

dortigen Grundeigentum verbundenes Besitztum darstellen und deshalb, gemäß § 3 litt. b des Steuergesetzes, in Zürich steuerfrei sein sollen, betrifft, geben die Rekurrenten selbst zu, daß diese Besteuerung, die Nichtanwendung des § 3 litt. b des Steuergesetzes auf die fraglichen Objekte seitens der Steuerbehörden, nicht als Rechtsverweigerung bezeichnet werden könne. Danach aber ist die streitige Interpretation der erwähnten Bestimmung des kantonalen Steuerrechts ohne weiteres der Nachprüfung des Bundesgerichts als Staatsgerichtshof entzogen und bedarf insbesondere die von den Rekurrenten beonte, in der Rekursantwort des Regierungsrates zugestandene, jedoch durch Hinweis auf die einschlägigen bundes- und völkerrechtlichen Grundsätze begründete Verschiedenheit der Auslegung des Begriffes „mit Grundeigentum verbundenes Besitztum“ in der kantonalen Steuerpraxis, je nachdem § 2 oder 3 des Steuergesetzes in Frage steht, keiner Erörterung. Zu beurteilen bleibt vielmehr nur die Behauptung der Rekurrenten, daß auch die in Rede stehende Steuerbeziehung gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoße. Nun bezieht sich dieses Verbot bei Kollision einer kantonalen mit einer ausländischen Steuerhoheit, beim internationalen Steuerkonflikt, wie er hier vorliegt, nach der bisherigen konstanten Praxis des Bundesgerichts, von welcher abzugehen kein Grund besteht, nur auf die Besteuerung des Grundbesitzes (Immobilienvermögens). Von Unzulässigkeit der Besteuerung der fraglichen Vermögensobjekte in Zürich könnte daher nur die Rede sein, sofern die Objekte als Immobilien bzw. als Bestandteile solcher anzusehen wären. Dies ist jedoch offenbar nicht der Fall. Maßgebend für die Beantwortung der Frage ist nämlich, wie der Regierungsrat zutreffend geltend macht, lediglich der allgemeine Sprachgebrauch bzw. die Natur der Sache; auf den Modus der Besteuerung der betr. Objekte nach zürcherischem Steuerrecht, den die Rekurrenten zur Begründung ihrer Auffassung anrufen, kommt dabei nichts an. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und nach der Natur der Sache aber ist ohne weiteres klar, daß Warenvorräte und Betriebskapital von Fabrikunternehmungen, was jene Vermögensobjekte darstellen, nicht als Immobilienzubehörden betrachtet werden können. (Vergl. den analogen, das interkantonalen Steuerrecht beschlagenden Entscheid des Bundes-

gerichts in Sachen Imhof: A. G., Bd. XVI, S. 631 ff.) Somit ist der Rekurs mit Bezug auf diesen zweiten Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird insoweit gutgeheißen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 11. August 1904 in der Meinung aufgehoben, daß zur Ermittlung der beiden streitigen steuerpflichtigen Vermögen gegenüber der regierungsrätlichen Taxation ein weiterer Betrag von 20,000 Fr. in Abzug zu bringen ist. Im übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

7. Arrêt du 8 février 1905

dans la cause **Commune de Vicques contre Etat de Berne.**

Impôt sur les immeubles: défalcation des dettes. L'art. 2 de la loi bernoise du 20 août 1903, modifiant la loi du 15 mars 1856 sur l'impôt des fortunes, laquelle dispose que le contribuable peut seulement déduire de son capital foncier les dettes soumises à l'impôt dans le canton de Berne, ne constitue ni une double imposition ni une violation du principe de l'égalité devant la loi. — Délai de recours, art. 178, ch. 3 OJF.

La commune de Vicques (Jura bernois) est débitrice, en vertu d'une obligation hypothécaire du 25 octobre 1883, d'une somme de 11 648 fr. 25 c., en faveur de la Banque foncière du Jura, à Bâle.

L'Etat de Berne, par l'intermédiaire du Receveur du district de Delémont, a réclamé, en date du 30 septembre 1904, le paiement d'une somme de 312 fr. 15, représentant le double de l'impôt foncier dû par la dite commune pour les exercices 1894 à 1900 (y compris une amende égale au montant réclamé pour l'impôt).

