

regelnden Art. 5 des Dekretes beruhe, die vor dem Art. 4 BV bestehen kann. Vor Bundesgericht erklärt nämlich der Staatsrat hinsichtlich dieses Streitpunktes im weitern noch, es liege nicht im Sinne des Gesetzes, die laufenden Schulden Privater zum Abzuge zuzulassen, da anderseits auch ihre Guthaben auf laufender Rechnung der Steuer nicht unterworfen seien. Aus dem Wortlaute des Art. 5 lässt sich für diese Behandlung der laufenden Schulden und Guthaben allerdings nichts entnehmen; immerhin scheint die Entstehungsgeschichte des Artikels im gewissen Sinne dafür zu sprechen (siehe Voten Briand und Chastonay in der Grossratsitzung vom 15. Januar 1921, Amtl. Bulletin S. 92 und 93). Jedenfalls aber kann eine solche Anwendung und Durchführung des Artikels nicht als willkürlich gelten. Es lassen sich sachliche Gründe dafür anführen. Namentlich handelt es sich bei den laufenden Guthaben und Schulden vielfach um verhältnismässig unbedeutende Vermögensobjekte, deren Feststellung nach Bestand und Umfang das Steuerverfahren unverhältnismässig erschweren kann, so dass es sich rechtfertigen mag, sie ausserhalb dieses Verfahrens zu lassen, in der Annahme, Guthaben und Schulden werden sich bei den einzelnen Steuerpflichtigen im Durchschnitt mehr oder weniger ausgleichen. Bei den Wechselsforderungen kommt noch dazu, dass ihnen nicht immer eine materielle Schuld als persönliches Passivum des Wechselverpflichteten zu Grunde liegt.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird begründet, erklärt, soweit der Beschwerdeführer den Schuldenabzug für die drei Hypotheken von zusammen 192,000 Fr. verlangt, und in diesem Umfange wird der angefochtene Entscheid aufgehoben. Im übrigen, soweit die Beschwerde auch auf Abzug der Wechselschuld von 3000 Fr. geht, wird sie abgewiesen und der angefochtene Entscheid aufrecht erhalten.

43. Urteil vom 14. Juli 1922

i. S. Bötsch gegen Bern, eventuell Baselstadt und Zürich.

Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV. Rekursfrist und rekursfähige kantonale Entscheide. Begehren des ausserkantonalen Liegenschaftseigentümers auf Abzug eines proportionalen Teiles seiner Gesamtschulden vom Steuerwerte der Liegenschaft. Unbegründetheit dieses Anspruches, wenn das Steuersystem des Liegenschaftskantons allgemein nicht dasjenige der Reinvermögensbesteuerung, sondern einer Kombination von Objektsteuern ist, bei dem andere als auf dem betreffenden Grundstücke pfandversicherte Schulden überhaupt nicht, auch nicht bei der Besteuerung des beweglichen Vermögens abgezogen werden können, selbst wenn der Pflichtige im Kanton wohnt.

A. — Nach Art. 1 des bernischen Gesetzes betreffend die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Juli 1918 (StG) bestehen die direkten Staatssteuern aus der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer. Die Vermögenssteuer wird nach Art. 4 erhoben: 1. von dem im Kanton gelegenen Grundeigentum (Gebäude, Grund und Boden); 2. von den im Kanton nutzbar gemachten Wasserkraften; 3. von den auf steuerpflichtigem Grundeigentum pfandversicherten verzinslichen Kapital- und Rentenforderungen (von diesen jedoch (Art. 6) nur, wenn der Inhaber seinen Wohnsitz oder Geschäftssitz im Kanton Bern hat). Als « massgebend für die Veranlagung » erklärt Art. 8 bei Grundeigentum und Wasserkraften die Grundsteuerschätzung, bei Kapitalien den Betrag der Forderung. Von der Grundsteuerschätzung des steuerpflichtigen Grundeigentums kann der Betrag der auf das letztere grundpfändlich versicherten Kapital- und Rentenforderungen, für welche der Grundeigentümer selbst Zins oder Rente zu entrichten hat, abgezogen werden, sofern Kapital oder Rente der Vermögenssteuer im Kanton unterliegen (Art. 9). Die Grundsteuerschätzung gilt einmal festgesetzt auf unbestimmte Zeit, bis zur nächsten vom Grossen Rate angeordneten Hauptrevision: in der Zwischenzeit findet eine Be-

richtigung nur « wegen veränderter tatsächlicher Verhältnisse (Handänderungen, Neubau, Umbau und Entfernung von Gebäuden, Veränderungen des für die Brandversicherung massgebenden Wertes und in der Kulturart des Landes usw.) » statt (Art. 13). Gegen die von der Gemeindesteuerkommission anlässlich der Hauptrevision oder dieser jährlichen Berichtigungen vorgenommenen Einschätzungshandlungen steht dem Pflichtigen der Rekurs an die kantonale Steuerrekurskommission und gegen deren Entscheid « bei Verletzung oder willkürlicher Anwendung einer bestimmten Vorschrift des Steuergesetzes oder der zugehörigen Dekrete und Verordnungen » die Beschwerde an das Verwaltungsgericht zu (Art. 14, 28, 30). Art. 15 und 16 bestimmen :

« Art. 15. Jeder Steuerpflichtige hat alljährlich binnen der festgesetzten Frist dem Einwohnergemeinderat ein genaues Verzeichnis seiner steuerpflichtigen Kapitalien und Renten bezw. der in ihrem Bestande eingetretenen Veränderungen einzureichen.

