

pagano quanto 4000 fchi. non versati. Ordinamento analogo ha la legislazione di Basilea-Città degli ultimi anni. Secondo queste leggi il tasso per il capitale non versato della S. A. variò successivamente tra il quarto ed i  $\frac{3}{8}$  delle quote versate. Ginevra, nella sua nuova legge sulle imposte del 24 marzo 1923, art. 68, dispone: « est considéré comme capital imposable: 1. Pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, le capital nominal » ecc. Il disposto in discorso della legge ticinese non ha quindi, sotto questo aspetto, niente di anormale e non appare censurabile sotto l'aspetto di atto arbitrario.

3° — Onde dimostrare la censura di disparità di trattamento, la ricorrente compara le società anonime alle società « individuali ». L'argomento è inconcludente. Come fu dianzi osservato, queste ultime vengono assoggettate all'imposta in base a criteri diversi da quelli che vigono per l'imposizione delle prime. L'obbligo contrattuale dei singoli soci delle associazioni individuali di eventualmente completare i loro apporti, non ha, per il credito e l'economia della società la stessa importanza e la stessa funzione del capitale non versato nelle società anonime.

4° — Infondato è pure l'addebito di violazione del divieto di doppia imposta, di cui il primo requisito di applicazione sarebbe che degli azionisti fossero domiciliati in altri cantoni. Solo di fronte ad essi, singolarmente, potrebbe esser questione di doppia imposta. La ricorrente invero lo pretende, ma in modo vago e generico e non facendo nome alcuno, e dell'assunto non fornisce prova veruna. Lo avesse fatto, l'addebito di doppia imposta non sarebbe ancora dimostrato poichè, se, come rettamente rileva il Consiglio di Stato, l'imposizione del capitale versato presso la società, e, simultaneamente, presso gli azionisti non costituisce doppia imposta, non lo può costituire neanche l'imposizione presso questi e quella del capitale non versato. Ciò in ogni caso in un

Cantone in cui, come nel Cantone Ticino, le società anonime non sono soggette alla imposta comune progressiva sulla sostanza ma ad imposta speciale sul capitale, la quale tiene conto della circostanza, che le società anonime sono associazioni di capitali già imposti come sostanza presso i loro titolari. Ciò posto la questione non potrebbe essere considerata che dal punto di vista dell'art. 4 CF, il quale, in quest'ordine di idee, non fu invocato e del resto non appare violato, come fu dimostrato più sopra.

### *Il Tribunale federale pronuncia:*

I ricorsi sono respinti.

#### **5. Urteil vom 28. März 1924**

##### **i. S. Patronenfabrik A.-G. gegen Solothurn.**

Berechnung der solothurnischen Handänderungsgebühr nach dem Kaufpreis oder dem wahren Werte des Grundstückes. Willkür, wenn der Regierungsrat an Stelle der hierfür zuständigen Bezirksschätzungskommission den wahren Wert bestimmt und hierfür die Brandversicherungsschätzung als massgebend bezeichnet.

A. — Nach dem solothurnischen Gesetz betreffend den Bezug von Handänderungsgebühren beim Eigentumsübergang von Liegenschaften, vom 23. Februar 1919, ist, wenn Grundstücke auf einen neuen Eigentümer übergehen, vom wahren Wert des Grundstückes eine Handänderungsgebühr von bestimmtem Betrage zu entrichten (§ 1 Abs. 1). « Bei Käufen und Steigerungen gilt als Grundlage der Berechnung der verschriebene Preis, wenn er nicht offensichtlich vom wahren Werte abweicht » (§ 1 Abs. 3). Nach § 4 Abs. 1 sind die Amtschreibereien und die Kantonsbuchhalterei verpflichtet, dem Finanzdepartement Anzeige zu machen, wenn bei einem Veräusserungsgeschäfte der wahre Wert des Veräusserungsobjektes die von den Parteien angegebene

Erwerbssumme übersteigt. Abs. 2 bestimmt: « Das Finanzdepartement lässt den wahren Wert, sofern derselbe streitig ist, durch die Bezirksschätzungskommission (§ 6 des EG zum ZGB) endgültig festsetzen; auf Grund dieser Festsetzung entscheidet über die Nachzahlung und die Kostentragung der Regierungsrat ». Nach § 5 Ziff. 1 entscheidet diese Behörde auch über « Anstände betreffend die grundsätzliche Anwendung » der Gesetzesbestimmungen.

