vom Betriebsergebnis. Auf den dritten Streitpunkt trat der Regierungsrat nicht weiter ein, sondern bemerkte lediglich, daß die steuerfreien 5 % vom ganzen Betriebskapital von 3,530,000 Fr., eventuell von 3,391,000 Fr. bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zu berechnen seien.

In der Begründung dieses Entscheides wird im wesentlichen ausgeführt: Die Aktiengesellschaften hätten nach dem Staatssteuergesetz als Vermögen das einbezahlte Aktienkapital und die Reserven zu versteuern, und es werde steuertechnisch nicht unterschieden zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen (Art. 28 u. 41 der Vollziehungsverordg. z. Staatssteuerges.), weil alle diese Werte bereits im Aktienkapital und Reservefonds figurierten. Es sei daher auch zuzugeben, daß die Bank in ihrem Aktienkapital den Wert der Liegenschaft in Veltheim mitversteuere und daß dieser Wert also faktisch zweimal besteuert werde. Aber das Steuerobjekt sei in beiden Fällen nicht dasselbe. In Veltheim seien das Grundeigentum, in Schaffhausen das Aktienkapital und die Reserven Steuerobjekt. Ein Abzug von letzterem Steuerobjekt könnte nur stattfinden, wenn die Bank, was nicht der Fall sei, eine Filiale