Während der gleichen Frist haben diejenigen Grundeigentümer, welche vom Rechte des Schuldenabzugs Gebrauch machen wollen, ein Verzeichnis der auf ihrem Grundeigentum pfandversicherten Kapitalien oder Renten (Art. 9) bezw. der im Bestande derselben eingetretenen Veränderungen einzureichen.

Ein Grundsteuerpflichtiger, welcher die Eingabe zur vorgeschriebenen Zeit unterlässt, verzichtet dadurch auf den Abzug seiner Grundpfandschulden für das betreffende Steuerjahr.

An Hand der in Abs. 1 und 2 genannten Verzeichnisse werden die Kapital- und Schuldenabzugsregister (vom Einwohnergemeinderat) angelegt.

Die Richtigkeit dieser Verzeichnisse unterliegt der Prüfung durch die kantonale Steuerverwaltung. Der Steuerpflichtige ist gehalten auf Verlangen der Behörden die nötigen Auskünfte zu erteilen. »

« Art. 16. Der Zeitpunkt und die Art und Weise der

Berichtigung der Register sowie die Einschätzungs- und Rekursfristen werden alljährlich durch Verordnung des Regierungsrates festgesetzt und publiziert.»

Das Einkommen wird nach Art. 19 « zum Zwecke der Besteuerung in zwei Klassen eingeteilt : in die erste gehören jedes Erwerbseinkommen, das Einkommen aus Pensionen, welche auf Grund eines früheren Amts- oder Dienstverhältnisses ausgerichtet werden, aus Wittwen- und Waisenversorgungen sowie aus Haftpflichtentschädigungen in Rentenform. In die zweite (Art. 19 Abs. 3) a) das Einkommen aus Kapitalien irgendwelcher Art (Obligationen, Schuldverschreibungen, Depositen, Aktien, Anteile an Genossenschaften und dergleichen; b) das Einkommen aus Leibrenten und Pensionen, soweit sie nicht in der ersten Klasse zu versteuern sind, sowie aus Schleissnutzungen; c) Spekulationsgewinne und Kapitalgewinne jeder Art. » Ausgenommen von der Besteuerung ist allgemein das Einkommen aus Vermögen (Grundeigentum, Kapitalien oder Renten), von welchem im Kanton die Vermögenssteuer entrichtet wird (Art. 20). Als steuerpflichtiges Einkommen erster Klasse gilt das reine Einkommen, zu dessen Ermittlung vom rohen u. a. die durch die Erwerbstätigkeit selber verursachten Auslagen (Gewinnungskosten) mit Einschluss der Verzinsung fremder Kapitalien abgezogen werden dürfen (Art. 22). Hinsichtlich des Einkommens zweiter Klasse bestimmt Art. 24 : « Das reine Einkommen zweiter Klasse wird nach dem tatsächlichen Ertrage der in Betracht kommenden Renten, Schleissnutzungen und Kapitalanlagen berechnet. »

B. — Der Rekurrent B. Bötsch-Greiner, Baumeister in Basel besitzt neben beweglichen Vermögen eine Anzahl Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt und Zürich und eine Waldung in der bernischen Gemeinde Burg. Sowohl Baselstadt als Zürich verlangen von ihm, ihrer Steuergesetzgebung entsprechend, die Versteuerung derjenigen Quote des Gesamtreinvermögens : Baselstadt,

welche dem Wertverhältnis des beweglichen Vermögens des Rekurrenten zuzüglich der auf baselstädtischem Gebiete gelegenen Grundstücke; Zürich, welche dem Wertverhältnis der hier gelegenen Grundstücke zu den gesamten Aktiven entspricht. Andererseits wurde die kantonale Vermögenssteuer von der in der Gemeinde Burg (Kanton Bern) gelegenen Waldung bisher von der gesamten Grundsteuerschätzung des Objektes ohne Abzug irgendwelcher Schulden erhoben. Im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes vom 7. Juli 1918 fand im Kanton im Jahre 1920 eine Hauptrevision der Grundsteuerschätzungen statt. Durch Brief vom 9. April 1920 machte der Rekurrent die Steuerverwaltung der Gemeinde Burg — bei welchem besonderen Anlass geht aus den Akten nicht hervor — darauf aufmerksam, dass Baselstadt und Zürich ihm bei der Besteuerung der ihrer Steuerhoheit unterliegenden Aktiven nur den Abzug eines deren Wert innert des Gesamtvermögens proportionalen Teiles seiner Schulden gestatteten und er daher verlangen müsse, dass in Zukunft auch Bern einen entsprechenden Teil auf sich nehme, weil sonst eine Doppelbesteuerung entstehen würde. Laut beiliegender Bilanz per 31. Dezember 1919 betrügen die Gesamtaktiven 4,499,000 Fr., die Gesamt-passiven 4,197,000 Fr., die Durchschnittsbelastung der Aktiven mit Passiven demnach 93,28 %, welcher Prozentsatz der Steuerschätzung des Waldes bei Burg vom in Bern steuerbaren Vermögen abzuziehen sein werde. Nach Mitteilung der anlässlich der Hauptrevision getroffenen, auf 214,400 Fr. lautenden neuen Schätzung des streitigen Objektes rekurierte er sodann gegen dieselbe mit der gleichen Begründung an die kantonale Steuerrekurskommission. Und als ihm der Gemeinderat Burg im Dezember 1920, den Staatssteuerzettel für einen auf der ganzen Schätzungssumme von 214,400 Fr. berechneten Steuerbetrag von 643 Fr. 25 Cts. zustellte, erklärte er « gegen diesen Ansatz, unter Bezugnahme auf

sein Schreiben vom 9. April d. J., wo die Gründe dargelegt seien, Rechtsvorschlag zu erheben. » Am 20. Januar 1921 wies die kantonale Rekurskommission den an sie gerichteten Rekurs ab, weil die erhobenen Einwendungen sich nicht sowohl gegen die Schätzung als solche denn gegen die Erhebung der Steuer richteten und in diesem Verfahren nicht gehört werden könnten.