Cette réclamation est fondée sur le fait que la commune de Vicques aurait indûment opéré la défalcation de cette somme de la valeur de ses immeubles. Selon la loi bernoise, la défal-

cation n'est autorisée qu'à l'égard des immeubles grevés d'hypothèques en faveur de créanciers domiciliés dans le canton. Lorsque le créancier, comme c'est le cas dans l'espèce, est domicilié hors du canton, le propriétaire ne jouit pas de la défalcation.

Par mémoire du 20/25 novembre 1904, la commune de Vicques a recouru en temps utile au Tribunal fédéral contre cette réclamation, pour violation de droits constitutionnels. Selon la recourante, la prétention du gouvernement de Berne et la loi bernoise de 1894 sur laquelle il se fonde, constituent une violation du principe de la prohibition de la double imposition inscrit dans l'art. 46 CF, et une violation du principe de l'égalité devant la loi garanti par l'art. 4 de la même constitution; elle estime avoir le droit d'opérer la défalcation en question, malgré les termes de la loi modificative du 20 août 1893, disposant à son art. 2 que les prescriptions concernant la défalcation des dettes hypothécaires, figurant dans la loi du 15 mars 1856 sur l'impôt des fortunes, art. 37 et 39, sont modifiées dans le sens que « le propriétaire ne peut déduire de son capital foncier imposable les capitaux ou rentes, à la garantie desquels sa propriété est hypothéquée, que dans le cas où ces capitaux ou rentes sont soumis à l'impôt dans le canton de Berne ». A l'appui de sa prétention, la recourante fait valoir en substance ce qui suit :

Le principe de l'égalité devant la loi est violé, attendu que les propriétaires d'immeubles qui empruntent dans le canton de Berne peuvent défalquer leurs dettes, alors que ceux qui empruntent hors du canton ne le peuvent pas.

Chaque citoyen, comme chaque corporation ou société, a le droit d'emprunter hors du canton; ils doivent pouvoir hypothéquer leurs biens sans être soumis, de ce chef, à des prestations particulières, qui ne sont pas imposées à d'autres citoyens. Leur interdire de défalquer leurs dettes contractées à l'étranger, sous prétexte que le fisc bernois est impuissant à frapper d'un impôt leurs prêteurs, a pour effet de les placer dans une situation onéreuse, à laquelle échappent les débiteurs bernois dont les créanciers hypothécaires sont établis dans le canton.

Le principe de l'interdiction constitutionnelle de la double imposition est également méconnu. La loi bernoise part de l'idée que la créancière, — ici la Banque foncière du Jura à Bâle, — n'étant pas imposable dans le canton de Berne à raison des placements qu'elle y fait, ses débiteurs doivent supporter en son lieu et place l'impôt auquel ses créances sont assujetties, et qu'elle devrait acquitter, si elle avait son siège dans ce dernier canton; elle échappe à l'impôt bernois par la raison qu'elle est soumise à l'impôt à Bâle, où elle a son siège. Si elle devait payer en outre à Berne, elle serait victime d'une double imposition, prohibée par la constitution fédérale. Or en faisant payer au propriétaire un impôt dû en réalité par le créancier, on crée en fait une double imposition puisque le même impôt se trouve payé dans deux cantons différents. La Banque foncière du Jura, créancière hypothécaire de la commune de Vicques, doit à Bâle l'impôt à raison de ses créances, en quelques lieux que ses gages soient situés, et le canton de Berne n'a pas le droit de réclamer le même impôt en s'adressant, non plus au créancier, mais au débiteur. La loi bernoise du 15 mars 1856 sur l'impôt des fortunes considère le créancier comme le véritable contribuable pour la portion de l'impôt afférent à sa créance (voir art. 45); elle envisage le paiement par le débiteur comme une avance faite à l'acquit du créancier, et elle confère au propriétaire débiteur le droit de déduire cette avance lors du paiement de l'intérêt. La jurisprudence du Tribunal fédéral confirme cette manière de voir. La loi bernoise du 20 août 1893, modifiant celle du 15 mars 1856, n'a point changé la situation, et l'art. 2 de cette loi, sur lequel le fisc bernois étaye sa réclamation, est et demeure inconstitutionnel, comme la loi de 1856 l'était elle-même sur ce point. La commune recourante conclut, en conséquence, à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral :

1° Dire et déclarer que la réclamation formulée par le Receveur du district de Delémont est nulle comme contraire à la constitution fédérale et faire défense d'y donner suite.

