

V. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

41. Urteil vom 1. Juli 1922 i. S. Dionise und Adolf Perrig gegen Staatsrat des Kantons Wallis.

Anfechtung der Anwendung einer verfassungswidrigen Bestimmung, die an sich wegen Ablaufs der Beschwerdefrist unanfechtbar ist. Formulierung des Beschwerdebegehrens in Hinsicht auf das persönliche Interesse des Beschwerdeführers. — Bestimmung eines kantonalen Einkommenssteuergesetzes betreffend die Frage des Schuldenabzuges bei Steuerfreiheit der Forderung. Auslegung durch die kantonale Steuerbehörde im Sinne der Unzulässigkeit des Abzuges. Prüfung, ob diese Auslegung eine materielle Rechtsverweigerung enthalte und ob sie andern Falles gegen die Rechtsgleichheit verstosse.

A. — Am 15. Januar 1921 hat der Grosse Rat des Kantons Wallis ein Dekret über das kantonale Steuerwesen erlassen, dessen Absatz 1 des Art. 5 bestimmt:

« Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen des Steuerpflichtigen. Zur Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden von den Aktiven alle Hypothekar- und Chirographarschulden in Abzug gebracht, die mit Namen und Wohnort des Gläubigers angeführt sind, sofern dieser letztere (im Kanton s. den französischen Text) die Steuer auf die betreffenden Guthaben entrichtet oder aber davon auf Grund des Art. 55 des Finanzgesetzes enthoben ist. »

Der französische Text des Art. 5 Absatz 1 lautet wie folgt:

« L'impôt sur la fortune est calculé sur la fortune nette globale du contribuable. Pour fixer la fortune imposable, on déduit de l'actif toutes les dettes hypothécaires et chirographaires indiquées avec nom et

» domicile du créancier, pour autant que ce dernier
» paie l'impôt sur la fortune de dite créance dans le
» canton ou en est exonéré à teneur de l'art. 55 de la
» loi des Finances. »

Der erwähnte Artikel 55 des Finanzgesetzes vom 10. November 1903 regelt die Fälle der Steuerbefreiung und erklärt dabei unter litt. h als von der Vermögens- und Einkommenssteuer befreit « diejenigen, die auf Grund von Spezialgesetzen davon enthoben sind (ceux qui en sont exempts en vertu de lois spéciales). »

Im weitem bestimmt der Art. 10 des Dekretes:

« Les sociétés anonymes et les sociétés coopératives paient l'impôt sur la fortune et le revenu (bénéfice) comme suit:

« 1. un impôt sur la fortune calculé à raison du
» 1,5 % du capital-actions versé ou des parts sociales
» ainsi que des réserves et de 1 % du capital-actions
» ou des parts non-versées;

« 2. un impôt sur le revenu (bénéfice) net, calculé en % du bénéfice sur la base de la moitié du
» taux que le bénéfice représente proportionnellement
» au capital social, les réserves comprises. »

B. — Die Beschwerdeführer Adolf Perrig und Dionise Perrig besitzen in Brig ein Wohnhaus im amtlichen Schätzungswerte von 88,279 Fr., das zu Gunsten der Bank in Brig, einer Aktiengesellschaft, mit einer Hypothekarschuld von 35,000 Fr. belastet ist. Der Beschwerdeführer Adolf Perrig ist Eigentümer eines andern Hauses daselbst, auf dem eine Hypothekarschuld von 30,000 Fr. ebenfalls zu Gunsten der Bank in Brig als Gläubiger ruht.

Bei der Erhebung der Kantonssteuer für 1921 verlangten die Beschwerdeführer, dass diese Hypothekarschulden von den Aktiven abgezogen werden. Auf die Weigerung der Einschätzungsbehörde wandten sie sich mit ihrem Begehren an das kantonale Finanzdepartement. Dieses lehnte es durch Schreiben vom

29. Dezember 1921 ab, weil die Bank in Brig sich weigere, für die entsprechenden Hypothekarguthaben die Steuer zu bezahlen.