Im gleichen Sinne erkannte auf Beschwerde des Rekurrenten am 1. August 1921 das kantonale Verwaltungsgericht, indem es ausführte :

« 1. Der Beschwerdeführer erklärt sowohl in seinem Rekurs vom 12. August 1920, wie in der Beschwerde vom 7. Juli 1921, dass er gegen die Schätzung seines Waldes in Burg auf 214,410 Fr. als solche nichts einzuwenden habe. Er behauptet auch nicht, dass der Wald zu den in Art. 5 StG erwähnten grundsätzlich steuerfreien Objekten gehöre. Er beschwert sich lediglich deshalb, dass er doppelt besteuert werde, wenn der Kanton Bern die Steuer von der ganzen Grundsteuerschätzung erhebe und auf die übrigen Schulden auf seinem Vermögen keine Rücksicht genommen werde, indem er infolge der Steuern von Basel-Stadt und anderer Kantone mehr als das reine Vermögen versteuern müsste. Abgesehen von der Frage, ob dies tatsächlich richtig ist oder nicht, ist dieser Einwand nicht im Schätzungsverfahren geltend zu machen, sondern als Einwand gegen die Steuerberechnung bei Erhebung der Steuer. Selbst wenn seine Begründung zutreffen würde, würde dies an der Grundsteuerschätzung des Waldes an sich nichts ändern. Da der reine Vermögensstand Jahr für Jahr ändert, würde die Quote für Bern jährlich ändern und die Steuer jährlich neu zu veranlagern sein. Ins Grundsteuerregister käme aber diese jährliche Veranlagung nicht, sondern nur die dauernde Schätzung des Waldes, nur der Steuerbetrag würde entsprechend verändert. Nur die Bewertung des Waldes als Grundstück bildet aber Gegenstand der vorliegenden Schätzungsrevision und da diese Bewertung

als solche nicht streitig ist, hat die Rekurskommission mit Recht den Rekurs abgewiesen und damit keine gesetzliche Vorschrift verletzt (vgl. Art. 14 Abs. 2 StG).

2. Nun ist allerdings richtig, dass der Steuerbezug lediglich an Hand der Grundsteuerschätzungsregister und der Schuldenabzugsregister ermittelt wird, ohne dass dagegen ein Rekursverfahren vor der Rekurskommission oder ein Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gesetzlich vorgesehen ist. Allfällige Einwände gegen die Steuerberechnung sind bei der Steuerverwaltung bezw. der Finanzdirektion als Aufsichtsbehörden über den Steuerbezug anzubringen und wenn es sich um Einwände gestützt auf Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung handelt, überdies als Doppelbesteuerungsrekurs beim Bundesgericht.

3. Überdies ist zu bemerken, dass der Einwand der Doppelbesteuerung im vorliegenden Falle auch materiell keineswegs dahin zutrifft, dass Bern und nicht die andern Kantone eine Einschränkung ihres Steueranspruchs nach der bundesgerichtlichen Praxis erleiden. Zunächst ist zu betonen, dass dem B. Bötsch trotz dem Wohnsitz ausser Kanton genau die gleichen Rechte zukommen, wie wenn er Wohnsitz im Kanton Bern hätte. Es steht ihm speziell das Recht auf den Schuldenabzug nach Art. 9 StG zu, sobald die daselbst aufgestellten Voraussetzungen vorliegen. Die bundesgerichtlichen Entscheide, welche sich gegen eine verschiedené Behandlung ausserkantonaler Grundeigentümer richten, treffen vorliegend nicht zu. Aber auch die Entscheide, welche auf die Voraussetzung abstellen, dass beide konkurrierenden Kantone das System einer Subjektssteuer auf dem reinen Gesamtvermögen besitzen, treffen vorliegend nicht zu, da Bern nur eine Objektsteuer auf Grundeigentum kennt. Dass das Bundesgericht bereits gegenüber der bernischen Grundsteuer anders entschieden hätte, wie man aus dem Rekurse entnehmen könnte, ist laut dem Schreiben vom 27. Juli 1921 des Beschwerdeführers nicht richtig.»

C. — Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts hat Bötsch-Greiner die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht ergriffen mit dem Begehren « den Fall prüfen zu wollen ». Er hält daran fest, dass die Verweigerung des beanspruchten Schuldenabzugs durch Bern, weil dazu führend, dass der Rekurrent insgesamt mehr als sein Reinvermögen, nämlich 157 % desselben versteuern müsse, eine unzulässige Doppelbesteuerung involviere, gegen die der Schutz des Art. 46 Abs. 2 BV müsse angerufen werden können, auch wenn das Verwaltungsgericht, übrigens unzutreffender Weise, die bei ihm erhobene Beanstandung aus formellen Gründen von der Hand gewiesen habe.

