

nicht eine andere Behandlung im Sinne der Anrechnung des betreffenden Passivums auf die Kommanditeinlage da Platz zu greifen hätte, wo die Mittel für diese vom Kommanditär durch Inanspruchnahme seines Kredites, Aufnahme eines Darlehens speziell zu diesem Zwecke beschafft worden sind und daher dieser Teil seiner Schulden wenn nicht rechtlich, so doch wirtschaftlich mit der Kommanditbeteiligung und nicht mit seiner sonstigen privaten Wirtschaft verbunden erscheint.

Die Verneinung des Rechtes St. Gallens zur Verlegung eines Teiles der Gesamtschulden des Rekurrenten auf die in Zürich steuerbare Kommandite hat zur Folge, dass es die Steuern, welche er auf dem der Kommanditsumme entsprechenden Vermögensbetrage von 30,000 Fr. seit 1919 erhoben hat, dem Rekurrenten ganz und nicht nur zu dem freiwillig anerkannten Bruchteile zurückzuerstatten haben wird.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gegenüber Zürich abgewiesen, gegenüber St. Gallen im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

63. Urteil vom 16. November 1923

i. S. Buser gegen Bern, Regierungsrat.

Schuldenabzug bei der Besteuerung von Liegenschaften. Objektssteuer auf Liegenschaften (Bern). Die Beschränkung des Abzugs der Hypothekarschulden auf die Fälle, wo das betreffende Kapital im Kanton versteuert wird, ist bundesrechtswidrig, wenn der Gläubiger in einem andern Kanton wohnt.

A. — Der in Bern wohnende Rekurrent Buser, ist Eigentümer der dortigen Liegenschaft Hubelmattstrasse 3, auf der eine Hypothek von 30,000 Fr. zu Gunsten des Schweizerischen Lebensversicherungsvereins in Basel

lastet. Er beanspruchte, dass bei der kantonalen Besteuerung für die Liegenschaft diese Hypothek abgezogen werde. Die bernischen Steuerbehörden, in letzter Instanz der Regierungsrat durch Entscheid vom 7. August 1923 lehnten dieses Begehren ab gestützt auf Art. 9 des kantonalen Steuergesetzes vom 7. Juli 1918, der bestimmt:

« Von der Grundsteuerschätzung des steuerpflichtigen Grundeigentums kann der Betrag der auf das letztere grundpfändlich versicherten Kapital- und Rentenforderungen, für welche der Grundeigentümer selber Zins oder Rente zu entrichten hat, abgezogen werden, sofern Kapital oder Rente der Vermögenssteuer im Kanton unterliegen. »

B. — Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat Buser unter Berufung auf Art. 4 und 46 Abs. 2 BV den staatsrechtlichen Rekurs ergriffen mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben. Dafür, dass er auf Grund der angerufenen Verfassungsbestimmungen zum Abzug der Hypothek berechtigt sei, wenn schon der in Basel wohnende Gläubiger nicht im Kanton Bern das Kapital versteuere, bezieht sich der Rekurrent auf die Urteile des Bundesgerichts in Sachen Zufferey c. Wallis vom 1. Juli 1922 (BGE 48 I Nr. 42) und in Sachen Weinmann c. Bern vom 20. Januar 1923 (49 I Nr. 1).

C. — Der Regierungsrat von Bern hat die Abweisung des Rekurses beantragt. In der Begründung dieses Antrages wird die Auffassung vertreten, dass eine kantonrechtliche Steuerbestimmung, die, wie Art. 9 des bernischen Steuergesetzes bei der Besteuerung für Grundstücke den Abzug von Hypotheken verweigere, deren Gläubiger in andern Kantonen wohnen, keinerlei Eingriff in eine andere kantonale Steuerhoheit enthalte und daher unter keinen Umständen gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstosse; im Gegensatz zu der Regelung, bei der der Grundeigentümer vertretungsweise für die grundversicherte Forderung des ausserkantonalen