Die Beschwerdeführer erneuerten ihr Begehren vor dem Staatsrate als Rekursbehörde. Sie brachten an: Die Bank in Brig habe jenen Standpunkt freilich früher, als der Schuldenabzug noch nicht ausdrücklich vorgesehen gewesen sei, eingenommen. Heute aber wäre eine solche Stipulation nicht mehr zulässig. Die Bank werde denn auch für den Ertrag der Hypothekarguthaben besteuert. Müsste der Schuldner noch seine Schuld besteuern, so ergäbe sich eine Doppelbesteuerung. Überhaupt dürften und sollten nach dem Dekrete die Hypothekarschulden abgezogen werden und zwar auch « gegenüber den Banken ».

C. — Der Staatsrat hat den Rekurs durch Entscheid vom 11. März 1922 abgewiesen gestützt auf den Art. 5 des Finanzdekretes und mit folgender Begründung:

Das Dekret führe den von ihm proklamierten Grundsatz der Besteuerung des Reinvermögens nicht streng durch. Er erleide in Art. 5 eine wichtige Einschränkung in dem Sinne, dass der Schuldenabzug nur insoweit gewährt werde, als der Gläubiger im Wallis die Vermögenssteuer auf das betreffende Guthaben entrichte. Die Rekurrenten übersehen diese restriktive Bestimmung, wenn sie behaupten, die Hypothekarschulden könnten im allgemeinen abgezogen werden. Nun entrichte die Bank in Brig als Aktiengesellschaft nach Art. 10 keine allgemeine und progressive Vermögenssteuer, sondern nach Art. 10 des Dekretes bloss eine Kapitalsteuer mit festem Steuerfusse von $1\frac{1}{2}\%$ auf ihr Betriebskapital, d. h. ihr Aktienkapital und ihre Reserven. Sie bezahle für keine andern Vermögenswerte, im besondern nicht für ihre Forderungen gegenüber den Rekurrenten, die Vermögenssteuer. Das Begehren um Schuldenabzug sei daher nach Art. 5 des

Dekretes abzuweisen. Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor, da es sich nicht um die Besteuerung derselben Person handle und die Ertragssteuer der Aktiengesellschaft kein Äquivalent für die fragliche Vermögenssteuer sei. Überhaupt sei der Staatsrat an den eindeutigen und klaren Wortlaut des Gesetzes gebunden und könne dessen Verfassungsmässigkeit nicht nachprüfen.

D. — Mit ihrer nunmehrigen staatsrechtlichen Beschwerde beantragen die Rekurrenten vor Bundesgericht unter Berufung auf den Art. 4 BV, den ihm inhaltlich entsprechenden Art. 3 KV und Art. 46 Abs. 2 BV: Es sei der Entscheid des Staatsrates aufzuheben und zu entscheiden: a) laut Art. 5 des Finanzdekretes sei der Schuldenabzug allgemein zulässig; b) subsidiär: es sei zulässig der Abzug der Schulden, für welche im Kanton « wohnsässige » Gläubiger, seien es physische oder juristische Personen, namhaft gemacht werden.

Zum ersten Antrage führen die Beschwerdeführer aus: Der Art. 5 des Dekretes enthalte einen innern Widerspruch. Der Hauptsatz stelle das Prinzip der Besteuerung des Reinvermögens auf. Neben ihm sei der zweite Satz, — soweit er den Schuldenabzug nicht zulässt, — « nicht denkbar » und könne als eine « nebensächliche Bestimmung den Hauptsatz nicht ausser Kraft setzen ». Diese restriktive Bestimmung sei aber nicht allein widersinnig, sondern auch ungerecht und willkürlich, indem sie zwei Kategorien Steuerpflichtiger, solche mit Rein- und solche mit Bruttovermögen schaffe. Unbegreiflich sei auch die Praxis, die Hypothekargläubiger anzufragen, ob sie den von den Schuldern verlangten Schuldenabzug übernehmen wollen. Ferner verletze der angefochtene Entscheid und der Art. 5 das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung (was näher ausgeführt wird). Endlich wenden sich die Beschwerdeführer dagegen, dass das Dekret vom 19. Mai 1916 betreffend die Errichtung einer Kantonal-

bank, indem es dieser Steuerfreiheit gewähre, zugleich deren Schuldner (« Klienten ») im Verhältnis zu den andern steuerpflichtigen Schuldnern privilegiere.

