

Zeitschrift:	Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV
Herausgeber:	Schweizerischer Juristenverein
Band:	6 (1887)
Artikel:	Das Verbot der Doppelbesteuerung
Autor:	Speiser, Paul
DOI:	https://doi.org/10.5169/seals-896652

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 21.02.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Das Verbot der Doppelbesteuerung.

Von Dr. PAUL SPEISER.

Die Berathungen der Bundesbehörden über die Behandlung der Aktiengesellschaften in dem Gesetze betreffend Doppelbesteuerung haben eine bunte Mannigfaltigkeit von Vorschlägen zu Tage gefördert, die sich zum Theile sehr scharf gegenüber stehen. Während der eine Vorschlag die Besteuerung der Aktiengesellschaft, der andre die Besteuerung der Aktionäre allein gestatten will, schlägt der Bundesrath in vermittelnder Weise eine Theilung vor, indem der Aktionär den einbezahlten Betrag der Aktie als Vermögen und die Dividende bis auf 5 % als Einkommen versteuern, die Aktiengesellschaft dagegen für das Vermögen, soweit es das einbezahlte Aktienkapital übersteigt, und für die Dividende, soweit sie 5 % übersteigt, der Vermögens- bzw. der Einkommenssteuer unterliegen soll. Es fehlt aber auch nicht an Stimmen, welche das Vorhandensein einer bundeswidrigen Doppelbesteuerung bei gleichzeitiger Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär überhaupt in Abrede stellen.

Angesichts dieser Meinungsverschiedenheiten liegt die Frage nahe, ob die Schwierigkeit einer allgemein befriedigenden Lösung dieser Aufgabe darin bestehe, dass die Natur der Aktiengesellschaft sich dem an sich klaren Begriffe der Doppelbesteuerung nicht leicht unterordnen lasse, oder eher darin, dass der Begriff der Doppelbesteuerung selber, wie er sich in der bundesrechtlichen Praxis entwickelt hat, kein klarer, sondern ein sehr anfechtbarer sei.

Im Nachfolgenden soll die Frage der Doppelbesteuerung noch einmal geprüft und insbesondere der Nachweis versucht werden, dass die bisherige Auffassung der Doppelbesteuerung erheblicher Berichtigung bedarf, bevor die Frage ihrer Anwendung auf Aktiengesellschaften entschieden werden kann.

Es scheint mir, dass die Lösung dieser Frage bisher viel zu einseitig mit Hilfe juristischer, speziell privatrechtlicher und bürgerrechtlicher Begriffe versucht worden ist, während doch in einer Steuerfrage nur eine Kombination finanzwissenschaftlicher und juristischer Begriffe zum Ziele führen kann.

Freilich habe ich bei der vorliegenden Arbeit als grossen Mangel empfunden, dass das Steuerwesen unserer Kantone der wissenschaftlichen Betrachtung bisher wenig gewürdigt worden ist und dass die Mannigfaltigkeit der Entwicklung die Aufstellung allgemeiner Gesichtspunkte erschwert. Eine eingehende Darstellung des Steuerwesens der einzelnen Kantone konnte hier nicht gegeben werden; wenn desshalb im Nachfolgenden von kantonalen Steuervorschriften gesprochen wird, so sind darunter nur Durchschnittsgrundsätze verstanden, die in einer grösseren Zahl von Kantonen gelten.

I.

Der Begriff des Steuerobjektes.

Nach dem Entwurfe des Bundesgesetzes soll Doppelbesteuerung vorliegen, wenn dasselbe Steuerobjekt von zwei oder mehr Kantonen einer direkten Steuer unterworfen wird. Direkte Steuern sind nach dem Entwurfe die Vermögenssteuer, die Einkommens- oder Erwerbssteuer und die Erbsteuer.

Zu einer richtigen Auffassung der Frage ist es also nothwendig, sich über den Begriff des Steuerobjektes einerseits und über den Begriff der genannten drei direkten Steuern andererseits klar zu werden.

Untersuchen wir zuerst an der Hand der Finanzwissenschaft den Begriff Steuerobjekt.

Was ist Steuerobjekt, was ist Objekt der Steuer?

Man wäre geneigt zu antworten, Steuerobjekt sei bei

jeder Steuer das Vermögen des Steuersubjektes, denn es ist zweifellos, dass das Steuersubjekt durch jede Steuerzahlung sein Vermögen vermindert, entweder direkt, indem es durch die Zahlung sein Vermögen vermindert, oder indirekt, indem durch die Zahlung sein Vermögen wenigstens um den Betrag der Steuer nicht vermehrt wird.

Allein in dieser Bedeutung hätte der Ausdruck Steuerobjekt gar keinen Werth; er könnte durch den Ausdruck Vermögen ersetzt werden, ja es wäre genügend, von Steuersubjekten zu sprechen, da abgesehen von herrenlosem Gute jedes Vermögen durch ein Steuersubjekt vertreten ist.