Gläubigers herangezogen werde mit der Befugnis, die Steuer vom Hypothekarzins in Abzug zu bringen, welches letzteres System der Kanton Bern zufolge der bundesgerichtlichen Praxis in seiner Gesetzgebung aufgegeben habe. Durch die Besteuerung der Liegenschaft ohne Abzug der ausserkantonalen Gläubigern zustehenden Hypotheken werde lediglich der volle wirtschaftliche Wert des der kantonalen Steuerhoheit unterliegenden Grundstücks erfasst, und das Steuerrecht des Wohnortskantons des Gläubigers weder tatsächlich noch virtuell berührt. Hiefür mache es auch keinen Unterschied, ob das Grundstück als Bestandteil des Reinvermögens besteuert oder aber mit einer Objektsteuer belegt werde. Der Regierungsrat glaubt daher, das Bundesgericht sei zu weit gegangen, wenn es im Urteil Zufferey sich für den Anspruch des Grundeigentümers auf den fraglichen Schuldenabzug mit auf Art. 46 Abs. 2 BV gestützt hat. Insbesondere bei der Objektbesteuerung könne durch den Nichtabzug der Hypotheken auswärtiger Gläubiger das Verbot der Doppelbesteuerung nicht verletzt sein, wie denn ja das Urteil Zufferey diese Frage noch offen gelassen habe. Hier könne nach Bundesrecht jeder Schuldenabzug verweigert werden und müsse auch eine Einschränkung nach der Art der Schuld zulässig sein. Es sei freilich richtig, dass die verschiedene Ordnung des Schuldenabzugs je nach dem Wohnort des Gläubigers etwas stossendes habe, und es sei auch ohne weiteres zugeben, dass es wirtschaftlich für den Grundpfandschuldner auf das nämliche hinauskomme, ob man ihn als Steuersubstituten die Kapitalsteuer für den auswärts wohnenden Gläubiger bezahlen lasse oder ob man ihm den Schuldenabzug verweigere und dadurch die von ihm zu entrichtende Steuer um so höher bemesse. Aber es könne sich nur fragen, ob durch die letztere Regelung Art. 4 BV verletzt sei. Beim System der Reinvermögensbesteuerung, um das es sich im Falle Zufferey gehandelt habe, möge das unter Umständen bejaht werden, da

jene Differenzierung mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sich nicht vereinigen lasse. Anders aber bei der Objektbesteuerung, als welche sich die bernische Vermögenssteuer und speziell diejenige auf Grundstücke darstelle. Hier spiele die wirtschaftliche Tragfähigkeit des Eigentümers grundsätzlich keine Rolle, und vom Standpunkt seiner wirtschaftlichen Lage aus sei hier eine ungleiche Behandlung desselben nicht zu vermeiden, sondern mit der Objektsteuer begrifflich verbunden. Der Schuldenabzug sei, auch wenn er gewährt werde, doch der Natur der Sache nach auf die Hypothekarschulden beschränkt. Auch eine Unterscheidung nach verschiedenen Arten von Hypothekarschulden müsse zulässig sein, sofern sie auf tatsächliche relevante Unterschiede abstelle (Urteil Weinmann), was für Art. 9 des Steuergesetzes beim Nichtabzug der Hypotheken ausserkantonaler Gläubiger zutrefte. Das Gesetz wolle, von einer bundesrechtlichen Ermächtigung Gebrauch machend, mit der Steuer den ganzen wirtschaftlichen Wert des Grundeigentums erfassen. Es wolle aber doch auch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermeiden, die vorliegen würde, wenn neben dem realen Grundstückwert noch der in Form von Hypotheken mobilisierte Teil dieses Wertes besteuert würde. Daher würden die Hypothekarschulden abgezogen. Es werde dabei berücksichtigt, dass der Eigentümer für seine Hypothekarschulden Zinsen zu entrichten habe und daher nicht im ungeschmälernten Genuss des Grundstücksertrages stehe und andererseits dass für den mobilisierten Wert des Grundstückes die Vermögenssteuer vom Gläubiger bezogen werde, was aber nur der Fall sei, wenn der Gläubiger im Kanton wohne. Habe er seinen Wohnsitz ausserhalb des Kantons und entgehe daher dem Kanton der auswärts mobilisierte Teil des Grundstückswerts, so müsse er sich behufs Erfassung des vollen Immobilienwerts an den substanziellen Wert in der Person des Eigentümers halten. Wer seinen Grundstück-