Die Begründung des subsidiären Begehrens lautet im wesentlichen: Nach der Anfrage des Finanzdepartementes an die Bank in Brig würde es vom Gutdünken des Gläubigers abhängen, ob er die Kapitalforderung versteuern wolle oder nicht, während doch der Art. 76 des Finanzgesetzes bestimme, dass « alle Klauseln einer Schuldverschreibung, die dem Schuldner die Bezahlung der Steuern überbürden, welche dem Gläubiger auferlegt sind und auferlegt werden könnten, als nichtig und wirkungslos erklärt werden ». Der Einwand, dass es sich hier um eine Aktiengesellschaft handle, die für den verlangten Schuldenabzug die entsprechende Steuer nicht bezahle, halte vor dem Gesetze und der staatsrätlichen Praxis nicht Stand. Die Bank in Form einer Aktiengesellschaft bezahle für ihre eigenen Mittel (Aktienkapital und Reserven) die Kapitalsteuer und für den aus den fremden Geldern (Wechselportefeuille, Kontokorrent, Hypothekendarlehen usw.) erzielten Gewinn die Ertragssteuer. Daher könne der Schuldner für die bei einem Bankinstitut kontrahierten Schulden nicht als steuerpflichtig erklärt werden.

E. — Der Staatsrat beantragt Abweisung des Haupt- und des Eventualbegehrens der Beschwerdeführer.

Er macht zunächst geltend, dass die Beschwerdeführer bei ihrer Steuerdeklaration keinen Schuldenabzug verlangt hätten, sondern erst bei der Zustellung des Steuerbordersaus, weshalb ihr Begehren um Abzug verspätet und schon daher ihre Beschwerde abzuweisen sei. Ferner könne der Art. 5 des Finanzdekretes als solcher nicht mehr zum Gegenstand einer staatsrechtlichen Beschwerde gemacht werden, wie es nach den gestellten Anträgen geschehe; denn die Beschwerdefrist sei längst abgelaufen.

In der Sache selbst wird ausgeführt: Das Finanz-

dekret habe keine grundlegende Neuordnung des kantonalen Fiskalsystems schaffen wollen. Neben ihm bilde die Grundlage der Vermögensbesteuerung immer noch das Finanzgesetz von 1903 in seinem Art. 13 (— der die verschiedenen Steuerarten: Vermögens-, Einkommens-, Industriesteuer usw. aufzählt —) und Art. 14, der in Verbindung mit den Art. 1 und 3 des Gesetzes über die Kontrolle der Mobiliarsteuer vom 19. Mai 1899 die der (Vermögens-) Besteuerung unterliegenden Werte bestimme und damit die eigentliche Grundlage für die Besteuerung schaffe. Dem Art. 5 des Dekretes komme eine doppelte Bedeutung zu: Einmal fasse er das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen zusammen und unterstelle es der — nunmehr progressiven — Besteuerung in der Wohnsitzgemeinde, während früher das Immobilienvermögen die Steuer am Orte der gelegenen Sache bezahlt habe. Und sodann regle er die Frage des Schuldenabzuges. Die Fassung des Artikels erkläre sich aus seinem Werdegang: Der Entwurf des Staatsrates habe den Schuldenabzug allgemein zugelassen, mit der Beschränkung immerhin, dass für die — steuerfreien — Mobiliarwerte, ein entsprechender Betrag der Schulden nicht in Abzug kommen dürfe und dass für die Hypothekarschulden der Abzug nur bis zur Höhe des Katasterwertes der Liegenschaften gestattet werden solle. Erst auf Antrag der Kommission sei dann das im Entwurfe ziemlich rein zum Ausdruck gekommene System des Schuldenabzuges durchbrochen und die Möglichkeit des Abzuges auf die Schulden beschränkt worden, deren Gegenwert im Kanton versteuert werde. Über die Bedeutung des so abgeänderten Artikels habe sich der Grosse Rat durchaus Rechenschaft gegeben und an dem gefassten Beschlusse festgehalten trotz Anträgen auf allgemeine oder wenigstens ausgedehntere Zulassung des Abzuges der Schulden und trotz des Hinweises darauf, dass nach der getroffenen Regelung Bankschulden nicht abgezogen werden könnten.

