

hältnismäßigen Teil ihrer nicht grundversicherten Schulden auf die Liegenschaften, für die sie steuerpflichtig sind, zu verlegen, und einen entsprechenden Schuldenabzug zu machen. Ihr Verhältnis zur kantonalen Steuerhoheit weist vielmehr eine gewisse Analogie zu demjenigen eines auswärts wohnenden Liegenschaftsbesitzers auf, und da nun beim letztern bei Besteuerung seines kantonalen Grundstückes laufende Schulden gar nicht und Hypotheken nur unter bestimmten Erfordernissen und Beschränkungen berücksichtigt werden, so ergibt sich, daß nach richtiger Auslegung des Gesetzes die Bundesbahnen bei ihren nicht steuerfreien Immobilien überhaupt keinen Abzug für ihre (nicht grundversicherten) Schulden in Anspruch nehmen können.

4. Aus dem Gesagten folgt, daß die Rechtsbegehren der Bundesbahnen weder nach dem Rückkaufs-, noch nach dem kantonalen Steuerrecht begründet sind. Die Frage, ob und in welchem Umfang nach dem einen oder andern Recht bei der Besteuerung von nicht steuerfreien Grundstücken der Bundesbahnen ein Abzug für darauf haftende Hypothekenschulden gestattet wäre, war nicht zu erörtern. Es ist von den Bundesbahnen nicht geltend gemacht worden, daß aus den fraglichen Liegenschaften Hypotheken lasten. (In der Rekurschrift ist nur nebenhin bemerkt, daß eventuell die noch zu Recht bestehenden Hypothekar-Schuldverschreibungen der verstaatlichten Privatbahnen in Anrechnung gebracht werden müßten; aber daß solche Schuldverschreibungen speziell auf den in Frage stehenden Liegenschaften haften, wird nicht behauptet.) Der Regierungsrat hat allerdings anerkannt — ob vom Standpunkt des eidgenössischen oder kantonalen oder beider Rechte aus, wird nicht gesagt —, daß bei den fraglichen Liegenschaften im Kanton St. Gallen Hypotheken, wenn solche beständen, voll in Abzug gebracht werden müßten.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Die Rechtsbegehren der Schweizerischen Bundesbahnen werden abgewiesen.

Dritter Abschnitt. — Troisième section.

## Kantonsverfassungen.

### Constitutions cantonales.

#### Eingriffe in garantierte Rechte. — Atteintes portées à des droits garantis.

#### 45. Urteil vom 17. Mai 1906 in Sachen Kantonaler Solothurnischer Handels- und Industrie-Verein gegen Regierungsrat Solothurn.

*Legitimation zum staatsrechtlichen Rekurse. Art. 178 Ziff. 2 OG. — Art. 62 Abs. 2 Soloth. KV. Begriff des « reinen Einkommens ». Verstößt das soloth. Gesetz betr. die direkte Staatssteuer, vom 17. März 1895, speziell dessen § 5, gegen die Verfassung? (Nichtabzug der Steuern bei Bemessung des reinen Einkommens.)*

A. Die Firmen, für die der Solothurnische Handels- und Industrieverein beschwerdeführend auftritt, hatten gegen die Taxationen der Bezirkssteuerkommissionen für die Staatssteuer pro 1905 beim Regierungsrat des Kantons Solothurn folgende Beschwerde erhoben: „Nach § 5 des Gesetzes betreffend die direkte Staatssteuer vom 17. März 1895 können vom Einkommen „eines Steuerpflichtigen die Unkosten seines Geschäftsbetriebes in Abzug gebracht werden. Zu diesen Unkosten rechnen die Rekurrenten auch die an den Staat und die Gemeinden zu zahlenden Steuern, und sie haben dieselben bei der diesjährigen, wie bei „allen frühern Steuer selbsttaxationen vom Ertrag ihrer Betriebe