wert ausserhalb des Kantons mobilisiere, werde eben gleich behandelt wie derjenige, der Geld auf Personalkredit aufnehme und die fragliche Schuld bei der Besteuerung des Grundstückes auch nicht abziehen könne. Die Frage stelle sich im vorliegenden Falle denn auch anders als im Falle Weinmann. Dort habe es sich um eine Steuerbefreiung des Gläubigers kraft eines eidgenössischen Rechtssatzes gehandelt, während hier der Gläubiger einer andern Steuerhoheit unterstehe. Der Regierungsrat hebt schliesslich die Nachteile und Störungen hervor, die aus einer Änderung der bundesgerichtlichen Praxis für das kantonale Steuerrecht folgen. Eine Durchlöcherung der Normierung des Schuldenabzugs, wie sie das bernische Steuergesetz in Übereinstimmung mit der bisherigen bundesrechtlichen Doppelbesteuerungspraxis getroffen habe, würde nicht nur dem Kanton eine sehr erhebliche finanzielle Einbusse bringen, sondern seine heutige Ordnung der Vermögensbesteuerung als durchaus unzweckmässig und unlogisch erscheinen lassen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Im Urteil in Sachen Zufferey (48 I Nr. 42) hat das Bundesgericht ausgesprochen, dass es gegen Art. 46 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 4 BV verstösst, wenn nach der Walliser Steuergesetzgebung der im allgemeinen zulässige Abzug von Hypothekarschulden bei der Besteuerung des Grundeigentümers da nicht gestattet wird, wo der Hypothekargläubiger in einem andern Kanton wohnt. An den Erwägungen dieses Urteils, auf die hier verwiesen wird, ist festzuhalten. Vom Falle Zufferey unterscheidet sich der vorliegende nur darin, dass man es im Kanton Wallis dem Grundsatz nach mit einer Reinvermögenssteuer zu tun hätte, während die bernische Steuer auf Liegenschaften, die hier in Frage steht, ihrer Natur nach eine Objektsteuer ist (s. hierüber 48 I 363 f.). Es fragt sich, ob dieser Unterschied eine andere

Lösung bedingt, indem er den Kanton Bern berechtigen würde, den nach seiner Gesetzgebung in der Regel statthaften Abzug der Hypothekarschulden beim Wohnsitz des Gläubigers in einem andern Kanton zu versagen.

2. — Wenn beim System der Reinvermögenssteuer der Widerspruch mit dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht hinreichte, um gegen die Verweigerung des fraglichen Schuldenabzugs schon als eine verfassungswidrige ungleiche Behandlung einzuschreiten (Urteil Zufferey a. a. O. 342), so ist eine Gutheissung des gegenwärtigen Rekurses allein aus Art. 4 BV noch weniger möglich. Bei der bernischen Vermögenssteuer, wie sie auf den Liegenschaften erhoben wird, ist das Grundstück in seiner objektiven Beschaffenheit Gegenstand der Besteuerung, und die individuelle Tragfähigkeit des Eigentümers spielt dabei grundsätzlich keine entscheidende Rolle. Vom Standpunkt des Staates aus mag dabei die Unterscheidung für den Schuldenabzug nach dem Wohnort des Gläubigers eine gewisse Rechtfertigung darin finden, dass die Steuer den vollen wirtschaftlichen Wert der Liegenschaft erfassen soll, der sich zusammensetzt aus dem in der Hypothek mobilisierten, beim Gläubiger besteuerten Wert und dem Rest des Grundstückwertes, für den der Eigentümer mit der Steuer belegt wird, wobei, wenn der Gläubiger der kantonalen Steuerhoheit nicht untersteht, der Eigentümer daher entsprechend stärker herangezogen wird. Aus dem blossen Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit wird man die Besteuerung des Gläubigers im Kanton seines Wohnortes der bernischen Besteuerung nicht gleichsetzen können, und insofern liegen die Verhältnisse hier in der Tat nicht gleich wie im Falle Weinmann (49 I Nr. 1), wo das Bundesgericht es als ein Postulat der Rechtsgleichheit erklärt hat, dass bei der Besteuerung des bernischen Grundeigentümers auch solche Hypotheken abgezogen werden, deren Gläubiger zufolge einer speziellen kantonal- oder bundesrechtlichen Steuerbefreiung nicht be-