Laut Steigerungsakt vom 21. März 1922 erwarb die solothurnische Kantonalkbank aus der Liquidation der Modernawerke A.-G. deren Fabrikgrundstücke mit Gebäulichkeiten und Zubehör um 640,000 Fr. Die Katasterschätzung der Grundstücke betrug damals 22,150 Fr., die Brandversicherungsschätzung der Gebäude und ihrer Bestandteile 1,411,000 Fr. Eine Handänderungsgebühr wurde von der Erwerberin nicht erhoben, weil ihr nach § 2 litt. b des Gesetzes vom 23. Februar 1919 die Zwangsverwertung nicht unterliegt, sofern Grundpfandgläubiger das Grundpfand erwerben und der Erwerbspreis den Deckungsbetrag nicht übersteigt. Nach dem Erwerb durch die Kantonalkbank fand im November 1922 eine neue Brandversicherungsschätzung statt, wobei die Gebäulichkeiten mit ihren Bestandteilen auf 1,163,600 Fr. geschätzt wurden. Durch Kaufvertrag vom 23. März 1923 erwarb die Patronenfabrik A.-G. die Fabrikanlage von der Kantonalkbank zum Preise von 570,000 Fr. Das Finanzdepartement setzte die Handänderungsgebühr für diesen Kauf nicht auf Grund der Kaufsumme, sondern auf Grund eines Gesamtwertes von 1,256,750 Fr. fest, zu dem es durch folgende Rechnung gelangte:

Katasterschätzung (von Grund und Boden) . . . . .	Fr.	22,150.—
Brandversicherungsschätzung . . . . .	»	1,163,600.—
Schätzung der nicht staatlich versicherten Zugehör . . . . .	»	71,000.—
	Fr.	<u>1,256,750.—</u>

Die Patronenfabrik erhob hiegegen Einsprache beim Regierungsrat, mit der Behauptung, dass der wahre Wert durch den Kaufpreis von 570,000 Fr. angegeben werde. Die Einsprache wurde vom Finanzdepartement dem Regierungsrat vorgelegt, der sie durch Entscheid vom 14. Dezember 1923 abgewiesen und erkannt hat, dass die Handänderungsgebühr vom Schätzungswerte der verkauften Liegenschaften (mit Zubehör) im Betrage von 1,256,750 Fr. zu berechnen und einzufordern sei. Die Begründung lautet: « In § 1 des Gesetzes (vom » 23. Februar 1919) ist der Grundsatz niedergelegt, » dass beim Übergang von Grundstücken an einen » neuen Eigentümer vom wahren Wert des veräus- » serten Grundstückes eine Handänderungsgebühr zu » bezahlen ist. Seit dem Bestehen dieses Gesetzes hat » der Regierungsrat wiederholt in Anwendung von » Ziff. 1 des § 5 grundsätzlich entschieden, dass für » die Gebäude mindestens die amtliche Brandversiche- » rungsschätzung als der wahre Wert angesehen werden » muss. Für diese Stellungnahme ist die Erwägung aus- » schlaggebend, dass die Brandversicherungsschätzungen » durch Berufs- und Fachmänner (Gebäude-Schätzungs- » kommissionen) festgesetzt und in der Öffentlichkeit » allgemein als dem wahren Wert entsprechend angesehen » werden. Diese Schätzungen dürfen um so eher als dem » wahren Wert entsprechend angesehen werden, als » diese nach den Vorschriften des Gesetzes betreffend » die Gebäude-Brandversicherung und die Feuerpolizei » auf einem Mittel, aus Erstellungswert nach Abzug » entsprechender Abschreibung für Abnutzung, Bau- » mängel oder Schadhaftheit, Verkehrs- und Gebrauchs- » wert basieren. Der in dieser Weise für alle Gebäude » im Kanton festgestellte Wert ist weniger den Schwan- » kungen durch wirtschaftliche Einflüsse unterworfen » und eignet sich insofern als Grundlage für die Berech- » nung der Handänderungsgebühr, als dadurch ein » einheitlicher gleichmässiger Bezug ermöglicht wird.