Der Ausdruck Steuerobjekt hat aber eine viel schärfere Bedeutung. Wir wissen, dass jedes Steuersystem aus der Kombination einer Mehrzahl von Steuern besteht, die sich dadurch von einander unterscheiden, dass sie das Vermögen der Steuerzahler je von einem besondern Gesichtspunkte treffen und für das öffentliche Wesen in Mitleidenschaft ziehen. Allerdings trifft jede Steuer in letzter Wirkung Vermögen, aber nur bei der reinen Vermögenssteuer ist das Vermögen selber Steuerobjekt, bei allen andern Steuern ist Steuerobjekt ein anderer Faktor. Der Ausdruck Steuerobjekt bezeichnet eben den Faktor, den Gesichtspunkt, von welchem aus ein Steuersubjekt zu einer bestimmten Steuer herangezogen wird; wir suchen also, wenn wir das Charakteristische einer Steuer zu erkennen wünschen, das Objekt der betreffenden Steuer, das Steuerobjekt möglichst scharf festzustellen.¹⁾

Bei der Aktivbürgersteuer ist Steuerobjekt die Eigenschaft, Aktivbürger zu sein; bei der Vermögenssteuer ist Steuerobjekt der Vermögensbesitz, bei der Einkommenssteuer das Einkommen; Steuerobjekte können auch sein einzelne Bestandtheile des Vermögens, wie Grund und Boden, Werthpapiere, Pferde, Hunde, Kutschen u. s. w.; ebenso einzelne

¹⁾ Adolf Wagner (Finanzwissenschaft II. S. 154, Handbuch, von Schönberg II. S. 156) definiert „Steuerobjekt ist der Umstand, dessentwegen, und insbesondere die Sache, für welche (wegen des Besitzes, Verbrauches derselben u. s. w.) die Steuer zu zahlen ist.“

Bestandtheile des Einkommens, wie Miethzinse, Dividenden, Besoldungen u. s. w.

Es wird sich zeigen, dass die Entwicklung der bürgerlichen Praxis in der Frage der Doppelbesteuerung bei diesem Punkte in eine falsche Bahn gekommen ist.

II.

Der Charakter der Vermögens-, Einkommens- und Erbschaftssteuer.

Nachdem wir den Begriff des Steuerobjektes festgestellt, ist der Charakter der drei Steuern, mit denen sich der Entwurf beschäftigt, näher zu betrachten.

Die Vermögens-, die Einkommens- und die Erbschaftssteuer sind in der Gestalt, wie sie die schweizerischen Steuergesetze ausgebildet haben, moderne Schöpfungen; einzelne Kantone haben sie erst in der letzten Zeit eingeführt, und man betrachtet ihre Einführung als Errungenschaften auf dem Gebiete socialen Fortschrittes.

Was ist das Charakteristische dieser Steuern?

Wir können in der Entwicklung des Steuerwesens mehrere Stadien unterscheiden.¹⁾

In der ersten Epoche wird der öffentliche Bedarf auf alle Personen gleichmässig vertheilt, jeder Kopf zahlt, das ist die Kopf- oder Personalsteuer, Steuersubjekt und Steuerobjekt sind hier identisch.

Später wird die Steuer auf die Güter vertheilt, Steuerobjekt wird zunächst Grund und Boden, sei es als landwirtschaftliches Grundstück, sei es als städtische Liegenschaft; sodann werden auch die Mobilien durch Konsumsteuern, Zölle, Luxussteuern getroffen; aber immer ist das einzelne Vermögensobjekt, das einzelne Gut Steuerobjekt.

Sodann entwickelt sich der Gedanke, der Steuer den Ertrag des Gutes zu unterwerfen; nicht die Grösse des Gutes soll für die Steuer massgebend sein, sondern die Grösse des Ertrages desselben.

¹⁾ Vgl. L. v. Stein, Finanzwissenschaft. 3. Auflage. S. 338.

Die weitere Entwicklung führt zur Besteuerung des Reinertrages, nur was dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Kosten der Gewinnung bleibt, soll der Steuer unterworfen sein.

Damit ist aber die Entwicklung noch nicht abgeschlossen.

Die bisher festgestellten Stadien zeigen zwar schon die Richtung nach dem Ziele; wir sehen, wie allmälich an die Stelle des Grundsatzes gleicher Steuerpflicht aller Staatsangehörigen der Grundsatz der nach der Leistungsfähigkeit abgestuften Steuerpflicht tritt. Zuerst gleiche Steuer für jeden Kopf, dann Steuer im Verhältniss zum Besitze an Gütern, dann im Verhältniss zum Ertrage der Güter und im Verhältniss zum Reinertrage.

Aber diese Entwicklung ist doch erst dann vollendet, wenn an der Stelle der einzelnen Bestandtheile des Vermögens, und an Stelle der einzelnen Faktoren des Einkommens die abstrakten Begriffe des Vermögens und des Einkommens zu Steuerobjekten gemacht werden; erst durch die Verwendung dieser Begriffe als Steuerobjekte wird es möglich, die Steuer genau der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerzahler anzupassen, denn nicht nach dem Besitze von Immobilien, Mobilien und Forderungsrechten bemisst sich die wirtschaftliche Stärke des Steuerzahlers, das sind ja nur seine Aktiva, sondern die Aktiva nach Abzug der Passiva, d. h. eben das Vermögen bestimmt die Steuerkraft des Individuums. Ebenso beruht die Leistungsfähigkeit des Einzelnen nicht auf dem Ertrage seiner einzelnen Güter oder seiner Arbeitskraft, wenn jede dieser Ertragsquellen isolirt betrachtet wird, sondern nur die Zusammenfassung aller dieser Quellen zu dem abstrakten Begriffe des reinen Einkommens ermöglicht eine richtige Beurtheilung der wirtschaftlichen Stärke des Individuums. Die individualisirende Richtung des modernen Steuerwesens bedarf also dieser neuen Steuerobjekte, des Einkommens bei der Einkommenssteuer, des Vermögens bei der Vermögens- und bei der Erbsteuer. Ein Hauptgrundsatz der modernen Steuerpolitik, die Progression, kann überhaupt nur bei diesen modernen Steuerobjekten richtig durchgeführt werden; die Progression ist die Ver-

schärfung des individualisirenden Grundsatzes im Steuerwesen; der wirthschaftlich Stärkere und Leistungsfähigere soll nicht nur mehr, er soll ein Mehrfaches an Steuer auf demselben Steuerobjekte entrichten.