2° Déclarer d'une manière générale que la disposition de l'art. 2 de la loi bernoise du 20 août 1893 est inconstitution-

nelle pour autant qu'elle vise les capitaux garantis hypothécairement, dont les créanciers sont domiciliés dans un canton suisse autre que le canton de Berne.

3° Partant, dire que la commune de Vicques a le droit d'opérer, tant pour l'avenir que pour le passé, la défalcation de la dette qu'elle a contractée envers la Banque foncière du Jura, à Bâle, aussi longtemps que celle-ci n'établira pas son siège dans le canton de Berne.

Dans sa réponse, le Conseil Exécutif de Berne, tant en son nom qu'en celui du Grand Conseil et de l'office du Receveur de Delémont, conclut en première ligne à la non entrée en matière sur le recours, — pour tardiveté et défaut de légitimation de la recourante, — pour autant que celui-ci est dirigé contre la loi modificative du 20 août 1892, et subsidiairement au rejet du dit pourvoi.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1. — Le recours a été, en tout cas, déclaré en temps utile pour autant qu'il est dirigé contre la réclamation du Receveur du district de Delémont, formulée au nom de l'Etat de Berne.

L'exception de tardiveté opposée par le défendeur par le motif que le recours vise essentiellement les lois de 1856 et de 1903, depuis longtemps en vigueur, ne peut être accueillie. En effet, le Tribunal fédéral a constamment admis qu'un recours peut toujours être porté devant lui, dans le délai de 60 jours prévu par la loi sur l'organisation judiciaire fédérale, non seulement depuis la promulgation de la loi ou de la décision attaquée, mais aussi à partir de l'application spéciale qui en est faite à l'égard du recourant (*Rec. off.* IX, 143; 155; XIII, 171; XIV, 1178; XV, 203; XVI, 674, etc.). Il échet, dès lors, de procéder successivement à l'examen des deux griefs formulés par la recourante.

2. — Le moyen tiré d'une prétendue double imposition est dénué de fondement.

La disposition de l'art. 2 de la loi du 20 août 1903, apportant à la loi du 15 mars 1856 sur l'impôt des fortunes une modification profonde, dont la recourante ne paraît pas avoir tenu un compte suffisant, statue que « le propriétaire

ne peut déduire de son capital foncier imposable les capitaux ou rentes, à la garantie desquels sa propriété est hypothéquée, que, dans le cas où ces capitaux ou rentes sont soumis à l'impôt dans le canton de Berne. » Cette prescription nouvelle avait pour but et pour effet de faire disparaître les difficultés et inconvénients nombreux auxquels avait donné lieu, surtout en matière de double imposition, l'application de l'art. 45 de la loi susvisée de 1856, aux termes de laquelle l'impôt était avancé par le propriétaire, à l'acquit du créancier, mais était dû en réalité par ce dernier, le débiteur étant en droit de déduire cette avance lors du paiement de son intérêt au dit créancier.

3. — Or l'effet de la disposition de l'art. 2 susmentionné, laquelle figure d'ailleurs dans les lois de plusieurs autres cantons sur la matière, notamment de Saint-Gall, Neuchâtel et Fribourg, n'a jamais été envisagée par le Tribunal fédéral comme pouvant donner lieu à une double imposition (voir arrêts dans les causes Baumann, *Rec. off.* VII, p. 205 et suiv.; Curti, *ibid.*, p. 474 et 475, consid. 4; Schnyder c. Fribourg, du 15 septembre 1880, consid. 3, etc.). En effet si, dans l'espèce, le canton de Bâle réclame l'impôt au créancier hypothécaire domicilié sur son territoire, ce n'est ni la même personne, ni le même objet qui se trouveraient, de ce fait, frappés dans deux cantons, puisque le fisc bernois émet seulement la prétention de soumettre à son impôt foncier, en vertu de sa souveraineté en cette matière, un immeuble situé sur le territoire bernois, et la commune de Vicques, propriétaire de cet immeuble.

4. — Il suit également de ce qui précède que l'exception tirée par la partie opposante au recours du défaut de légitimation de la recourante est fondée, puisque pour le cas où l'impôt serait réclaté à Bâle, au créancier, ce dernier seul se trouverait subir un préjudice de ce fait, et non la commune de Vicques, qui n'en supporterait aucune conséquence dommageable.