(Voten Escher und Leuzinger in der Sitzung vom 12. März 1921). Ein Widerspruch zwischen dem ersten und dem zweiten Satze des Artikels bestehe nicht. Der letztere als einschränkende Bestimmung gehe eben dem erstern als allgemeine vor.

Da ein interkantonaler Steuerkonflikt nicht vorliege, könnten sich die Beschwerdeführer nicht wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV beschweren. Eine Doppelbesteuerung sei im gegebenen Falle ausgeschlossen. Ebenso sei der Vorwurf verfassungswidriger rechtswidriger Behandlung unbegründet. Die Ungleichheit in der rechtlichen Behandlung der Schulden lasse sich hier durch sachliche Gründe rechtfertigen, durch den Zweck des Artikels, alle der kantonalen Steuerhoheit unterstehenden Vermögenswerte bei der Besteuerung zu erfassen, da sie oder ihre Träger in der einen oder andern Weise die Polizei- und Wohlfahrtseinrichtungen des Staates in Anspruch nähmen. Es werde noch auf den Entscheid des Bundesgerichts in Sachen der Gemeinde Vicques gegen Bern (AS 31 I S. 50) und die dort angeführten Urteile verwiesen.

Die Besteuerung des Reinvermögens lasse der Staatsrat als wirtschaftspolitisches Ideal gelten. Von der Nichterfüllung dieses Postulates habe aber der Gesetzgeber abgesehen, einmal wegen des dringenden Geldbedürfnisses des Fiskus und zur Vermeidung einer bedeutenden Mindereinnahme und sodann, weil das Mobilienvermögen, abgesehen von den Kapitalien, steuerfrei sei, was eine weitgehende Kompensation für die Beschränkung des Schuldenabzuges bilde. Was die Verhältnisse der Schuldner kantonalen Bankinstitute anlange, so sei festzustellen, dass die Walliser Kantonalbank nicht, wie behauptet, ein Steuerprivileg für ihre hypothekarischen Forderungen besitze, sondern diese ebenfalls versteuere (wofür auf eine Erklärung des kantonalen Steueramtes vom 25. April 1922 und ein Schreiben der Kantonalbank an das Finanzdeparte-

ment vom 5. Januar 1922 verwiesen wird). Die Bank in Brig sodann bezahle keine entsprechende Steuern für ihre Forderungen und somit könne auch ihren Forderungsschuldern ein Schuldenabzug nicht gewährt werden. Als Aktiengesellschaft entrichte sie nur eine Erwerbssteuer und eine Ergänzungssteuer von ihrem Gesellschaftskapital und ihren Reserven und diese Steuern bildeten kein Äquivalent für die Vermögenssteuer, die dem Fiskus durch den Schuldenabzug entginge.

F. — In ihrer Replik bestreiten die Beschwerdeführer die vom Staatsrat gegen die Beschwerde erhobenen formellen Einwendungen und halten im übrigen in allen Punkten an ihren Anbringen fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Unbegründet ist zunächst die Einwendung des Walliser Staatsrates, die Rekurrenten hätten ihr Recht zur Beschwerde an das Bundesgericht verwirkt, weil sie das im Streite liegende Begehren um Schuldenabzug nicht schon bei ihrer Steuerdeklaration, sondern erst bei der Zustellung des Steuerbördereaus gestellt hätten. Trotz dessen ist der Staatsrat selbst bei seiner Beurteilung des Rekurses auf das Begehren der Rekurrenten eingetreten und hat es materiell beurteilt, ohne die nunmehr geltend gemachte Verspätung irgendwie zu erwähnen. Diese Beurteilung des Falles ist daher durch staatsrechtliche Beschwerde vor dem Bundesgericht anfechtbar.