Diese Steuern nun, die sich unmittelbar an ein Subjekt anschliessen und die Steuer nach der wirthschaftlichen Gesamtkraft des Individuums bemessen, wie sie sich in seinem Gesamteinkommen oder in seinem Gesamtvermögen oder in einer Kombination von Beidem äussert, nennt die Wissenschaft Subjektsteuern und stellt sie gegenüber den Objektsteuern, welche sich unmittelbar an ein Vermögensobjekt (Grund und Boden, Waaren, Werthpapiere u. s. w.) anschliessen, oder an einen Einkommensfaktor (Naturalertrag, Lohn, Kapitalzins, Miethzins u. s. w.); denselben Unterschied drückt die Bezeichnung Personal- und Realsteuern aus. Man könnte die Subjekt- oder Personalsteuern auch abstrakte Steuern nennen, denn sie beruhen auf den abstrakten Begriffen des Vermögens und des Einkommens; sie abstrahieren von den konkreten Objekten, aus welchen sich das Einkommen und das Vermögen zusammensetzt, während bei den Objekt- oder Realsteuern die Steuer auf konkrete Objekte basiert wird; die Grundsteuer ruht auf der konkreten Liegenschaft, die Gewerbesteuer auf dem konkreten Umfange des Gewerbes oder auf dem konkreten Ertrage. Indessen dürften unsere schweizerischen Steuerzahler kaum geneigt sein, die progressive Einkommenssteuer als „abstrakte“ Steuer anzuerkennen.

Das Steuerwesen der meisten schweizerischen Kantone ist in das Stadium der Subjektsteuern gelangt, allerdings in langamer Entwicklung. Während Baselstadt z. B. schon im Jahre 1840 die unter dem Namen „Handels-, Gewerbs-, Kapitalisten- und Beamtenabgabe“ bestehenden Objektsteuern¹⁾ durch

¹⁾ Die Verwandlung der Handels-, Gewerbs-, Kapitalisten- und Beamtenabgabe in eine Einkommens- und Erwerbssteuer mit Progression ist ein typisches Beispiel für den Uebergang von der Objektbesteuerung zur Subjektbesteuerung. Nach den Gesetzen von 1805 und 1823 zahlten „Waaren-

eine progressive Einkommenssteuer ersetzte, hat der Kanton Waadt erst im Jahre 1885 das System der Subjektsteuern in seiner Verfassung anerkannt, und der Kanton Genf steht mit seinen Droits d'enregistrement, seinen Taxes mobilières und immobilières noch heute wesentlich auf dem Boden der Objektbesteuerung, die das Steuersystem Frankreichs ist.

händler und Fabrikanten von allen ihren Verkäufen nach dem Verkaufspreis $\frac{1}{4}0\%$ auf dem Verkaufspreis; Speditoren, Kommissionärs, Banquiers zahlen vom Ertrage ihrer Operationen ohne Abzug für allfallsigen Verlust an Debitoren, weil auch die Waarenhändler dafür nichts abziehen sollen, von 100 Fr. 3 Fr. Die handelnden Handwerker zahlen von den Waaren ihres Berufs anderthalb Batzen von 100 Fr., von fremden Waaren zweundeinhalb Batzen. Kapitalisten, das will sagen, die, so Geld am Zins haben, und Beamte, so wie jeder andre, von was Kunst, Profession oder Handwerk er seyn mag, zahlen von ihren Einkünften, Verdienst oder Besoldung bis auf die Summe von 3000 Fr., von jedem hundert Franken Einen Franken; gleiche Abgabe ist von Mieth- und Lehenzinsen, von Liegenschaften im In- und Auslande zu entrichten. Alle diejenigen, so über 3000 Fr. Einkünfte, Verdienst oder Besoldung haben, zahlen von jedem hundert Franken ein Franken fünf Batzen. Wenn auch Kaufleute, oder Gewerbetreibende neben dem Handel Kapitalzinse oder andere Einkünfte von Aktien, Kommanditen, oder irgend ein Einkommen anderer Art haben, so haben dieselben auch davon die oben bestimmte Abgabe zu zahlen.“

Die Ungerechtigkeit dieses Systems schildert der Rathschlag zum Gesetze von 1840 folgender Massen:

„1) der Handelsstand wird hier ausschliesslich einer besondern und so bedeutenden Abgabe unterworfen, während alle andern Berufsklassen davon befreit sind.

„2) Es ist diese Abgabe unseres Erachtens ungerecht, weil sie keine Rücksicht darauf nimmt, ob der Handelsmann bei seinem Geschäfte gewinnt oder verliert. Es wird somit nicht der Ertrag der Geschäfte, sondern die Thätigkeit des Kaufmanns versteuert, eine Besteuerung, die wohl sonst nirgends in der Welt stattfindet, als bei uns. Je thätiger der Kaufmann ist, je mehr muss er bezahlen, selbst wenn er nichts dabei verdient hat.

„3) Die Abgabe führt dann zugleich wieder die grössten Ungleichheiten unter dem Handelsstande selbst mit sich. Denn der, welcher mit fremden Fonds arbeitet, muss ebenso viel zahlen, als der, welcher mit eignem Gelde sein Geschäft betreibt. Dadurch wird zugleich das Betriebskapital doppelt verabgabt, einmal vom Handelsgeschäft, gleich als wäre das Betriebskapital des Handelsmanns Eigenthum, und dann durch die Kapitalistenabgabe für die dem Kreditoren zu bezahlenden Zinsen.