D. — Die Regierungsräte von Baselstadt und Zürich stellen in ihren Vernehmlassungen fest, dass dem Rekurrenten bei der dortigen Veranlagung unbestrittenermassen der Abzug eines der prozentualen Belastung seiner Gesamtaktiven mit Passiven entsprechenden Teiles der letzteren gestattet werde, womit sich die Besteuerung in beiden Kantonen quantitativ im Rahmen des ihnen nach der bundesrechtlichen Praxis zustehenden Besteuerungsrechts halte.

Der Regierungsrat des Kantons Bern hat beantragt, es sei auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell sie sei abzuweisen.

Der erstere Antrag wird wie folgt begründet: « Der vom Beschwerdeführer eingeschlagene Weg ist offensichtlich formal-rechtlich nicht der richtige. Bei der Rekurskommission hätte er nach Mitgabe unseres Steuergesetzes (Art. 14 Abs. 2) gegen eine von der Gemeindesteuerkommission vorgenommene Einschätzungshandlung Rekurs erheben können. Um einen solchen Fall handelt es sich aber gar nicht und war somit auch kein Raum vorhanden für einen Rekurs. Damit ist aber auch gesagt, dass auch die Voraussetzungen für eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht nicht gegeben waren, indem das Beschwerderecht (Art. 30 StG) nur einem Einspruchs-

berechtigten zusteht. In der Tat handelt es sich im vorliegenden Falle — wie der Beschwerdeführer ja selbst zugibt — nicht um eine Frage der Bemessung der Grundsteuerschätzung, sondern vielmehr um die Frage der Berechtigung zum Schuldenabzug. Aber auch in dieser Richtung hat der Beschwerdeführer nicht den richtigen Weg eingeschlagen. Nach Art. 15 Abs. 2 unseres Steuergesetzes hatte Bötsch, wenn er einen Schuldenabzug geltend machen wollte, innerhalb der durch regierungsrätliche Verordnung vom 12. Januar 1920 (§ 10 Abs. 2) bestimmten Frist, d. h. bis zum 30. April 1920, ein Schuldenabzugsverzeichnis einzureichen. Nach Abs. 3 von Art. 15 *leg. cit.* verzichtete er durch Unterlassung dieser Einreichung für das Jahr 1920 auf den Abzug seiner Schulden. Der Beschwerdeführer behauptet aber nicht einmal, dass er in dieser Form einen Schuldenabzug angemeldet habe. Es kann allerdings kaum einem Zweifel unterliegen, dass einem allfälligen Begehren um Eintragung des Schuldenabzuges vom Steuerregisterführer von Burg nur insoweit entsprochen worden wäre, als die betreffenden Forderungen auf dem in der Gemeinde gelegenen Grundbesitz des Bötsch grundpfändlich versichert waren und als von den bezüglichen Gläubigern im Kanton Bern die Vermögenssteuer zu entrichten war (vgl. Art. 9 StG). Soweit der Schuldenabzug für andere Schulden von Bötsch in Anspruch genommen worden wäre, wäre sein Begehren zweifelsohne abgewiesen worden, sofern aus dem von ihm eingereichten Verzeichnis selbst ersichtlich gewesen wäre, dass es sich um nicht abzugsberechtigte Schulden handelte. In diesem Falle wäre ihm das Verzeichnis mit einer entsprechenden Mitteilung zurückgewiesen worden. Wenn alsdann der Rekurrent auf seinem Rechtsstandpunkte beharren und denselben ausfechten wollte, so hätte dies geschehen können entweder auf dem Wege der Beschwerde gegen die Weigerung des Steuerregisterführers von Burg, oder indem er unter Vorbehalt die ihm abgeforderte

Grundsteuer bezahlt und auf dem Wege der Rückforderungsklage (Art. 39 StG) die Sache vor das Verwaltungsgericht gebracht hätte. Nur in diesem letztern Falle hätte nach der gesetzlichen Ordnung die Streitfrage vor das Forum des Verwaltungsgerichts zur materiellen Beurteilung gebracht werden können.» Unter diesen Umständen könne aber auf die vorliegende Beschwerde nicht eingetreten werden. Denn auch im staatsrechtlichen Verfahren vor Bundesgericht könne eine Behörde nicht deshalb angegriffen werden, weil sie es abgelehnt habe, über einen Streit zu entscheiden, der nicht im gesetzlichen Verfahren vor sie gebracht wurde.

Zum eventuellen Antrag auf materielle Abweisung wird geltend gemacht, dass das bernische Steuergesetz, wenigstens was die Vermögenssteuer anbetreffe, durchaus auf dem Boden der Objektssteuer stehe. Nach Art. 4 unterlägen der Vermögenssteuer nur die dort aufgezählten Objekte und nach Art. 9 dürften nur diejenigen Schulden abgezogen werden, für welche die daselbst näher umschriebenen Voraussetzungen erfüllt seien. Das übrige Vermögen und die übrigen Schulden kämen für die Vermögenssteuer in keiner Weise in Betracht, gleichgiltig ob es sich um Kantonseinwohner oder auswärtige Pflichtige handle. Das Bundesgericht habe aber wiederholt erklärt, dass eine solche Beschränkung des Schuldenabzugs beim System der reinen Objektssteuer nicht bundesrechtswidrig sei, wenn die Einwohner des eigenen und diejenigen anderer Kantone dabei gleich behandelt würden. Umgekehrt würde der entgegengesetzte Standpunkt, welchen der Rekurrent vertrete, zu einer Verletzung der Rechtsgleichheit führen, indem der Einwohner eines anderen Kantons dadurch steuerrechtlich besser gestellt würde, als derjenige des eigenen Kantons, der sich der angefochtenen gesetzlichen Beschränkung des Schuldenabzugs unterziehen müsse, ohne dagegen Art. 46 Abs. 2 BV anrufen zu können. Wenn der Pflichtige, der seine Steuer teilweise in einem

dem System der Reinvermögensbesteuerung huldigenden, zum Teil in einem Kanton entrichten müsse, der nur die Objektsbesteuerung kenne, sich so ungünstiger stelle, als wenn er überall nach dem ersteren System besteuert würde, so treffe dies in ganz gleicher Weise auch für alle Pflichtigen des zweiten Kantons zu.