„abgezogen. Die Abzüge sind bisher von den genannten Bezirks-  
 „Steuerkommissionen immer akzeptiert worden; in diesem Jahre  
 „jedoch wurden sie von denselben gestrichen. Die Rekurrenten  
 „halten dieses Vorgehen der Bezirkssteuerekommissionen als dem  
 „Sinne des § 5 des Staatssteuergesetzes zuwiderlaufend und stellen  
 „das Begehren, es sei das Vorgehen der Bezirkssteuerekommissionen  
 „als ungesetzlich aufzuheben.“ § 5 des solothurnischen Gesetzes  
 betreffend die direkte Staatssteuer vom 17. März 1895 lautet:  
 „Als Einkommen wird angesehen der geldwerte Ertrag des Ver-  
 „mögens, der Unternehmung und der Lohnarbeit, nach Abrech-  
 „nung der Geschäftskosten, worunter auch die Zinsen schuldiger  
 „Kapitalien, jedoch nicht Haushaltungskosten und persönliche Aus-  
 „lagen verstanden sind.“ Nach § 13 der Vollziehungsverordnung  
 zu diesem Gesetze werden als Geschäftskosten angesehen „alle  
 „die für die Gewinnung eines Einkommens nötigen Unkosten  
 „als: die Beschaffungskosten für Rohmaterialien, die Löhnungen  
 „der Arbeiter und Angestellten, die Abzüge nach § 14 der Ver-  
 „ordnung, die Auslagen für den Unterhalt der Gebäude und der  
 „Betriebsrichtungen, die auf letzteren vollzogenen Abschreibun-  
 „gen, soweit sie der tatsächlichen Entwertung entsprechen, Patent-  
 „gebühren etc. Sodann sind des fernern in Abzug zu bringen:  
 „Pacht- und Mietzinsen für Objekte des Geschäftsbetriebes, Schul-  
 „den- und Schleißzinsen.“ Der Regierungsrat wies den Rekurs  
 durch Entscheid vom 6. Februar 1906 mit folgender wesentlicher  
 Begründung ab: Der Unkostenbegriff nach der kantonalen Ge-  
 setzgebung umfasse nur solche Ausgaben, die mit der Gewinnung  
 des Einkommens in unmittelbarem Zusammenhange stünden, die  
 durch einen Aufwand bedingt seien, den das betreffende Geschäft  
 mit Notwendigkeit erfordere; hiezu gehörten die direkten Ver-  
 mögens- und Einkommenssteuern, die Beiträge des Steuerpflich-  
 tigen zur Bestreitung der öffentlichen Bedürfnisse seien, nicht.  
 Der Kanton Solothurn besteuere jedes Einkommen gleich, ohne  
 Rücksichtnahme auf seinen Ursprung. Dem Zweck und Wesen der  
 solothurnischen direkten Steuern sei es daher zuwider, das maß-  
 gebende Gesamteinkommen in Posten zu zerlegen, bei deren Ge-  
 winnung Vermögensfaktoren mitgewirkt hätten, und in solche, bei  
 denen dies nicht der Fall sei, die Steuerbeträge dementsprechend

zu repartieren und abzurechnen. Der Abzug der direkten Staats-  
 und Gemeindesteuern werde von der Großzahl der Steuerpflich-  
 tigen auch gar nicht einmal beansprucht. Die kaufmännischen Be-  
 triebrechnungen, nach denen allerdings die Steuern bei den Un-  
 kosten gebucht würden, seien für die Steuererhebung, die sich nach  
 dem Gesetze zu richten habe, nicht maßgebend; so seien z. B.  
 auch Abschreibungen steuerrechtlich nur zulässig, soweit sie der  
 Abnutzung und dem Minderwert der betreffenden Objekte ent-  
 sprächen.

B. Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat der Solo-  
 thurnische Handels- und Industrieverein mit Vollmacht der Re-  
 kurrenten den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht mit dem  
 Antrag auf Aufhebung ergriffen. Als Beschwerdegrund wird gel-  
 tend gemacht eine Verletzung des Art. 62 Abs. 2 KV, welche  
 Bestimmung sich unter dem Abschnitt Volkswirtschaft in der KV  
 findet und an Absatz 1 — „Bestimmungen über direkte Be-  
 „steuerung und indirekte Abgaben sind Sache der Gesetzgebung“  
 — anknüpfend lautet: „Eine direkte Steuer kann nur auf das  
 „reine Vermögen (nach Abzug aller Schulden) und auf das  
 „reine Einkommen verlegt werden.“ In der Rekursbegründung  
 wird ausgeführt: Für die Feststellung des kantonalen Unkosten-  
 begriffes sei zwar die kantonale Gesetzgebung maßgebend; doch  
 sei ihr in Art. 62 Abs. 2 KV eine Schranke gesetzt, die sie nicht  
 überschreiten dürfe. Unter „reinem Einkommen“ verstehe die Finanz-  
 wissenschaft allgemein die Summe derjenigen periodischen Wertzu-  
 gänge, welche das Subjekt, das diese Werte bezieht, verbrauchen  
 könne, ohne daß sich sein Vermögen vermindere. In diesem Sinne  
 müsse auch die angerufene Bestimmung der KV interpretiert wer-  
 den. Das Einkommen einer Person könne aus verschiedenen  
 Quellen fließen: Arbeit, Vermögen, Arbeit und Vermögen zu-  
 sammen (Geschäftsunternehmung). Jede dieser Quellen werfe zu-  
 nächst einen gewissen Ertrag ab, die zusammen das Einkommen  
 des Steuerpflichtigen bildeten. Soweit der Ertrag aus Vermögen  
 fließe, sei die Quelle durch die Vermögenssteuer vorbelastet und  
 es werde der Ertrag um die Summe der bezahlten Vermögens-  
 steuer verringert, und wenn nun der letztere Betrag mitversteuert  
 werden müsse, so werde, in Widerspruch mit Art. 62 Abs. 2 KV,