„4) Da ferner das Gesetz keinen Unterschied macht, ob Jemand sein

III.

Verhältniss von Subjekt- und Objektsteuern.

Es sind eben die verschiedenen Systeme des Steuerwesens in allgemeinen Zügen dargestellt worden. Die Entwicklung ging nun aber nicht in der Weise vor sich, dass eines der dargestellten Systeme das andere ganz verdrängt hätte und an dessen Stelle getreten wäre. Vielmehr zeigt sich, dass das neue Prinzip allerdings als tonangebendes bei der Schaffung neuer Steuern verwendet wird, aber gleichwohl die auf Grund früherer Prinzipien geschaffenen Steuern wenigstens theilweise beibehalten werden; es bestehen also jeweilen Steuern, die auf verschiedenen Systemen beruhen, neben einander.

Es erklärt sich diess zunächst daraus, dass das Leben überhaupt nicht die blosse praktische Verwirklichung theoretischer Wahrheiten ist; im Steuerwesen speziell zeigt sich, dass die Finanznoth einerseits zwar die Auffindung neuer Steuerquellen bewirkt, aber anderseits die Zuschüttung der alten Quellen nicht immer zulässt. Der Hauptgrund der Erscheinung ist aber wohl der, dass sich die Ansicht Bahn gebrochen hat, ein richtiges Steuersystem beruhe nicht auf der einseitigen Durchführung eines Steuerprinzipes, sondern auf der zweckmässigen Kombination einer Mehrheit von Prinzipien.

Es ist allerdings schon wiederholt der „*impôt unique*“ als Ideal der Steuergesetzgebung aufgestellt worden, aber die Praxis der Gegenwart und der nächsten Zukunft kann dieses Ideal nicht als erstrebenswerth ansehen.

In den Steuergesetzen werden also bisweilen Objekt- und Subjektsteuern neben einander bestehen, die scheinbar den Steuerpflichtigen von demselben Gesichtspunkte aus belasten;

Geld drei und mehrere Male umsetzen muss, um zu dem gleichen Resultate zu gelangen, wie der, der es nur einmal umsetzt, so kann der Uebelstand eintreten, dass, wer ein Geschäft besitzt, das dreimaligen Umsatz bedarf, um einen Gewinn von Fr. 10,000 abzuwerfen, von diesem Gewinn dreimal mehr zahlen muss, als derjenige, der mit den gleichen Fonds durch ein Geschäft, das lange Termine zur Ausführung braucht, mittelst eines einzigen Umsatzes ebenfalls Fr. 10,000 gewinnt.“

ja eine oberflächliche Betrachtung möchte sogar hier den ächten Thatbestand der Doppelbesteuerung gefunden haben. Ist es nicht ungerecht, ist es nicht Doppelbesteuerung, wenn gleichzeitig das Vermögen, als Gesamtheit, und ein Objekt des Vermögens, z. B. die Liegenschaft, besteuert wird, oder wenn eine Einkommenssteuer und gleichzeitig eine Miethzinssteuer oder eine Kuponssteuer besteht, oder wenn neben einer allgemeinen Erbschaftssteuer eine Handänderungssteuer erhoben wird, welcher auch die Liegenschaften beim Uebergange vom Erblasser an den Erben unterliegen?

Allein es ist leicht nachzuweisen, dass die Definition der Doppelbesteuerung, als der Konkurrenz einer Subjektsteuer und einer Objektsteuer, ebensowohl von allgemein wissenschaftlichen Gesichtspunkten, als vom Standpunkte unseres Bundesrechtes aus unrichtig wäre.

Sobald nämlich auf den Charakter einer Steuer Rücksicht genommen wird — und eine wissenschaftliche Betrachtung des Steuerwesens wird hiezu verpflichtet sein — so kann eine Subjektsteuer niemals mit einer Objektsteuer zusammengezählt und eine Doppelbesteuerung gefunden werden; denn Ungleichartiges eignet sich nicht zur Addition. Nur Gleiches, nicht Aehnliches kann zusammengezählt werden.

Jedes Falls aber hätten wir mit der Formel, dass gleichzeitige Erhebung von Subjekt- und Objektsteuern Doppelbesteuerung sei, nicht die Formel für die bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung gefunden. Denn da der Bund keinerlei Kompetenz gegenüber dem kantonalen Steuerrechte hat, so weit sich dasselbe innert den Schranken des eignen Kantons geltend macht, so würde uns eine Definition des Begriffs der Doppelbesteuerung, welche auf den materiellen Charakter der Steuern basiert, nichts nützen. Bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung muss eine solche Besteuerung sein, welche einem Gedanken der Bundesverfassung widerspricht; da aber die Bundesverfassung keinen Satz über materielles Steuerrecht enthält, so kann die bundeswidrige Doppelbesteuerung nicht auf dem Gebiete des materiellen Steuerrechtes liegen.

Wir glauben auch nicht, dass die Bundespraxis und der Bundesgesetzgeber unter Doppelbesteuerung die Konkurrenz ähnlicher Subjekt- und Objektsteuern verstehe, denn die bundesrechtliche Definition hat jeweilen als Erforderniss der Doppelbesteuerung die Identität des Steuerobjektes aufgestellt. Es wird sich aber allerdings zeigen, dass die Bundespraxis in Folge einer zu wenig scharfen Auffassung des Begriffs Steuerobjekt dazu gelangt ist, in einzelnen Verhältnissen die Konkurrenz von Subjekt- und Objektsteuern im interkantonalen Verkehre als Doppelbesteuerung anzusehen.