steuert wird. Immerhin anerkennt auch der Regierungsrat, dass die verschiedene Regelung des Schuldenabzugs je nach dem Wohnort des Gläubigers etwas stossendes hat, und es ist keine Frage, dass der bernische Grundeigentümer, der den Betrag einer Hypothek wegen des ausserkantonalen Domizils des Gläubigers zu versteuern hat, diese Schlechterstellung gegenüber andern Eigentümern, deren Gläubiger im Kanton wohnen, als ungerrecht empfinden muss. Zudem führt der Regierungsrat selber für den Schuldenabzug des bernischen Steuerrechts doch auch ein subjektives Motiv an: nämlich, dass der Grundeigentümer die Hypotheken verzinsen müsse und infolgedessen nicht im ungeschmälernten Genusse des Grundstücksertrages stehe, welches Moment mit dem inner- oder ausserkantonalen Wohnsitz des Gläubigers nichts zu tun hat.

3. — Dagegen treffen die Erwägungen, aus denen das Bundesgericht im Falle Zufferey eine Verletzung des bundesrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung angenommen hat, im wesentlichen auch hier zu. Art. 4 BV wurde dabei insofern neben und in Verbindung mit Art. 46 Abs. 2 unterstützend herangezogen, als die Verweigerung des fraglichen Schuldenabzugs schon vom innerkantonalen Standpunkt aus, wenn auch keine eigentliche verfassungswidrige ungleiche Behandlung, so doch eine nicht befriedigende Ungleichheit darstellt. Wenn in dieser Hinsicht die bernische Regelung etwas abweichend zu würdigen ist, so ist es nach den Ausführungen in Erwägung 2 doch nur ein Unterschied dem Grade nach, dem für die Betrachtung des Falles aus dem interkantonalen Verhältnis keine entscheidende Bedeutung zukommen kann. Im Urteil Zufferey wurde daran angeknüpft, dass nach feststehender bundesrechtlicher Praxis Forderungen, und zwar auch grundversicherte, der Besteuerung im Kanton des Gläubigers unterliegen und auch eine stellvertretende Besteuerung des Grundeigentümers für den ausserkantonalen Hypothekargläubiger

unzulässig ist. Da die Besteuerung des Eigentümers für den Betrag der Hypothek tatsächlich und wirtschaftlich mit jener stellvertretenden Besteuerung völlig auf eine Stufe zu stellen ist, wie übrigens auch der Regierungsrat in der Antwort ausdrücklich anerkennt, und da der Schutz des ausserkantonalen Gläubigers nicht auf Kosten des innerkantonalen Grundeigentümers und Schuldners geschehen soll, erschien auch die eigene Besteuerung des letztern für die Hypothek als dem Doppelbesteuerungsrecht seinem Sinn und Geist nach widersprechend. Diese Erwägungen treffen in genau gleicher Weise zu, mag es sich nun bei der Besteuerung des Grundeigentümers um eine Subjekt- oder Objektsteuer handeln, und im Urteil Zufferey (a. a. O. S. 346) ist denn auch bereits angedeutet worden, dass es in dieser Beziehung nicht darauf ankommt, ob die Steuer den einen oder andern Charakter hat.