2. — Mit Recht zwar macht der Staatsrat weiter geltend, der Art. 5 des Finanzdekretes könne als solcher nicht mehr Gegenstand einer staatsrechtlichen Beschwerde bilden, weil die Frist zu seiner Anfechtung längst abgelaufen sei. Allein das Beschwerdebegehren der Rekurrenten lautet auf Aufhebung nicht des Art. 5, sondern des staatsrätlichen Entscheides, durch den dieser Artikel auf die Beschwerdeführer angewendet

wurde; und in diesem Sinne steht das Beschwerderecht den Rekurrenten nach feststehender Praxis immer noch zu, trotzdem die als verfassungswidrig bemängelte Bestimmung als solche in Kraft erwachsen ist. Freilich knüpfen die Beschwerdeführer an ihr Begehren um Aufhebung des Entscheides noch die Anträge, den Schuldenabzug allgemein oder eventuell doch für die Forderungen der im Kanton wohnenden Gläubiger als zulässig zu erklären. Diese Anträge sind unstatthaft, soweit die Beschwerdeführer damit einen über das Begehren um Aufhebung des staatsrätlichen Erkenntnisses hinausgehende generelle Entscheidung über das Recht der Steuerpflichtigen auf Schuldenabzug verlangen. Dagegen steht nichts im Wege, sie in dem Sinne zu berücksichtigen, dass damit der Beschwerdegrund (Verfassungswidrigkeit der Nichtzulassung des Schuldenabzuges) und die Folge der Aufhebung des angefochtenen Entscheides (Zulassung des verlangten Schuldenabzuges) angegeben werden wollen.

3. — Mit dem ersten jener Nebenanträge, wonach der Schuldenabzug allgemein als unzulässig zu erachten wäre, also für die Forderungen sowohl der ausser als der innerkantonalen Gläubiger, fassen die Rekurrenten den Beschwerdegrund und die Folge der Aufhebung des Entscheides in einer zu weitgehenden, den Kreis ihres rechtlichen Interesses überschreitenden Weise. In der Tat stehen die in Betracht kommenden drei Forderungen sämtliche einem im Kanton wohnenden Gläubiger, der Bank in Brig zu. Wie es sich mit dem Schuldenabzug der Forderungen auswärtiger Gläubiger verhalte, kann also den Beschwerdeführern gleichgültig sein; die Frage des Schuldenabzuges hat für sie Bedeutung nur im Umfange jenes zweiten, subsidiären Zusatzes zum Beschwerdebegehren, der sich auf den Abzug lediglich für Forderungen innerkantonalen Gläubiger bezieht. Damit erweisen sich die Ausführungen, die nicht nur sie, sondern zum Teil auch

der Staatsrat (namentlich unter Berufung auf den Bundesgerichtsentscheid i. S. Commune de Vicques gegen Berne, AS 31 I S. 50) über eine behauptete und bestrittene Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gemacht haben, als für die Beurteilung des Falles unerheblich. Man hat es mit keinem interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikt zu tun, wie das anderseits auch der Staatsrat bemerkt und dabei den Rekurrenten zutreffend insoweit das Beschwerderecht bestreitet. Nicht einmal von einer innerkantonalen Doppelbesteuerung lässt sich reden: Kein Vermögensobjekt der Beschwerdeführer wird doppelt zur Steuer herangezogen. Vielmehr werden die Beschwerdeführer ihrer Behauptung nach bei der Vermögensbesteuerung im allgemeinen in der Weise ungünstiger als die andern Steuerpflichtigen behandelt, dass sie ihre Schulden nicht von den Aktiven abziehen dürfen, daher statt des Rein- das Rohvermögen versteuern und sich damit eine ausnahmsweise Mehrbelastung gefallen lassen müssen. Für das Bundesgericht kann es sich sonach nur um eine Verletzung des Art. 4 BV (bezw. des ihm entsprechenden Art. 3 KV) handeln. Eine solche aber kann den Beschwerdeführern widerfahren sein entweder, indem der Staatsrat den Art. 5 willkürlich ausgelegt und auf sie angewendet hat, weil dieser Artikel den beanspruchten Schuldenabzug in Wirklichkeit gestattet, oder aber, indem der Artikel den beanspruchten Abzug versagt und damit gegen die Rechtsgleichheit verstösst.