Den gleichen Standpunkt nimmt zur Sache selbst das bernische Verwaltungsgericht ein.

D. — Nach einer bei den vom zürcherischen Regierungsrat vorgelegten Einschätzungsakten liegenden Bilanz des Rekurrenten per Ende Dezember 1920 setzte sich dessen Vermögen auf diesen Zeitpunkt wie folgt zusammen :

Aktiven: Kasse und Postcheck 2768 Fr. 71; Guthaben an Mietzinsen 47,944 Fr. 12; Werttitel 137,500 Fr.; Gebäude 2,687,347 Fr. 63; Grundstücke 1,961,084 Fr. 50; Wechsel 9692 Fr.; zusammen 4,846,336 Fr.

Passiven: Hypotheken 3,028,325 Fr.; Bankkredite 954,588 Fr.; Marchzinse und rückständige Zinse 140,312 Fr.; Strassenerstellungsbeiträge 47,436 Fr. 75; Uneinbringliche Mietzinse 4051 Fr. 35; Bürgschaftsverpflichtung von Wittwe R. in Basel 129,000 Fr.; Verschiedene Kreditoren 169,167 Fr. 34; zusammen 4,372,880 Fr.

Aktivenüberschuss demnach 473,456 Fr.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach feststehender Praxis ist die staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV schon gegen die erste Verfügung zulässig, womit der angeblich bundesrechtswidrige Steueranspruch in verbindlicher Weise erhoben wird; der vorhergehenden Erschöpfung der kantonalen Instanzen bedarf es nicht. Es kann daher das Beschwerderecht gegenüber dem Veranlagungsakte selbst, wenn in bezug auf ihn rechtzeitig ausgeübt, auch nicht dadurch verloren gehen, dass der Rekurrent bestimmte durch die kantonale Gesetzgebung vorgesehene

Schritte, welche unter Umständen die Steuerbehörde zu einer anderen Veranlagung hätten bestimmen können (wie hier die Einreichung eines Schuldenabzugsbegehrens in den Formen des Art. 15 des bernischen StG) unterlassen hat (AS 32 I S. 276; BURCKHARDT, Kommentar 2. Aufl. S. 424). Im vorliegenden Falle ist eine konkrete Steuerauflage gegenüber dem Rekurrenten im Kanton Bern pro 1920 nach den Akten erst im Dezember 1920 durch Zustellung des Steuerzettels für die Staatssteuer seitens des Gemeinderats Burg erfolgt. Die Mitteilung des Ergebnisses der Hauptrevision der Grundsteuerschätzungen enthielt eine solche nach dem Standpunkte der bernischen Behörden selbst nicht, weil durch die Grundsteuerschätzung nur der steuerbare Wert des Grundstückes an sich bestimmt, die Frage, ob und welche Beträge allenfalls davon zur Ermittlung des steuerbaren Vermögens aus dem Gesichtspunkte des Schuldenabzugs abgerechnet werden dürfen, dagegen nicht präjudiziert wird. Der Rekurrent hatte deshalb keine Veranlassung, schon auf diese Eröffnung hin an das Bundesgericht zu gelangen, sondern konnte damit bis zur Erhebung eines konkreten, auf der fraglichen Schätzung beruhenden Steueranspruchs zuwarten, die, wie festgestellt, erst durch den Steuerzettel vom Dezember 1920, geschah. Auch auf letzteren hin brauchte er ferner nicht sofort, d. h. innert der 60 Tage des Art. 178 Ziff. 3 OG vom Empfange, den Weg der staatsrechtlichen Beschwerde zu betreten. Nachdem er sich schon vorher an die kantonale Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht als der Gemeindesteuerkommission in Grundsteuerschätzungsfragen übergeordnete Rekursinstanzen gewendet hatte, um so auf kantonalem Boden einen Entscheid über den ihm angeblich aus Art. 46 BV zustehenden Anspruch auf proportionalen Schuldenabzug zu erlangen, genügte es, dass er die gedachte Frist dem Urteile der zweitgenannten Behörde gegenüber einhielt.

Wenn der Pflichtige die kantonalen Rechtsmittel gegenüber einer Steuerverfügung nicht ergreifen muss, bevor er gestützt auf Art. 46 Abs. 2 BV das Bundesgericht mit der Sache befassen kann, so ist er doch andererseits berechtigt dies zu tun. Dabei wird allerdings in der Regel nur die Anrufung einer zur Entscheidung der streitigen Frage auch wirklich zuständigen kantonalen Oberinstanz den Lauf der Beschwerdefrist des Art. 178 Ziff. 3 OG gegenüber der Verfügung selbst zu hemmen vermögen. Es darf aber auch ein Nicht-eintretens-(Unzuständigkeits-)entscheid dieser Behörde dem Pflichtigen billigerweise nicht entgegengehalten werden, falls ein anderer Weg, auf dem über den streitigen Punkt überhaupt ein materieller kantonaler Entscheid hätte erwirkt werden können, nicht gezeigt zu werden vermag. So verhält es sich aber hier.

Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, dass es sich um ein im Steuerbezugsverfahren, vor den für dieses zuständigen Behörden (kantonale Steuerverwaltung und Finanzdirektion) geltend zu machendes Begehren handle, ist kaum haltbar. Ob die Steuer vom Werte eines bestimmten Vermögensstückes als solchem, ohne Rücksicht auf die sonstigen Vermögensverhältnisse des Pflichtigen, insbesondere seine Schulden entrichtet werden muss oder ob und inwieweit davon solche abgerechnet werden können, ist nicht eine Frage des Steuerbezugs, der Erhebung der bereits veranlagten Steuer, sondern der Veranlagung selbst, des objektiven Umfangs der Steuerpflicht, die erledigt sein muss, bevor zur Erhebung der Steuer, d. h. zur Bestimmung des nach dem gesetzlichen Steuersatze geschuldeten Steuerbetrages geschritten werden kann, wie denn Art. 15 StG, soweit er einen derartigen Schuldenabzug überhaupt zulässt, tatsächlich dafür ein besonderes der Steuererhebung vorangehendes Verfahren, nämlich die Einreichung eines Schuldenverzeichnisses durch den Pflichtigen innert Verwirkungsfrist mit anschliessender Entscheidung des

Steuerregisterführers bzw. der kantonalen Steuerverwaltung über die Zulassung der darin aufgeführten Passivposten vorsieht. Der Regierungsrat als den Organen des Steuerbezuges (Steuerverwaltung und Finanzdirektion) übergeordnete Behörde teilt denn auch jene Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichts in der Beschwerdeantwort nicht, sondern nimmt den Standpunkt ein, dass der Rekurrent seinen Anspruch in diesem letzteren Verfahren, statt durch Anrufung der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts gegen die revidierte Grundsteuerschätzung hätte geltend machen sollen. Auch es passt aber zu diesem Zwecke nicht, weil darin nur der Abzug derjenigen Schulden von der Grundsteuerschätzung verlangt werden kann, welche auf dem betreffenden Grundstücke selbst pfandversichert sind und deren Gläubiger im Kanton wohnt, während der Rekurrent etwas ganz anderes, nämlich die proportionale Verlegung seiner Gesamtpassiven ohne Rücksicht darauf, ob hypothekarisch versichert oder nicht und im ersteren Falle auf welchem Objekte lastend, auf die in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven verlangt. Ein solches Begehren wäre aber vom Steuerregisterführer, weil ausserhalb des Rahmens des Art. 15 StG und der ihm zukommenden Befugnissen stehend, zweifellos ohne weiteres abgelehnt worden und es hätte auch eine darüber erhobene Beschwerde gegen den Registerführer, weil er damit durchaus gesetzmässig gehandelt hätte, offenbar keinen Erfolg haben können.

Unter diesen Umständen kann aber dem Rekurrenten kein Vorwurf daraus gemacht werden, dass er versuchte die Frage auf demjenigen Wege zum Austrage zu bringen, welcher dafür als der natürlichste erschien, nämlich durch Anfechtung der mangels der besonderen Voraussetzungen des Art. 15 StG für einen Schuldenabzug nach Art. 8 ebenda für die Steuererhebung massgebenden neuen Grundsteuerschätzung und es darf ihm der Umstand, dass auch die dieser gegenüber dem Pflichtigen

zur Verfügung stehenden Rekursinstanzen ihrerseits glaubten, einen Entscheid darüber nicht fällen zu können, nicht zum Nachteil gereichen. Nachdem gegenüber dem Urteile der zweiten dieser Instanzen die Beschwerde rechtzeitig eingereicht wurde, ist daher materiell auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit des damit angefochtenen im Steuerzettel vom Dezember 1920 zum Ausdruck kommenden Steueranspruchs einzutreten.

2. — Eine dem Einschreiten des Bundesgerichts aus Art. 46 Abs. 2 BV rufende Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn ein Kanton einen Bürger mit einer Steuer belegt, deren Erhebung nach den für die Ausscheidung der Steuerhoheit massgebenden tatsächlichen Beziehungen einem anderen Kanton zusteht. Sie kann ferner, trotzdem jeder der beteiligten Kantone sich an sich in den Grenzen des ihm zustehenden Besteuerungsrechts hält, dann gegeben sein, wenn das Zusammenreffen dieser verschiedenen Steueransprüche infolge der Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme — dem Umfange der besteuerten Werte nach — zu einer Mehr- und Überlastung des Pflichtigen führt, die, falls die Steuerpflicht unter gleichen sachlichen Verhältnissen nur dem einen oder anderen Kanton gegenüber bestände, nach der kantonalen Gesetzgebung ausgeschlossen sein würde. Unter diesem Vorbehalte sind die Kantone in der Wahl des Steuersystems grundsätzlich frei, können also insbesondere frei darüber bestimmen, in welcher Weise sie den in ihrem Gebiete gelegenen Grundbesitz zur Besteuerung heranziehen wollen, ob schlechthin nach seinem Werte oder Ertrage als solchem oder lediglich als Bestandteil des Reinvermögens bzw. Reineinkommens des Eigentümers. Aus dem Grundsätze der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) und dem Grundgedanken des Art. 46 Abs. 2 BV selbst folgt dabei bloss, dass die Frage nicht für die Einwohner des Kantons einerseits und die ausserkantonalen Eigentümer im Kanton gelegener Liegenschaften andererseits verschieden ge-