Betrachten wir daher noch etwas genauer die Hauptfälle der Konkurrenz von ähnlichen Subjekt- und Objektsteuern, also von scheinbarer Doppelbesteuerung.

IV.

Scheinbare Doppelbesteuerung.

Eine scheinbare Doppelbesteuerung ist die gleichzeitige Erhebung einer Vermögenssteuer und einer Grundsteuer. In der That kann einen Liegenschaftsbesitzer hier die doppelte Steuerlast treffen, denn in beiden Steuern kommt die That-sache zum Ausdrucke, dass er eine Liegenschaft sein eigen nennt; allein das Steuerobjekt ist bei beiden Steuern ein ganz verschiedenes; denn Liegenschaft, Grund und Boden ist etwas ganz anderes, als Vermögen. Ist der Grundeigenthümer überschuldet, so hat er kein Vermögen, auch wenn er die ausgedehntesten Ländereien besitzt; er wird also der Vermögenssteuer nicht unterliegen; denn bei ihr ist nicht der Grund und Boden, sondern die wirtschaftliche Gesamtkraft des Individuums Steuerobjekt.

Eben so wenig liegt Doppelbesteuerung vor, wenn neben der Einkommens- oder Erwerbssteuer eine Gewerbesteuer erhoben wird, der die Gewerbe oder Geschäfte nach dem Umfange ihres Betriebes oder ihrer Einrichtungen oder nach ihrem Umsatze, nach der Zahl ihrer Angestellten unterworfen sind, auch hier fehlt die Identität des Steuerobjektes. Bei der Einkommenssteuer ist Steuerobjekt das Gesamteinkommen,

die Vermehrung der wirthschaftlichen Leistungsfähigkeit des Individuum innerhalb der Steuerperiode; bei der Gewerbesteuer ist Steuerobjekt der Umfang des Geschäftes oder der Ertrag des Geschäftes, zwei Verhältnisse, welche von dem Einkommen ganz verschieden sind; es kann Jemand einer grossen Gewerbesteuer unterliegen, ohne Einkommenssteuer zahlen zu müssen, weil das Geschäft keinen Gewinn ergeben hat oder weil der Geschäftsgewinn durch Privatverluste absorbiert worden ist.

Ferner liegt keine Doppelbesteuerung vor, wenn, wie diess in Baselstadt der Fall ist, der Eigenthümer von Vermögen der Vermögenssteuer unterliegt, aber die Zinsen seines Vermögens auch als Einkommen versteuern muss; beide Steuern lasten auf dem Vermögen, insofern sie das Vermögen des Steuerzahlers verkürzen, aber das Steuerobjekt ist eben nicht dasselbe.

Dass die gleichzeitige Erhebung einer Einkommenssteuer und einer Patenttaxe für Wirthschaften den Wirth nicht einer Doppelbesteuerung unterwerfe, ist wohl allgemein anerkannt.

Endlich wird auch die gleichzeitige Erhebung einer Erbsteuer auf der reinen Hinterlassenschaft und einer Handänderungssteuer auf den in der Hinterlassenschaft befindlichen Liegenschaften keine Doppelbesteuerung sein; denn im ersten Falle ist Steuerobjekt der Uebergang reinen Vermögens in eine neue Vermögenssphäre, im zweiten Falle der Uebergang von Grund und Boden an einen neuen Eigenthümer.

Dass ein Steuersystem, das ähnliche Subjekt- und Objektsteuern in hohem Betrage konkurrieren lässt, drückend wird, und überhaupt nicht empfehlenswerth ist, darf wohl zugegeben werden, aber die Waffe des Begriffs der Doppelbesteuerung ist gegen dasselbe unwirksam. Hier entscheidet die Steuerpolitik, nicht das Steuerrecht.

V.

Wirkliche Doppelbesteuerung.

Wenden wir die Ergebnisse dieser Erörterungen zur Feststellung der Fälle an, wo der Bund die Doppelbesteuerung kraft

Bundesrechtes zu verbieten befugt ist, so ergiebt sich, dass der Bund einzuschreiten hat, wenn das nämliche Steuersubjekt von zwei oder mehr Kantonen für das nämliche Steuerobjekt besteuert wird.

Theoretisch liesse sich eine solche Doppelbesteuerung in weitem Umfange denken; es wäre ja denkbar, dass ein Kanton seine Vermögenssteuer oder seine Einkommenssteuer auf jeden ausdehnen wollte, der in einem bestimmten Momente auf seinem Gebiete sich befindet, wie auch denkbar wäre, dass ein Kanton gewisse Objektsteuern (z. B. Luxussteuern) von seinen Angehörigen erheben wollte, auch wenn das betreffende Steuerobjekt nicht auf ihrem Gebiete sich befände. Allein im Allgemeinen ist die Steuerkompetenz der Kantone eine unbestrittene; für die Subjektsteuern gilt die Steuerhoheit des Kantons, wo das Steuersubjekt seinen Wohnsitz hat, für die Objektsteuern ist der Kanton kompetent, wo die, die Steuer begründende Thatsache eintrifft.

In Folge der Anerkennung dieser Grundsätze sind die Fälle von Kollision verhältnismässig selten, und wären noch seltener gewesen, wenn sich die Bundespraxis richtiger entwickelt hätte.

Die Kollisionen, die zu Doppelbesteuerung führen, knüpfen sich meistens an die Subjektsteuern, weil der hier entscheidende Faktor des Wohnsitzes in gewissen Ausnahmsverhältnissen zu Zweifeln Anlass bietet, im Steuerrecht so gut wie im Civilrechte.