4. — In der ersten Beziehung begründen die Rekurrenten ihre Beschwerde mit der Behauptung, es bestehe zwischen dem Anfangssatze des Art. 5, der das Prinzip der Reinvermögensbesteuerung aufstellt, und dem zweiten, vom Schuldenabzug handelnden Satze ein unlösbarer Widerspruch, der dazu führen müsse, den zweiten Satz als « nicht denkbar », als « eine nebensächliche Bestimmung, die den Hauptsatz nicht

ausser Kraft setzen könne » anzusehen. Diese Auffassung lässt sich nicht halten : Wie das Bundesgericht schon in seinem heutigen Entscheide in Sachen Zufferey gegen den Staatsrat des Kantons Wallis ausgeführt hat, ist in dieser Hinsicht die einzig mögliche Auslegung des Art. 5 die, dass die Geltung des zuerst ausgesprochenen Grundsatzes durch die nachherige Regelung des Schuldenabzuges im zweiten Satze eingeschränkt wird, und es geht unmöglich an, den diese Regelung enthaltenden Textteil einfach als unwesentlich bei Seite zu lassen, um so weniger, als auch der Werdegang der Bestimmung zu einer einschränkenden Auslegung dieser nötig (oben E. der Fakta).

Dagegen lässt sich allerdings fragen, ob man nicht auf anderm Wege zu einer dem Standpunkt der Beschwerdeführer entsprechenden Auffassung des Art. 5 kommen müsse, wonach der zweite Satz nach Wortlaut und Sinn notwendig nur die Auslegung zuliesse, dass er den Beschwerdeführern das von ihnen beanspruchte Recht auf Schuldenabzug einräumt.

Der zweite Satz lautet im deutschen Texte, wenn dieser nach Massgabe des korrekter gefassten französischen Textes durch zwei, nachstehend mit Klammern gekennzeichnete Einschreibungen vervollständigt ist, wie folgt : « Zur Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden von den Aktiven alle Hypothekar- und Chirographarschulden in Abzug gebracht, die mit Namen und Wohnort des Gläubigers angeführt sind, sofern dieser letztere (im Kanton) die Vermögens-) Steuer auf den betreffenden Guthaben entrichtet oder davon auf Grund des Art. 55 des Finanzgesetzes enthoben ist. » Der Art. 55 erklärt in seiner litt. h als von der Vermögenssteuer befreit « diejenigen, die auf Grund von Spezialgesetzen (*« en vertu de lois spéciales »*) davon enthoben sind ».

Als unzweideutiger Sinn der Bestimmung ergibt sich, dass in zwei einander koordinierten Fällen der

Schuldner bei der Vermögensbesteuerung den Schuldenabzug gesetzlich verlangen kann : 1. wenn sein Gläubiger die Forderung versteuert, und 2. wenn dieser von ihrer Besteuerung durch eine andere gesetzliche Vorschrift — die im Verhältnis zu dem eine allgemeine Vermögenssteuerpflicht aufstellenden Art. 5 ein Spezialgesetz bildet — enthoben ist. Und ebenso deutlich lässt sich der Zweck der Bestimmung ersehen : Im ersten Falle, wo der Gläubiger selbst die Vermögenssteuer entrichtet, soll diese nicht noch einmal vom Schuldner gefordert werden dürfen ; im zweiten Falle aber, wo der Gesetzgeber den Gläubiger von der Bezahlung der Vermögenssteuer befreit, will er das nicht auf Kosten des Schuldners tun, nicht durch diesen ein Vermögensstück versteuern lassen, das ihm gar nicht gehört und statt eines Aktivums für ihn sogar ein Passivum bildet.

Bei den Beschwerdeführern liegt nun nach den Feststellungen und Ausführungen des angefochtenen Entscheides die Sache so, dass ihr Gläubiger, die Bank in Brig, als — im Kanton domizilierte — Aktiengesellschaft der in Art. 10 des Dekretes für solche Gesellschaften festgesetzten besondern Steuerpflicht untersteht, dass sie also namentlich nach Ziffer 2 des Art. 10 eine Kapitalsteuer mit festem Steuerfuss von $1\frac{1}{2}\%$ auf ihr Aktienkapital und ihre Reserven zu entrichten hat und auch tatsächlich entrichtet.