» Der Erwerbspreis, wie er von den Kaufparteien ver-  
 » einbart wird, stellt dagegen einen Liebhaberwert  
 » dar, der einseitig abhängig ist vom volkswirtschaft-  
 » lichen Gesetz über Angebot und Nachfrage. Je nach  
 » der wirtschaftlichen Konjunktur ist er für das gleiche  
 » Objekt bald höher bald niedriger. Im vorliegenden  
 » Falle muss an der bisherigen Praxis um so eher fest-  
 » gehalten werden, als bereits nach dem Erwerb der  
 » in Frage stehenden Gebäulichkeiten (ohne Zugehör)  
 » durch die Solothurner Kantonalbank eine Revision  
 » der Brandversicherungsschätzung stattgefunden hat,  
 » wobei die bisherige Schätzung von 1,411,000 Fr. auf  
 » 1,185,750 Fr. (richtig: 1,163,600 Fr.) herabgesetzt  
 » wurde. »

B. — Gegen diesen Entscheid hat die Patronenfabrik rechtzeitig das Bundesgericht mit einer staatsrechtlichen Beschwerde angerufen. Sie macht geltend, dass die Berechnungsweise des Regierungsrates willkürlich sei. Da weder eine Schenkung noch eine Umgehung des Gesetzes in Frage komme, müsse der Verkaufspreis als wahrer Wert angesehen werden. Der Versicherungswert komme nach dem Gesetz nicht in Betracht. Bei Streitigkeiten über den wahren Wert habe nach § 4 des Gesetzes die Bezirksschätzungskommission denselben endgültig festzusetzen. Dieses Verfahren sei gegebenen Falles von Amtes wegen einzuleiten. Dass dies nicht geschehen, sei eine Rechtsverweigerung. Es wird beantragt:

« 1. Der Entscheid des Regierungsrates sei aufzu-  
 » heben und zu erkennen, dass die Rekurrentin die  
 » kantonale Handänderungssteuer nur vom wahren  
 » Werte der verkauften Liegenschaften im Betrage von  
 » 570,000 Fr. laut Kaufvertrag vom 23. März 1923 zu  
 » bezahlen habe.

» 2. Eventuell: Die Sache sei an den Regierungsrat  
 » zurückzuweisen zur Anordnung und Durchführung  
 » der in § 4 des Handänderungssteuergesetzes vor-  
 » geschriebenen Schätzung des wahren Wertes durch

» die Bezirksschätzungskommission, wobei der Wert  
 » zur Zeit des Kaufabschlusses (23. März 1923) fest-  
 » zustellen ist. »

C. — Der Regierungsrat schliesst auf Abweisung der Beschwerde, indem er auf die im angefochtenen Entscheid angeführte Praxis und auf seine Antwort in der Beschwerdesache der Firma Autophon A.-G. verweist, worin ausgeführt ist: Nach § 5 Ziff. 1 des Gesetzes habe der Regierungsrat die Grundsätze über die Anwendung des Gesetzes festzustellen. Er sei daher berechtigt, den wahren Wert festzusetzen und sei auch an den Bescheid der Bezirksschätzungskommission im Sinne von § 4 Abs. 2 nicht gebunden, sondern könne Irrtümer und Willkürlichkeiten verbessern. Da nun nach dem Gesetz, wo es sich um Gebäude handelt, die Handänderungsgebühr mindestens von der Gebäudeversicherungssumme zu bezahlen sei, müsste der Regierungsrat gemäss seiner grundsätzlichen Stellungnahme jede Schätzung, die niedriger wäre, als die Brandversicherungssumme, als irrtümlich erklären. Deshalb brauche er eine Schätzung durch die Bezirksschätzungskommission in diesen Fällen nicht anzuordnen. Nur bei andern Liegenschaften als Gebäuden werde die Schätzung der Bezirksschätzungskommission übertragen und auch da behalte sich der Regierungsrat ein Überprüfungsrecht vor. Er sei zu dieser Praxis gekommen, weil die Gebäudeversicherungsschätzung neuern Datums sei, und weil man Widersprüche zwischen der Schätzung der Brandversicherungskommission und der Bezirksschätzungskommission vermeiden wollte.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