5. — Le grief tiré par la recourante d'une atteinte portée, par la décision incriminée, au principe de l'égalité des ci-

toyens devant la loi doit être également repoussé, en présence de la pratique constante du Tribunal fédéral sur ce point, en vertu de laquelle il est loisible aux cantons, — en dehors des cas de double imposition, — de réglementer d'une manière autonome la matière de l'impôt immobilier, à la seule condition que les prescriptions promulguées à cet égard ne soient pas marquées au coin de l'arbitraire, comme ce serait le cas si les dites dispositions faisaient, par exemple, acception des personnes, en favorisant, dans un but inexplicable, ou par des motifs qui ne trouvent aucune justification en eux-mêmes, certaines catégories de citoyens. Or rien, dans les dispositions légales contre lesquelles la recourante s'élève, ne saurait donner prise à une critique de ce genre. De plus ces dispositions n'ont pas pour effet de soumettre à un traitement différent les citoyens se trouvant dans les mêmes conditions, puisque, d'une part, elle exempte de l'impôt, jusqu'à concurrence du montant des hypothèques qui les chargent, *tous* les immeubles grevés en faveur de créanciers domiciliés dans le canton, et que d'autre part, elle frappe, pour l'intégralité de leur valeur immobilière, *tous* les fonds affectés en faveur de créanciers domiciliés hors du canton, sans distinction de personnes ni de lieu. (Voir dans ce sens *Rec. off.* III, p. 235; VII, p. 204 et 476, consid. 2; XIV, p. 153; Curti, *Entscheide des Bundesgerichts*, I, 21, 23, 470; arrêt du Tribunal fédéral dans la cause *Schnyder c. Fribourg*, déjà cité.) Il est en outre incontestable et de toute évidence que l'interdiction faite au débiteur de défalquer le montant des hypothèques dues à des créanciers étrangers au canton, trouve à la fois son fondement et sa justification dans le droit déjà affirmé ci-dessus de l'Etat d'astreindre à l'impôt la totalité de la propriété immobilière, située sur son territoire. Le fait que le débiteur bernois a la faculté de défalquer de sa déclaration d'impôt le montant des créances hypothécaires dues par lui à des créanciers domiciliés dans le canton, n'empêche nullement le fisc bernois de percevoir, en frappant ces créanciers pour les montants défalqués, la totalité de l'impôt afférent à la valeur de l'im-

meuble, tandis que si le dit débiteur était autorisé aussi à défalquer les créances hypothécaires qu'il doit à des étrangers au canton, il pourrait, dans le cas où tous les créanciers hypothécaires rentreraient dans cette catégorie, se produire le fait, évidemment inadmissible, que le fisc du canton de Berne se trouverait frustré de son droit d'imposition vis-à-vis de l'ensemble de la propriété immobilière sise sur son territoire, alors que cette dernière continuerait à bénéficier de la protection et des prestations diverses incombant à l'Etat.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est écarté.

8. *Urteil vom 22. März 1905 in Sachen Sonegger gegen Zürich und Aargau.*

Rekursfrist bei Rekursen wegen (interkantonalen) Doppelbesteuerung. Art. 178 Ziff. 3, 175 Ziff. 2 OG. — Besteuerung von im Kanton (i. c. Zürich) gelegenen Liegenschaften auswärts Wohnender (i. c. im Kanton Aargau), ohne Schuldenabzug, und gleichzeitige Besteuerung des gesamten beweglichen Vermögens im Wohnsitzkanton (Aargau). — Rückzahlung nicht geschuldeter Steuern.

Das Bundesgericht hat

da sich ergibt:

A. Der in Bremgarten wohnhafte Rekurrent besitzt in Thalwil eine Liegenschaft, auf der eine Hypothek von 30,000 Fr. haftet. Er stellte beim Gemeinderat Thalwil das Gesuch, daß ihm (pro 1903) die Hypothekarschuld vom Schätzungswert von 80,000 Fr. abgezogen werde, wurde aber abschlägig beschieden gestützt auf § 6 2. Satz des zürch. St.-Gef. von 1870 und § 137 litt. b des Gemeindegesetzes von 1875, welche Bestimmungen lauten: § 6 2. Satz des St.-Gef.: „Bei steuerpflichtigem Besitztum von „Auswärtswohnenden darf ein Abzug darauf haftender Schulden