regelt werden darf. Nur von diesem Gesichtspunkt aus und in dieser Beschränkung hat denn auch das Bundesgericht in den vom Rekurrenten angerufenen neueren Urteilen den Grundsatz des proportionalen Schuldenabzugs aufgestellt, d. h. den « Liegenschaftskanton », der grundsätzlich den Kantonseinwohnern gegenüber auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung steht, verpflichtet, einen entsprechenden Schuldenabzug auch dem auswärtigen Grundeigentümer zu gewähren (AS 39 I S. 577 Erw. 3 ff.; 40 I S. 65 Erw. 2; 41 I S. 420, Erw. 2; 43 I S. 264). Der Fall, wo mit der Reinvermögenssteuer des Wohnsitzkantons oder anderer beteiligter Kantone die Objektssteuer eines Kantons kollidiert, in dem der Pflichtige nur Grundstücke besitzt, wurde dabei ausdrücklich vorbehalten. Als eine solche reine Objektssteuer stellt sich aber die bernische Vermögenssteuer dar. Sie trifft nicht das Reinvermögen des Pflichtigen, sondern wird ausschliesslich von bestimmten Vermögensgegenständen nach ihrem Werte ohne Rücksicht auf die sonstige wirtschaftliche Leistungs- und Tragfähigkeit des Pflichtigen erhoben. Daran ändert das in Art. 15 StG dem Grundeigentümer eingeräumte Recht, vom Betrage der Grundsteuerschätzung die auf dem Grundstücke pfandversicherten Kapital- und Rentenforderungen abzuziehen, für die er selber Zins oder Rente entrichten muss, nichts. Es erklärt sich daraus, dass der entsprechende Teil des Grundstückswertes eben beim Grundpfandgläubiger besteuert wird, weshalb denn auch der Abzug dem Grundeigentümer nur unter der Bedingung gestattet wird, dass der Grundpfandgläubiger im Kanton wohnt und deshalb hier nach den bundesrechtlichen Grundsätzen für die Forderung besteuert werden darf. Die Natur der Steuer wird dadurch nicht berührt. Ob jene Bedingung für den Schuldenabzug ihrerseits bundesrechtlich haltbar sei, ist nicht zu untersuchen, weil der Rekurrent nicht behauptet, dass ein sonst nach den gedachten Vorschriften zulässiger Abzug ihm aus diesem

Grunde — wegen auswärtigen Wohnsitzes des Grundpfandgläubigers — verweigert worden sei und es für die Frage nach dem Wesen der Steuer zunächst lediglich auf ihre tatsächliche gesetzliche Ausgestaltung ankommt. Der Rekurrent beruft sich daher zu Unrecht auf die erwähnten Urteile, um daraus seinen Anspruch auf Gewährung des ihm von den Kantonen Baselstadt und Zürich zugestandenen verhältnismässigen Abzugs der Gesamtpassiven auch gegenüber Bern herzuleiten.

Andererseits halten sich auch die von den beiden letzteren Kantonen an den Rekurrenten erhobenen Steuerforderungen an sich im Rahmen des ihnen bundesrechtlich zustehenden Besteuerungsrechts. Wenn die neuere Praxis des Bundesgerichts bei kollidierenden Steueransprüchen mehrerer Kantone mit Reinvermögensteuersystem auch den Kanton, in dem der Pflichtige nur ein einzelnes steuerbares Vermögensstück (Grundstück) besitzt, als zur Übernahme eines verhältnismässigen Teiles der Gesamtpassiven verpflichtet erklärt hat, so lag darin auf der anderen Seite notwendig zugleich die Anerkennung des Rechtes des Wohnsitzkantons und der übrigen noch beteiligten Kantone den Pflichtigen mindestens für denjenigen Teil des Aktivenüberschusses zu besteuern, der dem Wertverhältnis der ihrer Steuerhoheit unterworfenen Aktiven zu den Gesamtaktiven entspricht, d. h. die Verneinung der Pflicht zur Gewährung eines weitergehenden Schuldenabzugs ihrerseits, womit die älteren Urteile, welche in dieser Frage einen anderen Standpunkt einnahmen (AS 28 I S. 122 ff.; 31 I S. 54 Erw. 3), überholt sind (vgl. in diesem Sinne schon ebenda 39 I S. 581 unten). Muss der Wohnsitzkanton als mindestens in diesem Umfange zur Vermögensbesteuerung berechtigt gelten, so kann ihm dieses Recht aber nicht dadurch genommen werden, dass ein anderer Kanton auf Grund seines abweichenden Steuersystems die seiner Steuerhoheit unterliegenden Aktiven in einem weiteren Umfange, einfach nach ihrem Werte ohne Rück-

sicht auf entgegenstehende Schulden zur Besteuerung heranzieht. Vielmehr kann es sich nur fragen ob nicht dieser letztere Kanton wegen daraus folgender übermässiger Belastung des Pflichtigen sich einen Eingriff in jenes sein Steuersystem und die Auferlegung der Pflicht zur Berücksichtigung eines Teiles der Gesamtpassiven gefallen lassen müsse, die an sich nach der kantonalen Gesetzgebung nicht, auch vom Kantons-einwohner nicht, verlangt werden könnte.