Die Art, wie der Regierungsrat die Handänderungsgebühr im vorliegenden Falle festgesetzt hat, ist materiell und formell offenbar gesetzwidrig und willkürlich, woran der Umstand nichts ändert, dass er in ähnlichen Fällen seit dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 23.

Februar 1919 gleich gesetzwidrig verfahren ist, und dass andere Handänderungsgebührenpflichtige dieses Verfahren hingenommen haben. Zwar kann die Rekurrentin mit Grund nicht verlangen, dass die Handänderungsgebühr ohne anderes von dem Kaufpreis berechnet werde. Nach § 1 Abs. 3 des Gesetzes ist dieser Preis dann nicht massgebend, wenn er offensichtlich vom wahren Wert abweicht, und es kann daraus wohl eine Nachprüfungsbefugnis der Fiskalbehörden überall da hergeleitet werden, wo erhebliche Zweifel darüber bestehen können, ob der Kaufpreis den wahren Wert angebe, wobei diese Nachprüfungsbefugnis sich nicht notwendig auf die Fälle zu beschränken braucht, in denen die Abweichung auf der Absicht einer Schenkung oder einer Umgehung des Gesetzes beruht, sondern auch dann eintreten kann, wenn aus andern Gründen der Kaufpreis nach Ansicht der Behörden unter dem wahren Werte geblieben ist. Dagegen findet der Satz, von dem die regierungsrätliche Praxis ausgeht, dass bei Gebäuden als wahrer Wert mindestens die Schätzung für die Brandversicherung zu gelten habe, im Gesetz nicht nur keine Stütze, sondern er ist als völlig in der Luft stehend zu bezeichnen. Im Gesetz ist in keiner Weise für die Bestimmung des wahren Wertes auf die Brandversicherungssumme Bezug genommen, und auch in den Beratungen dazu findet sich keinerlei Hinweis darauf. Das ist auch durchaus verständlich. Die Versicherungssumme ist nach § 7 des Gesetzes betreffend die Gebäudebrandversicherung und die Feuerpolizei vom 29. Oktober 1899/17. November 1901 « nach den fachmännisch zu bemessenden Erstellungskosten, abzüglich entsprechender Abschreibung für Abnutzung, Baumängel oder Schadhaf-tigkeit festzustellen ». Dabei fällt die Art und die Möglichkeit der Benutzung nicht in Betracht, während diese Momente zweifellos für die Bestimmung des wahren Wertes mitbestimmend sind, wie sie ja für die Hand-änderung selber eine Bedeutung haben. Und wenn viel-