das rohe und nicht das reine Einkommen der Einkommenssteuer unterworfen. Wenn auch das solothurnische Steuerrecht die vom nämlichen Steuersubjekt zu zahlende Einkommens- und Vermögenssteuer zusammenziehe und gemeinsam der Progression unterwerfe, so daß aus der endlichen Steuersumme der Anteil des Vermögens und des Einkommens nicht mehr ersichtlich sei, so sei doch die Zerlegung in die einzelnen Posten und damit der beanspruchte Steuerabzug in Bezug auf das Vermögen sehr wohl durchführbar, zumal einfach, zur Ermittlung des reinen Einkommens, von der Summe aller Reinerträge die Summe aller Vermögenssteuern abgezogen werden müßten. Schließlich wird geltend gemacht, daß der von den Rekurrenten vertretene Standpunkt auch in andern Steuergesetzgebungen, speziell dem preußischen Einkommenssteuergesetz vom 24. Juni 1891 und in einem Revisionsentwurf zu demselben anerkannt sei, was des nähern ausgeführt wird.

C. Der Regierungsrat des Kantons Solothurn hat beantragt, es sei wegen mangelnder Aktivlegitimation des Handels- und Industrievereins auf den Rekurs nicht einzutreten, eventuell, es sei derselbe als unbegründet abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach dem Rubrum der Rekurschrift scheint der Solothurnische Handels- und Industrie-Verein in eigenem Namen als Rekurspartei aufzutreten, wozu er selbstverständlich nicht legitimiert wäre, weil der angefochtene Entscheid des Regierungsrates nicht ihn, sondern ausschließlich eine Anzahl von Firmen betrifft. Da aber der Handels- und Industrie-Verein zugleich Prozeßvollmachten der einzelnen betroffenen Firmen eingelegt hat, so kann kein Zweifel sein, daß er in Wahrheit im Namen und Auftrag der letztern als Rekurrenten handelt, wozu er als (im Handelsregister eingetragene) juristische Person ohne Frage befugt ist. Trotz jenes formellen Mangels im Rubrum der Rekurschrift ist daher auf den Rekurs einzutreten.

2. In der Vernehmlassung des Regierungsrates ist die Frage aufgeworfen, ob Art. 62 Abs. 2 KV, dessen angebliche Verletzung einziger Rekursgrund bildet, überhaupt den Rekurrenten ein verfassungsmäßiges Recht im Sinne des Art. 113 BV und Art. 175 Biff. 3 DG gewähre und demgemäß im Wege des staatsrecht-

lichen Rekurses angerufen werden könne, oder nicht vielmehr eine bloße, kein subjektives Recht begründende Anweisung an den Gesetzgeber enthalte. Indessen hat die Praxis den staatsrechtlichen Rekurs von jeher regelmäßig zugelassen, sobald jemand die Verletzung einer Verfassungsbestimmung, auch wenn sich diese als bloße objektive Rechtsnorm darstellen sollte, begangen durch den Erlaß oder die Verfügung einer kantonalen Behörde, behauptet und nachweist, daß er dadurch in seinen Interessen gekränkt worden ist (s. z. B. US d. Gg. E. 22 S. 1011 f.). Doch können nähere Ausführungen hierüber unterbleiben, da eine Verletzung des Art. 62 Abs. 2 KV hier jedenfalls nicht vorliegt.

3. In der Rekurschrift wird der angefochtene Entscheid in keiner Weise vom Standpunkt des kantonalen Steuergesetzes aus kritisiert, sondern einzig aus Art. 62 Abs. 2 KV angefochten und es wird dabei betont, daß diese Verfassungsbestimmung eine Schranke für den Gesetzgeber bilde. Die Rekurrenten anerkennen daher offenbar, daß der Regierungsrat in seinem Entscheid das Gesetz an sich richtig ausgelegt und angewendet habe; sie beschweren sich nicht über die unrichtige, verfassungswidrige Handhabung des Gesetzes, sondern darüber, daß ein im fraglichen Punkte verfassungswidriges Gesetz auf sie angewendet worden ist. Muß somit davon ausgegangen werden, daß der angefochtene Entscheid mit dem Gesetze in Einklang steht, und ist lediglich zu prüfen, ob das Gesetz, insofern es bei Feststellung des reinen Einkommens den Abzug der in Bezug auf das Vermögen bezahlten Steuern nicht gestattet, über die Verfassung hinausgeht, so kommt in Betracht: Die Verfassung definiert den Begriff des „reinen Einkommens“ nicht; sie stellt hierfür auf die Gesetzgebung ab. Und wenn nun die letztere den Begriff in einer Weise fassen sollte, die vielleicht mit der in der nationalökonomischen Wissenschaft allgemein oder überwiegend herrschenden Auffassung nicht übereinstimmt, so hätte sie damit die Schranken der Verfassung noch nicht überschritten; mangels einer Definition in der Verfassung wäre ein Widerspruch erst dann anzuerkennen, wenn das Gesetz Faktoren zu reinem Einkommen zählen würde, die auch bei weitestgehender Auffassung schlechterdings nicht darunter gebracht werden können. Und ein Widerspruch zwischen Verfassung und