Der Staatsrat hält dafür, diese Steuer sei keine allgemeine und progressive Vermögenssteuer, wie der Art. 5 eine solche vorsehe, und sie bilde daher kein Äquivalent für diese ; namentlich schliesse sie keine Besteuerung der fraglichen, der Bank gegenüber den Beschwerdeführern zustehenden Forderungen in sich. Und das gleiche gelte in Bezug auf die Extragssteuer (*impôt sur le revenu [bénéfice] net*), der die Bank nach der Ziffer 2 des Art. 10 untersteht. Hieraus nun schliesst der Staatsrat, dass die Beschwerdeführer für ihre Forde-

rungen den Schuldenabzug nicht beanspruchen können. Richtiger Weise aber müssen seine Darlegungen notwendig zu dem gegenteiligen Schlusse führen: Bilden die Kapital- und die Erwerbssteuer des Art. 10 kein Äquivalent der allgemeinen Vermögenssteuer des Art. 5, liegt also in ihrer Bezahlung, was die hier streitige, den Schuldenabzug betreffende Rechtsfrage anlangt, keine Bezahlung dieser allgemeinen Steuer, und zwar grundsätzlich und quantitativ nicht, so trifft dann eben der zweite der beiden durch den Art. 5 vorgesehenen Fälle der Gewährung des Schuldenabzuges zu: die Bank in Brig ist dann «davon enthoben, die Vermögenssteuer auf die betreffenden Guthaben zu entrichten». Und zwar ist sie enthoben «auf Grund des Art. 55 des Finanzgesetzes»; denn der Art. 10 des Dekretes bildet alsdann im Verhältnis zu dem Art. 5 des Dekretes ein Spezialgesetz, das die Aktiengesellschaften und unter ihnen die Bank in Brig von der durch diesen Artikel aufgestellten allgemeinen Verpflichtung, ihr Vermögen in der darin vorgesehenen Weise zu besteuern, enthebt. Der Standpunkt des Staatsrates, die Beschwerdeführer müssten die allgemeine Vermögenssteuer bezahlen, weil die Bank in Brig sie nicht bezahlen müsse, steht nicht nur in offenbarem Widerspruch zum Wortlaut des Art. 5, soweit dieser Artikel von jenem zweiten Falle der Gewährung des Schuldenabzuges handelt, sondern er entbehrt auch der erforderlichen Begründung: In keiner Weise wird gesagt, warum denn nun der Schuldner dafür aufkommen müsse, dass das Gesetz seine Gläubigerin als Aktiengesellschaft von der Bezahlung der ordentlichen Vermögenssteuer enthebt, warum er also durch Versagung des Schuldenabzuges bei der Vermögensbesteuerung ungünstiger gestellt werde als andere steuerpflichtige Schuldner, deren Gläubiger die ordentliche Vermögenssteuer bezahlen müssen. Die dem Art. 5 gegebene Auslegung erweist sich damit als willkürlich und vermag den angefochtenen Entscheid nicht zu stützen.

Dieser lässt sich auch nicht etwa aufrecht halten, wenn man ganz oder teilweise von der entgegengesetzten Voraussetzung ausgeht, also im Gegensatz zum Staatsrat annimmt, die beiden Steuern des Art. 10 bildeten, jede für sich oder zusammen, ein volles oder doch wenigstens ein teilweises Äquivalent der allgemeinen Vermögenssteuer des Art. 5. Alsdann wird eben mit ihrer Bezahlung von der Bank in Brig ganz oder teilweise «die Vermögenssteuer auf die betreffenden Guthaben entrichtet» und es trifft dann in entsprechendem Umfange zu Gunsten der Beschwerdeführer jener erste Fall zu, in dem der Art. 5 den Schuldenabzug gewährt. Die beiden Fälle ergänzen sich. Betrachtet man sie vereint und in Hinsicht auf den Passus «im Kanton», so erhellt, dass mit ihrer Formulierung in Wirklichkeit nur ausgesprochen werden wollte, der Schuldenabzug werde nicht für die Forderungen auswärtiger, wohl aber für die innerkantonalen Gläubiger zugelassen. Man gewahrte, dass nach kantonalem Rechte gewisse Forderungen von Gesetzeswegen vermögenssteuerfrei sind, und glaubte besonders bemerken zu sollen, der Schuldenabzug bestehe sowohl für die vom Gläubiger nach Art. 5 zu steuernden als für jene steuerfreien Forderungen, statt einfach zu erklären, der Abzug werde hinsichtlich aller Forderungen innerkantonaler Gläubiger gestattet.