Solche besondere Verhältnisse sind z. B.:

Das Steuersubjekt ist bevormundet, hat aber seinen Wohnsitz nicht in dem Kanton, der die Vormundschaft ausübt; Steuerobjekt ist das Vermögen oder das Einkommen des Mündels; auf dasselbe Steuerobjekt erhebt der Wohnsitzkanton und der Kanton, der die Vormundschaft ausübt, den Steueranspruch. Die Bundesbehörden haben zu entscheiden.

Das Steuersubjekt verlegt während der Steuerperiode den Wohnsitz aus einem Kanton in den andern; beide Kantone erheben in Bezug auf dasselbe Steuerobjekt Steueransprüche für die ganze Steuerperiode; die Bundesbehörden werden zu

entscheiden haben; denn es widerspricht dem Rechte der freien Niederlassung, dass seine Ausübung zu doppelter Steuerlast führe.

VI.

Die Vermögenssteuer gegenüber auswärtigen Liegenschaftsbesitzern; der Schuldenabzug.

Dass die Bundesbehörden in den oben angeführten Fällen eingreifen dürfen und müssen, ist zweifellos.

Allein die Praxis der Bundesbehörden und der Gesetzesentwurf zieht in den Kreis der unzulässigen Doppelbesteuerung noch ganz andere und praktisch viel bedeutsamere Verhältnisse, nämlich die Besteuerung von Liegenschaften ausserhalb des Kantons wohnender Eigenthümer und die Besteuerung der Aktiengesellschaften.

Der bezüglich der Besteuerung von Liegenschaften aufgestellte Grundsatz ist bis jetzt kaum je in seinem Hauptinhalt angefochten worden, wohl aber hat seine Anwendung auf Nebenfragen (Schuldenabzug) zu Schwierigkeiten geführt, welche die Richtigkeit des Prinzips in Zweifel zu ziehen erlauben.

Ich werde versuchen, zu zeigen, dass der Grundsatz, wonach „Liegenschaften und die aus ihnen fliessenden Einkünfte nur in dem Kanton mit (direkter) Steuer belegt werden dürfen, in dessen Gebiete das betreffende Grundstück liegt,“ unrichtig ist, und dass durch seine Anerkennung die Frage der Doppelbesteuerung in die falsche Bahn gekommen ist.¹⁾

Die Bundespraxis verbietet den Kantonen die Besteuerung ihrer Angehörigen für Vermögen, das in ausserkantonalen Liegenschaften angelegt ist; dagegen gestattet sie ihnen die Besteuerung von Angehörigen anderer Kantone (resp. von Ausländern), welche im Kanton Liegenschaften besitzen, für das Liegenschaftsvermögen; der entsprechende Grundsatz gilt für die Einkommenssteuer; beide Grundsätze werden gerecht-

¹⁾ Ich will nicht verschweigen, dass das deutsche Gesetz wegen Be seitigung der Doppelbesteuerung v. 1. Mai 1870 denselben Grundsatz aufstellt.

fertigt mit der Nothwendigkeit, Doppelbesteuerung zu verhindern.

Allein die Prüfung der Verhältnisse an der Hand der oben aufgestellten Grundsätze ergiebt, dass der Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung hier gar nicht zutrifft.

Die Kantone unterwerfen in ihren Gesetzen über Vermögenssteuer dieser Steuer zunächst die Kantonsangehörigen für ihr sämmtliches bewegliches und unbewegliches, in und ausser dem Kanton befindliches Vermögen. Hier handelt es sich um eine Subjektsteuer; Steuerobjekt ist der abstrakte Begriff des Vermögens, die ganze wirthschaftliche Kraft, welche mit dem Besitze von Geld und Geldeswerth nach Abzug aller Verpflichtungen verbunden ist.

Der Vermögenssteuer wird sodann ferner unterworfen alles unbewegliche Vermögen auswärts Wohnender. Was ist aber hier Steuerobjekt? Nicht der abstrakte Begriff des Vermögens, denn das Vermögen kann nicht aus der Schätzung eines Bestandtheils des Gesamtvermögens ermittelt werden, sondern Steuerobjekt ist die betreffende Liegenschaft, also eine konkrete Sache. Mithin ist die sog. Vermögenssteuer, angewandt auf Liegenschaften auswärts Wohnender eine ganz andere Steuer, als die wirkliche Vermögenssteuer der Kantonsangehörigen; diese ist eine Subjektsteuer, jene eine Objektsteuer; diese richtet sich nach der wirthschaftlichen Gesamtlage des Individuums, jene nach einem Faktor, der für die subjektive Steuerkraft des Individuums nicht massgebend ist; denn es kann jemand eine Liegenschaft besitzen, und doch vermögenslos sein, ebenso gut, wie jemand viel Vermögen besitzen kann, aber keine Liegenschaft.

Die meisten Steuergesetze geben nun zwar der richtigen Erwägung, dass Liegenschaft nicht nothwendig Vermögen bedeute, selber Ausdruck, indem sie den Fall ins Auge fassen, dass auf der Liegenschaft des auswärtigen Eigenthümers Schulden haften; allein die bezüglichen Bestimmungen dienen nur zur Verdeutlichung der Unrichtigkeit des Standpunktes.¹⁾

Vorerst ist darauf hinzuweisen, dass alle Gesetze nur

¹⁾ Vgl. Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung, Seite 23 flgde.

von den Hypothekarschulden sprechen, während doch denkbar ist, dass auch der Eigenthümer einer hypothekenfreien Liegenschaft so viele unversicherte Schulden hat, dass er als vermögenslos bezeichnet werden muss; nun, dieser Fall mag selten sein und keine Rücksicht des Gesetzgebers verdienen. Aber wie ist es bei den Hypothekarschulden?