Gesetz dürfte um so weniger leicht hier angenommen werden, als das Gesetz, wie die Verfassung, durch Volksabstimmung sanktioniert worden ist, als somit dasselbe oberste gesetzgeberische Organ des Kantons, das der Verfassung zugestimmt, auch das Gesetz, als Ausführung der letztern, angenommen hat. Auch ist daran zu erinnern, daß das Bundesgericht in zweifelhaften Fragen der Auslegung der kantonalen Verfassung es stets als Regel befolgt hat, sich von der Auffassung der höchsten kantonalen Behörde nicht ohne Not zu entfernen. Nun kann keine Rede davon sein, daß unter reinem Einkommen eines Steuerpflichtigen (aus Vermögen und Arbeit) notwendigerweise das Einkommen nach Abzug der in Bezug auf das Vermögen bezahlten Steuern zu verstehen sei. Selbst wenn man die von den Rekurrenten als in der Finanzwissenschaft allgemein anerkannt angerufene Definition des Einkommens vorliegend für maßgebend erachten wollte, wonach Einkommen die Summe derjenigen periodischen Wertzugänge ist, welche das Subjekt, das diese Werte bezieht, verbrauchen kann, ohne daß sich sein Vermögen verringert, so würde sich jene Folgerung daraus noch keineswegs ohne weiteres ergeben, weil zu dem „Verbrauchen des Einkommens“ sehr wohl auch die als Steuern bezahlten Beiträge des Pflichtigen an die Staats- und Gemeindefasten gerechnet werden können. Es ist denn auch unverständlich, weshalb die Rekurrenten vom Standpunkt dieser Definition aus, so wie sie von ihnen verstanden wird, den Abzug nur der hinsichtlich des Vermögens und dessen Ertrag entrichteten und nicht auch den Abzug der vom Ertrag der Arbeit bezahlten Steuern verlangen, da ja der Steuerpflichtige den Betrag weder der einen, noch der andern im Sinne der Rekurrenten „verbrauchen“ kann. Steuerrechtlich wird übrigens das reine Einkommen (speziell der reine Ertrag aus Vermögen) vielfach als dasjenige definiert, was dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Gewinnungskosten verbleibt (s. z. B. Heberg, Artikel Steuer im Handwörterbuch der Staatswissenschaft); zu den Gewinnungskosten, d. h. den Aufwendungen, die zu machen sind, um Einkommen oder Ertrag zu erzielen, können aber die Steuern doch gewiß kaum gezählt werden. Das reine Einkommen ist ja Voraussetzung und Grundlage der Steuer, und kann daher nicht wohl

erst durch die letztere bedingt sein. Die Frage, ob bei Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens die bezahlten Steuern abzurechnen sind, wird denn auch nach verschiedenen Steuersystemen, die sämtlich auf dem Standpunkt der Besteuerung des reinen Einkommens stehen, verschieden beantwortet. So wird der Abzug z. B. nach der Praxis des bernischen Steuerrechts, obgleich dieses nur das reine Einkommen der Steuer unterwirft (§ 4 des Einkommenssteuergesetzes), nicht gestattet, und das Bundesgericht hat dies (im Urteil i. S. Knopf vom 20. Mai 1903\*) als eine — im Hinblick auf Art. 4 BB — durchaus zulässige Gesetzesauslegung erklärt. Auf ähnlichem Boden steht die freiburgische Steuerpraxis, die vom Bundesgericht hierbei gleichfalls geschützt worden ist (Urteil vom 27. Oktober 1904 i. S. der Banque populaire suisse\*). Unter diesen Umständen kann gewiß nicht gesagt werden, daß auch bei weitestgehender Auslegung unter „reinem Einkommen“ im Sinne des Art. 62 Abs. 2 KB nur das Einkommen nach Abzug der (in Bezug auf das Vermögen bezahlten) Steuern gemeint sein könne. Vielmehr hat die Verfassung, indem sie die Besteuerung des reinen Einkommens postuliert, diese steuerrechtliche Detailfrage durchaus ungelöst gelassen, so daß sich das Steuergesetz durch die Beantwortung der Frage in dieser oder jener Weise mit der Verfassung gar nicht in Widerspruch setzen konnte.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

\* In der AS nicht abgedruckt.

(Anm. d. Red. f. Publ.)