Es ist richtig, dass in dieser Lösung eine gewisse Ausdehnung des Doppelbesteuerungsverbots gegenüber der früheren Praxis liegt. Dass das unbewegliche Vermögen im Kanton, wo es liegt, und das bewegliche Vermögen im Wohnsitzkanton des Eigentümers zu versteuern ist, wobei das kantonale Steuerrecht bestimmt, wie der Pflichtige, soweit er der kantonalen Hoheit untersteht, besteuert wird und speziell wie das Grundeigentum steuerlich erfasst werden soll — ein Satz, auf den der Regierungsrat abstellt — ist gewiss eine allgemeine Regel für die Abgrenzung der Steuerberechtigung der Kantone. Die Praxis über das Verbot der Doppelbesteuerung ist aber schon seit einiger Zeit nicht dabei stehen geblieben, dass die Kantone im Rahmen ihres Steuerrechts frei sind, sondern sie hat den Kantonen auch in der Ausgestaltung der ihnen an sich zustehenden Steuerberechtigung aus Erwägungen interkantonalen Natur gewisse Schranken auferlegt. So darf der Umstand, dass der Pflichtige steuerrechtlich relevante Beziehungen zu zwei Kantonen hat, nicht zufolge der Verschiedenheit der

Anknüpfungspunkte der kantonalen Steuern zu einer unbilligen und übermässigen Belastung führen, die, wenn nur der eine oder andere Kanton in Betracht käme, nach interner Ordnung nicht möglich wäre. Man ist so dazu gelangt, den Liegenschaftskanton, sofern er auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung steht, auch dem in einem andern Kanton wohnenden Eigentümer gegenüber zum proportionalen Schuldenabzug zu verpflichten (48 I 361 f. und dortige Zitate), wenn schon jener Kanton bei der Besteuerung ohne diesen Abzug lediglich ein seiner Hoheit unterstehendes Objekt steuerlich ergreift. Ein Kanton darf überhaupt den Pflichtigen deshalb nicht anders und nicht stärker besteuern, weil dieser in einem andern Kanton wohnt oder eine sonstige territoriale Beziehung zu einem andern Kanton hat (zit. Urteil), welche Forderung der Gleichbehandlung, weil es sich um ein interkantonaies Verhältnis handelt, aus dem Verbot der Doppelbesteuerung fliesst, ganz abgesehen davon, ob und wie weit sie schon aus Art. 4 BV folgen würde. Mit einer ausserkantonalen Beziehung des Grundstücks und damit des Eigentümers hat man es aber auch im vorliegenden Fall zu tun. Sie liegt darin, dass der Hypothekargläubiger in einem andern Kanton wohnt, dass der Eigentümer, um die Ausdrucksweise des Regierungsrats zu verwenden, einen Teil des Grundstückswerts ausserhalb des Kantons mobilisiert hat und dass somit dieser mobilisierte Grundstückswert in Form der Hypothek einer andern kantonalen Steuerhoheit untersteht. Und diese ausserkantonale Beziehung ist es, die hier zu der schärferen Besteuerung des Eigentümers ohne Schuldenabzug führt. Sie hat eine — als stossend und unbillig empfundene — Mehrbelastung des Eigentümers zur Folge gegenüber der Besteuerung, wie sie eintreten würde, wenn jene Beziehung nicht zu einem andern Kanton, sondern zum Kanton Bern bestünde, das heisst, wenn der Gläubiger hier wohnen würde. Der Fall hat freilich im Vergleich zu denjenigen Fällen, in

denen das Doppelbesteuerungsverbot in der angegebenen Weise erweitert wurde, das Besondere, dass der Rekkurrent nicht in zwei Kantonen steuerpflichtig ist, sondern dass es sich im andern Kanton um die Steuerpflicht des Gläubigers handelt. Die Identität des Steuerobjekts ist aber keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung (sie wird z. B. nicht gefordert beim Niessbrauch, bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, 30 I Nr. 48; 48 I 173). Was aber die Identität des Steuerobjekts als Voraussetzung unzulässiger Doppelbesteuerung anlangt, so ist sie in der erwähnten neueren Praxis in mehr wirtschaftlicher Weise aufgefasst worden. Und nach den Ausführungen des Regierungsrates beruht die Regelung des Schuldenabzugs in Art. 9 des kantonalen Steuergesetzes gerade darauf, dass man — was aus dem Wesen einer Grundsteuer nicht ohne weiteres sich ergab und wozu auch kein bundesrechtlicher Zwang vorlag — realen und mobilisierten Grundstückswert für die steuerrechtliche Betrachtung gleichsetze und in der gleichzeitigen Besteuerung des Eigentümers für den realen Grundstückswert und des Gläubigers für den durch die Hypothek dargestellten mobilisierten Teil dieses Wertes eine zu vermeidende doppelte Besteuerung erblickte. Diese Doppelbesteuerung ist aber auch vorhanden, wenn der Gläubiger einer andern kantonalen Steuerhoheit untersteht. Es ist ein Gebot interkantonaler Rücksichtnahme und Anerkennung, worauf sich das ganze Doppelbesteuerungsrecht mit aufbaut, dass Bern dabei die Besteuerung des Gläubigers durch den andern Kanton nicht als nicht bestehend behandelt, sondern sie als der eigenen gleichbedeutend gelten lässt. Aus dem Sinn und Geist des bundesrechtlichen Verbots der Doppelbesteuerung, sowie es durch die Praxis entwickelt worden ist, folgt, dass Bern seinem Steuersystem, was den Schuldenabzug bei Liegenschaften anlangt, so wie es innerkantonal besteht, auch in interkantonaler Hinsicht treu bleiben