leicht auch gesagt werden kann, dass im allgemeinen die Brandversicherungssumme dem wahren Wert der Gebäude entspricht, so ist zu beachten, dass das Gesetz über die Handänderungsgebühren nicht hievon, sondern von dem Kaufpreis ausgeht, somit diesen für die Regel als wahren Wert gelten lässt, wovon allerdings im Einzelfall zu Gunsten des wahren Wertes abgegangen werden kann. Diese gesetzliche Ordnung schliesst es aus, dass auf dem Wege der Praxis ein anderer genereller Masstab für die Festsetzung des wahren Wertes eingeführt werde. Das Vorgehen des Regierungsrates widerspricht aber auch den gesetzlichen Bestimmungen über das Verfahren zur Festsetzung des wahren Wertes. Dieser ist nämlich, wenn das Finanzdepartement den Kaufpreis nicht gelten lassen will und wenn der Pflichtige mit der Bestimmung desselben durch das Departement nicht einverstanden ist, nach der klaren Bestimmung von § 4 Abs. 2 durch die Bezirksschätzungskommission festzusetzen, und zwar ist diese Schätzung von Amtes wegen zu veranlassen. Als daher die Rekurrentin gegen die behördliche Berechnung der Handänderungsgebühr Einsprache erhoben hatte, war der Fall des § 4 Abs. 2 des Gesetzes gegeben und die Schätzung durch die Bezirksschätzungskommission zu veranlassen. Statt dessen hat das Finanzdepartement die Streitigkeit dem Regierungsrate ohne weiteres zum Entscheide vorgelegt, und dieser hat nun den wahren Wert auf Grund einer völlig haltlosen Vermutung festgestellt. Das ist angesichts der gesetzlichen Bestimmung, dass die Bezirksschätzungskommission den wahren Wert endgültig festsetze, ein völlig ungesetzliches und willkürliches Vorgehen. Durch die Bestimmung in § 5 Ziff. 1 des Gesetzes ist dem Regierungsrat nicht eine Kompetenz eingeräumt worden, durch welche die im gleichen Gesetz aufgestellte Zuständigkeit der Bezirksschätzungskommission in vielen Fällen beseitigt würde. Die besondere Bestimmung des § 4 Abs. 2 geht der allgemeinen des § 5 Ziff. 1 vor,

wie denn auch daraus, dass hier von grundsätzlicher Anwendung des Gesetzes die Rede ist, folgt, dass der Streit über den wahren Wert im Sinne von § 4 Abs. 2 nicht darunter fällt, was auch auf guten sachlichen Gründen beruht. Dem Regierungsrat mag immerhin die Befugnis vorbehalten bleiben, offenbare Irrtümer der Bezirksschätzungskommission zu verbessern. Aber sie auszuschalten und dafür eine Schätzung einzuführen, die jeder Grundlage im Gesetze entbehrt, geht schlechterdings nicht an. Der regierungsrätliche Entscheid ist deshalb aufzuheben in der Meinung, dass das Finanzdepartement, wenn es nicht auf den Erwerbspreis abstellen will, den wahren Wert des Kaufgegenstandes durch die Bezirksschätzungskommission feststellen zu lassen und dann der Regierungsrat diese Schätzung der Berechnung der Handänderungsgebühr zu Grunde zu legen hat.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und demgemäss der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Solothurn vom 14. Dezember 1923 aufgehoben.

II. AUSÜBUNG  
DER WISSENSCHAFTLICHEN BERUFSARTEN  
EXERCICE DES PROFESSIONS LIBÉRALES

6. Arrêt du 15 mars 1924 dans la cause Lavanchy  
contre Tribunal cantonal vaudois.

*Professions libérales :* Le bénéfice de l'art. 5 disp. transit. Constit. féd. ne s'étend qu'à l'exercice proprement dit de la profession d'avocat, il ne s'étend ni aux études, ni aux examens, ni au stage d'avocat. — Les cantons sont libres de subordonner l'accès du stage à des conditions particulières de capacité.

A. — Le recourant a obtenu au mois d'avril 1923 le grade de licencié en droit de l'Université de Genève et a prêté serment, le 15 mai de la même année, devant le Conseil d'Etat du canton de Genève. Il n'a pas fait à Genève le stage de deux ans imposé par l'art. 124 de la loi d'org. jud. et n'est pas avocat genevois.

Le 29 novembre 1923, le recourant a demandé au Tribunal cantonal vaudois de l'inscrire au rôle du barreau vaudois comme « licencié en droit stagiaire », cela en vertu de ses titres genevois.

Par lettre du 12 décembre 1923 le Tribunal cantonal vaudois refusa de faire droit à la demande, par le motif que seuls les licenciés en droit de l'Université de Lausanne pouvaient être admis comme stagiaires.

Le 2 janvier 1924, Lavanchy revint à la charge en invoquant l'art. 5 des dispositions transitoires de la Const. féd. et l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 février 1923 dans la cause Delle Roeder contre Conseil d'Etat du canton de Fribourg (RO 49 I p. 14 et suiv.). Le Tribunal cantonal maintint son refus par lettre du 9 janvier 1924.