Voraussetzung dafür wäre nach dem Zweck des Doppelbesteuerungsverbots — zu verhindern, dass dem Pflichtigen aus seiner wirtschaftlichen Verbindung mit mehreren Kantonen ein besonderer steuerrechtlicher Nachteil erwächst — dass die beanstandete Überbelastung auch wirklich in dem Zusammentreffen der mehreren kantonalen Steueransprüche ihren Grund hat und nicht etwa in gleicher Weise auch eintreten würde, wenn der Pflichtige mit seinen ganzen Beziehungen dem betreffenden Kanton angehörte, allein in ihm steuerpflichtig wäre. An jener Voraussetzung, die allein dazu berechtigen könnte, den Kanton Bern im Widerspruch zu seinem Steuersystem zum Abzug auch solcher Passiven von der Grundsteuerschätzung zu verhalten, welche nicht auf dem betreffenden Grundstücke grundpfandrechtl. versichert sind, fehlt es aber hier. Freilich genügt es, um ihr Vorliegen zu verneinen noch nicht, dass das bernische Gesetz den Schuldenabzug bei der Vermögenssteuer allgemein in der gedachten Weise beschränkt. Denn auch dann könnte sie trotzdem gegeben sein, wenn der Rekurrent die Schulden, die bei der Grundsteuer ausser Betracht fallen, vorausgesetzt dass er im Kanton wohnte und hier sein allgemeines und ausschliessliches Steuerdomizil hätte, in anderer Weise, bei der Besteuerung des beweglichen Vermögens oder des Ertrages desselben (in Form der Abrechnung von Passivzinsen) in Anschlag bringen könnte (AS 45 I S. 175 ff.). Auch dies ist aber eben nicht der Fall. Gleichwie die

Vermögenssteuer vom Grundeigentum so ist auch die Einkommenssteuer zweiter Klasse, mit welcher das übrige Vermögen nach bernischem Recht allein steuerrechtlich erfasst wird, eine Objekts- und keine Reineinkommenssteuer. Sie wird erhoben vom Ertrag der betreffenden, in Art. 19 Abs. 3 StG aufgeführten Vermögensstücke als solchem ohne Rücksicht auf allenfalls zu deren Erwerbung eingegangene oder sonstige Schulden, sodass der Pflichtige die für solchen zu bezahlenden Zinsen vom Ertrage nicht abrechnen kann, es wäre denn, dass es sich um eine Person handelt, die den An- und Verkauf von Werttiteln gewerbsmässig als ihren Beruf betreibt, und die in der Zwischenzeit bis zum Weiterverkauf daraus gezogenen Erträgnisse daher steuerrechtlich als Teil ihres Erwerbseinkommens im Sinne von Art. 19 Abs. 2 und nicht als Einkommen zweiter Klasse erschienen (VOLLMAR und BLUMENSTEIN, Kommentar zum Gesetz vom 7. Juli 1918 S. 79 litt. e und die dort angeführten Urteile des Verwaltungsgerichts). Auch wenn der Rekurrent im Kanton Bern wohnte und mit seinen gesamten Aktiven ausschliesslich der bernischen Steuerhoheit unterstünde, könnte er demnach mehr als die Abrechnung der auf seinen Grundstücken haftenden Hypotheken keinesfalls verlangen; die ungefähr eine Million Franken fahrende, nicht grundpfandversicherten Schulden, die er nach seiner Bilanz hat, könnte er in keiner Weise, weder bei der Vermögenssteuer noch vom Einkommen zweiter Klasse (in Gestalt der Einstellung der entsprechenden Passivzinsen) abziehen. Die mit der Beschwerde gerügte Folge, dass er mehr als sein Reinvermögen versteuern muss, würde demnach auch in diesem Falle ebenso eintreten. Sie ergibt sich nicht daraus, dass er zum Kanton Bern nur durch seinen Grundbesitz in Burg in Beziehung steht, mit dem Rest seiner Beziehungen dagegen anderen Kantonen angehört, sondern aus dem Steuersystem des ersteren Kantons, das eben ein Objektssteuer- und kein Reinvermögenssteuersystem

ist, sich ausschliesslich auf der Tatsache des Besitzes bestimmter Vermögenswerte aufbaut und auf die sonstige ökonomische Lage des Pflichtigen keine Rücksicht nimmt, sodass eine Anfechtung dieser Belastung aus Art. 46 Abs. 2 BV nicht in Frage kommen und von einer Pflicht des Kantons Bern, die gesetzliche Ordnung des Schuldenabzugs bei der Vermögenssteuer für den Fall des Zusammentreffens seines Steueranspruches mit demjenigen anderer Kantone entsprechend zu modifizieren, nicht die Rede sein kann.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

44. Urteil vom 14. Juli 1922

i. S. der Gothaer Lebensversicherungsbank
gegen den Regierungsrat und das Verwaltungsgericht
des Kantons Bern.

Recht des im Ausland Wohnenden, sich hinsichtlich seines in der Schweiz erzielten und hier in verschiedenen Kantonen besteuerten Einkommens nach Art. 46² BV zu beschweren. Voraussetzungen des Vorliegens eines Doppelbesteuerungskonfliktes. — Besteuerung einer ausländischen Versicherungsgesellschaft in der Schweiz an ihrem Hauptdomizil und einem Agentursitze. Das Hauptdomizil im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes begründet keine Zweigniederlassung und im Verhältnis zu den Agentursitzen kein ausschliessliches schweizerisches Steuerdomizil. Verhältnis des vorliegenden Steuerfalles zu dem in Band 45 I S. 207 ff. veröffentlichten einer schweizerischen Versicherungsgesellschaft.

A. — Die Beschwerdeführerin, die « Gothaer Lebensversicherungsbank auf Gegenseitigkeit » in Gotha, betreibt unter anderm auch in der Schweiz das Lebensversicherungsgeschäft. Sie hat hier ihr Hauptdomizil