muss. Es ist dem Grundsatz nach keine andere Forderung als diejenige, die es dem Grundstückskanton mit Reinvermögenssteuer zur Pflicht macht, dieses Steuersystem auch in Bezug auf den ausserkantonalen Grundeigentümer zur Anwendung zu bringen.

Dass die Zulassung des Schuldenabzugs auch für die Hypotheken ausserkantonaler Gläubiger eine gewisse finanzielle Einbusse für den Kanton Bern bedeutet, kann das Bundesgericht, wie schon im Urteil Zufferey bemerkt wurde (a. a. O. S. 347), nicht davon abhalten, der Streitigkeit diejenige Lösung zu geben, die es als die bundesrechtlich richtigere und angemessene erachtet. Dass aber dies zu einem Einbruch in die heutige Ordnung der bernischen Vermögensbesteuerung führen würde, der die letztere als durchaus unzweckmässig und unlogisch erscheinen lassen würde, ist zum mindesten eine starke Übertreibung, da ja nach dem Gesagten Bern im Grunde nichts anderes zugemutet wird, als dass es sein eigenes System auch in interkantonaler Beziehung gelten lasse.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Bern vom 7. August 1923 aufgehoben.

V. UNVEREINBARKEITSBESTIMMUNGEN
DER KANTONALEN VERFASSUNGEN

INCOMPATIBILITÉS PRÉVUES
PAR LES CONSTITUTIONS CANTONALES

64. Urteil vom 20. Oktober 1923 i. S. Frey und Mitbeteiligte
gegen Thurgau Grossen Rat.

Umfang der Kognition des Bundesgerichts bei der Auslegung kantonalen Verfassungsrechts. Unvereinbarkeitsbestimmung einer kantonalen Verfassung (Thurgau), wonach die vom Regierungsrat gewählten und fixbesoldeten Beamten nicht Mitglieder des Grossen Rates sein können. Unzulässigkeit einer Auslegung, wonach es für die Anwendung dieser Vorschrift auf den Grad der Abhängigkeit des Beamten vom Regierungsrat im einzelnen Falle ankommen würde. Bestreitung der Beamteneigenschaft des Gewählten.

A. — Dr. med. A. Z., prakt. Arzt in Diessenhofen, war schon in der letzten Amtsperiode Mitglied des thurgauischen Grossen Rates. Er wurde dann vom Regierungsrat zum Direktor des kantonalen Kranken- und Greisenasyls St. Katharinenthal bei Diessenhofen gewählt und es erhob sich die Frage, ob er nicht von der Unvereinbarkeitsbestimmung des Art. 22 litt. c KV betroffen werde, die lautet :

« Die Mitglieder des Regierungsrates und die von demselben gewählten und fixbesoldeten Beamten, sowie die Staatsbankangestellten können nicht gleichzeitig Mitglieder des Grossen Rates sein. »

Nach § 4 des Gesetzes betr. die Organisation der kantonalen Krankenanstalten vom 23. März 1898 stehen diese Anstalten, zu denen das Asyl St. Katharinenthal gehört, je unter der Leitung eines patentierten Arztes und geschieht die Wahl der Anstaltsdirektion durch den