Möglicherweise wollte allerdings das Recht auf den Abzug in einem andern Punkte auch innerkantonal eingeschränkt werden: Nach dem definitiven Gesetzestext wird nämlich für die Zulässigkeit des Abzuges verlangt, dass der Gläubiger die Vermögenssteuer «entrichtet» («paie»), während in den Entwürfen von «verpflichtet zu entrichten» («est tenu de payer») die Rede war. Es konnte so die Frage aufgeworfen werden, ob der Schuldenabzug dann zessiere, wenn der Gläubiger die Vermögenssteuer nicht selbst bezahlen wolle oder könne (von welchem Gesichtspunkte aus das Finanzdepartement den Fall gewürdigt hatte, s. unter B der

Fakta). Diese Frage fällt aber für die Entscheidung der Sache ausser Betracht, da, wie unbestritten, die Bank in Brig ihrer Steuerpflicht auf Grund des Art. 10 des Dekretes zu genügen hat und tatsächlich genügt. Ebenso spielt hier keine Rolle, dass der Staatsrat im oben genannten Falle Zufferey angenommen und das Bundesgericht es als eine nicht gegen den Art. 4 verstossende Auslegung des Art. 5 des Dekretes erklärt hat, zu den Forderungen, hinsichtlich welcher der Art. 5 den Schuldenabzug einräumt, gehörten nicht auch laufende und im besondern Wechselforderungen.

5. — Wäre nun aber auch die Auslegung, die der Staatsrat dem Art. 5 des Steuerdekretes in dem hier in Frage stehenden Passus gegeben hat, nicht als willkürlich anzusehen und hätte sie vielmehr als sachlich richtig zu gelten, so müsste man dennoch zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides kommen, weil alsdann der einen solchen Inhalt aufweisende Art. 5 gegen die durch den Art. 4 BV (und den Art. 3 KV) gewährleistete Rechtsgleichheit verstiesse. Er würde dann inhaltlich dahin lauten, dass der Schuldner verpflichtet ist, bei der Vermögensbesteuerung einen bestimmten Mehrbetrag an Steuern — der sich aus der Versagung des Abzuges der Schuld als eines Passivums ergibt — dann zu übernehmen, wenn der Gläubiger auf Grund des Art. 55 des Finanzgesetzes, also hier durch den Art. 10 des Dekretes, für seine Forderung von der Vermögenssteuer des Art. 5 enthoben ist. Darin liegt für die Schuldner solcher steuerfreien Forderungen eine Schlechterstellung im Verhältnis nicht nur zu allen andern Schuldner, deren Gläubiger die Vermögenssteuer für ihre Forderungen (als Bestandteile ihrer Gesamtaktiven) entrichten, sondern überhaupt gegenüber allen andern Vermögenssteuerpflichtigen. Diese müssen sämtlich nur ihr Reinvermögen versteuern, jener aber insoweit sein Bruttovermögen, als er seine Schuld nicht von seinen Aktiven abziehen darf. Sachliche Gründe die eine solche

ungleiche rechtliche Behandlung zu rechtfertigen vermöchten, sind nicht ersichtlich, namentlich nicht tatsächliche erhebliche Unterschiede in der Stellung und den Verhältnissen der einzelnen Steuerpflichtigen oder in der Natur der nach Art. 5 vermögenssteuerfreien Forderungen, soweit es sich um den betroffenen Schuldner handelt. Vielmehr muss es als willkürlich und ungerecht gelten, wenn der Staat, indem er den Gläubiger für die Forderung von der Steuerpflicht des Art. 5 befreit, dies nicht oder mindestens nicht im vollen Umfange auf seine Kosten tut, sondern dafür den Schuldner durch die aus der Versagung des Abzuges der Schuld sich ergebende Mehrbelastung als Ersatzpflichtigen in Anspruch nimmt. Damit mutet er ihm als Einzelnen ein Opfer zu, das nach dem Zwecke der Steuerbefreiung der Staat als Vertreter der Gesamtheit zu bringen hätte, für die gegenüber dem Gläubiger auf das Besteuerungsrecht verzichtet wurde. Und gerade den Schuldner als Einzelnen mit einer solchen Sonderleistung zu belasten, liegt um so ferner, als ja die Forderung für ihn statt eines Aktivums ein Passivum seines Vermögens bildet.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen und damit das Begehren der Beschwerdeführer um Abzug der fraglichen Hypothekarschulden als berechtigt erklärt.