Einige Kantone gestatten den Abzug der ganzen Hypothekarschuld bei der Berechnung der Steuer; andere gestatten den Abzug nicht; beide Bestimmungen sind gleich unrichtig, denn die Thatsache, dass auf einer Liegenschaft Hypotheken haften, spricht weder für, noch gegen die Thatsache, dass der Eigenthümer Vermögen habe, und gewährt für die Höhe des Vermögens wohl einen Anhalt, ist aber nicht massgebend, sobald das Gesetz die Berücksichtigung des übrigen Vermögens nicht gestattet.

Wieder andere Kantone gestatten zwar den Schuldenabzug, aber nur, sofern der Kreditor der Vermögenssteuer im Kanton unterliegt; es ist aber für die Steuerkraft des Liegenschaftsbesitzers — und diese kommt ja bei der Vermögenssteuer in Betracht — völlig gleichgültig, ob und wo der Kreditor sein Kapital versteuert.

Zürich allein tritt dem Gesichtspunkte der Vermögenssteuer wirklich nahe, indem es bestimmt, dass die Schulden nur abgezogen werden dürfen, wenn der Pflichtige sich darüber ausweist, dass die Liegenschaft im Verhältniss zum übrigen Vermögen nicht mit Hypotheken überlastet ist. Damit ist die Möglichkeit einer Berücksichtigung der allgemeinen Vermögenslage des Eigenthümers gegeben; allein es fragt sich, woher der Kanton Zürich das Recht nehme, ein Stück der vermögensrechtlichen Existenz eines Kantonsfremden auf sein Gebiet zu bannen, da doch für Subjektsteuern bundesrechtlich das Prinzip des Wohnorts gilt und Auswärtige nicht einer Besteuerung nach dem Vermögen unterliegen können.

Es zeigt sich also, dass in allen Kantonen ausser Zürich die sogen. Vermögenssteuer auf Liegenschaften Auswärtiger keine Vermögenssteuer, sondern eine Grundsteuer oder Liegenschaftssteuer ist.

Was ergibt sich hieraus für die Frage der Doppelbesteuerung?

Wir nehmen an, ein Einwohner des Kantons Solothurn besitze im Kanton Basel eine Liegenschaft, und der Kanton Solothurn unterwerfe ihn nun für sein ganzes Vermögen ohne Abzug des Werthes des in Basel gelegenen Grundstückes der Vermögenssteuer, anderseits spreche aber Basel die Vermögenssteuer für den Werth der Liegenschaft an.

Doppelbesteuerung liegt hier nicht vor, denn nur dem Namen nach unterliegt der Betreffende doppelter Vermögenssteuer, tatsächlich fordert nur Solothurn Vermögenssteuer, Basel aber Grundsteuer.

Die Bundesbehörde sollte den Rekurrenten also nicht wegen Doppelbesteuerung schützen dürfen.

Kann sie ihn aber gar nicht schützen? Gewiss kann sie es, und zwar auf einem viel besseren Wege.

Wenn es richtig ist, dass die Vermögenssteuer auf den Liegenschaften Auswärtiger eine Grundsteuer ist, so verletzen alle kantonalen Steuergesetze, welche diese Bestimmung haben, gegenüber den Auswärtigen die bundesrechtlich geschützte Gleichheit vor dem Gesetze, sie unterwerfen die auswärtigen Liegenschaftsbesitzer einer Grundsteuer, während sie für die Kantonsangehörigen das System der objektiven Grundsteuer mit dem System der subjektiven Vermögenssteuer vertauscht haben. Es ist aber bundesrechtlich nicht zulässig, auf die blosse Thatsache auswärtigen Wohnsitzes ein besonderes Steuerrecht aufzubauen, Grundsteuer bei Auswärtigen, Vermögenssteuer bei Einheimischen zu erheben. Wollen die Kantone auf die Steuerquelle, welche in Grund und Boden liegt, nicht verzichten, so mögen sie eine allgemeine Grundsteuer festsetzen; eine solche ist neben der Vermögenssteuer wohl denkbar, ihr sind dann einheimische und auswärtige Liegenschaftsbesitzer unterworfen; wenn sie aber die Grundsteuer abschaffen, so muss dieselbe auch für die auswärtigen Grundbesitzer abgeschafft sein.

Die Bundesbehörden hätten also den rekurrerenden Solothurner schützen können, aber nicht gegenüber dem Kanton

Solothurn, sondern gegenüber dem Kanton Basel. Sie haben es nicht gethan; bei den ersten Rekursen wird der Gesichtspunkt der Verletzung der Rechtsgleichheit nicht berührt; er findet sich erst in Entscheiden des Bundesgerichts erwähnt und auch hier nicht in Bezug auf die Hauptfrage, ob ein Kanton überhaupt Auswärtige für ihre Liegenschaften der Vermögenssteuer unterwerfen dürfe, sondern nur in Bezug auf die Nebenfrage, ob der Kanton den Auswärtigen den Abzug der Hypothekarschulden verweigern dürfe, wenn er ihn den Einheimischen gestatte. Das Bundesgericht (Fall Curti 1881. VII. 476, Baumann, 1881. VII. 204, Rüdlinger, 1881, VII. 235) hat aber aus dem formellen Grunde, dass es nicht befugt sei, vor Erlass des Bundesgesetzes die Praxis im Doppelbesteuerungsrechte weiter zu bilden, auf diesen Gesichtspunkt einzutreten verweigert, der Gesetzesentwurf erkennt den Gesichtspunkt auch in Bezug auf den Schuldenabzug nicht an, sondern lässt den Kantonen die Freiheit, die sie auch ohne Gesetz bisher hatten, die Frage des Schuldenabzuges zu lösen, wie sie wollen.

Dass die Bundesbehörden in der Frage der Besteuerung der Liegenschaften Auswärtiger nicht die oben als richtig dargestellte Entscheidung getroffen haben, lässt sich wohl begreifen; dieser Entscheid hätte die kantonale Steuergesetzgebung empfindlich getroffen, die Kantone hätten entweder einen gewissen Theil ihres Gebietes für ihr Steuerwesen eingebüsst oder sie hätten wieder eine allgemeine Grundsteuer einführen müssen; die Bundesbehörden wagten nicht, die Kantone auf diesen Weg zu weisen.

Es scheint auch jetzt nicht möglich zu sein, dass der grundsätzlich richtige Standpunkt anerkannt werde. Aber es liesse sich doch fragen, ob nicht ein einheitliches Gesetz wenigstens einheitliches Recht aufstellen sollte, wenn auch prinzipiell anfechtbares.

Wie bereits gesagt, bietet der Entwurf keine Einheit, weil er in der wichtigen Frage des Schuldenabzugs das kantonale Recht ohne jede Einschränkung vorbehält, das ist doch ein gar zu dürftiges Ergebniss eines Bundesgesetzes. Will

man die bisherige Praxis nicht aufgeben und die Besteuerung der Liegenschaften nach Territorialrecht ordnen, so sollte doch der oben dargestellte Gedanke des Zürcher Steuerrechtes zum Bundesrecht erhoben werden, dass beim Schuldenabzug die übrigen Vermögensverhältnisse des Eigentümers zu berücksichtigen seien; Zürich nähert sich dem richtigen Gesichtspunkte, dass die Besteuerung der Liegenschaft auch für die Auswärtigen nicht Grundsteuer, sondern Vermögenssteuer sein soll, sofern der Kanton nicht eine allgemeine Grundsteuer hat.

Freilich bliebe auch diese Lösung dem bundesstaatlichen Gedanken noch ferne; wirkliches Bundesrecht wäre es, die wirtschaftliche Einheit einer Person anzuerkennen und deren Besteuerung dem Wohnsitzkantone zuzusprechen, auch wenn ein Stück des Vermögens jenseits der Kantongrenze liegt; alle Vorschriften, welche erlauben, einen Steuerpflichtigen in eine Mehrzahl kantonaler Steuersubjekte zu spalten, sind bundesrechtlich anfechtbar, sind Konzessionen des Bundesrechts an das Partikularrecht und bieten doch nur ungenügenden Schutz.

VII.

Die Konkurrenz von Vermögenssteuer und Grundsteuer.

Im Vorhergehenden ist der Konflikt betrachtet worden, der zwischen zwei Kantonen mit gleichem System der Subjektbesteuerung entsteht, wenn einer derselben die Liegenschaften auswärtiger Eigentümer unter die Vermögenssteuer ziehen will. Es ist gezeigt worden, dass es sich hier zwar nicht um Doppelbesteuerung handle, dass aber die Bundesbehörden vom Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit aus einer Belastung des Auswärtigen vorbeugen könnten. Zugleich ist indessen zugegeben worden, dass, nachdem die Bundespraxis die Besteuerung von Grund und Boden von Anfang an nach Territorialrecht geordnet, im künftigen Gesetze der Konflikt nur dadurch gelöst werden könne, dass Liegenschaften ausser-

halb des Kantons der Vermögenssteuer des Kantons, wo' der Eigenthümer wohnt, entzogen werden.

Nimmt man diesen Satz an, so hat die Frage der Konkurrenz von Vermögenssteuer und Grundsteuer im interkantonalen Verkehre nur noch theoretische Bedeutung; sobald die auswärtige Liegenschaft der inländischen Vermögenssteuer entzogen ist, hört auch die Konkurrenz mit der auswärtigen Grundsteuer auf. .

Für die allseitige Beleuchtung unserer Frage dürfte aber auch eine bloss theoretische Erörterung des Verhältnisses von inländischer Vermögenssteuer und auswärtiger Grundsteuer von Nutzen sein.

Die Bundespraxis und der Gesetzesentwurf machen keinen Unterschied, ob mit der Vermögenssteuer des Wohnsitzkantons eine Vermögenssteuer oder eine Grundsteuer im Kanton der gelegenen Sache kollidiren, und doch ist der Unterschied ein bedeutender¹⁾. Denn die eigentliche Grundsteuer ist eine allgemeine Steuer, der aller Grund und Boden, der Eigenthümer wohne in oder ausser dem Kanton, unterliegt und deren Erhebung keinem Kanton verboten werden kann, da jeder Kanton befugt ist, allgemeine Objektsteuern einzuführen.

Wenn also der Gesetzgeber der Ansicht ist, die gleichzeitige Erhebung einer Grundsteuer und einer Vermögenssteuer müsse vermieden werden, sofern die Konkurrenz das Ergebniss eines interkantonalen Verhältnisses wäre, so muss er die Correctur bei der Vermögenssteuer finden, die Grundsteuer darf er nicht antasten.

Die vorliegende Steuerkonkurrenz — denn um eine Doppelbesteuerung handelt es sich nach wiederholt Gesagtem hier nicht — ist das Ergebniss der Thatsache, dass der eine Kanton auf dem Standpunkte der Objektbesteuerung steht,

¹⁾ Vgl. auch den Bericht der ständeräthlichen Recurskommission im Falle Dür v. 19. Juli 1862 (Ulmer, staatsrechtliche Praxis II. S. 13), wo der Unterschied von Personalsteuern und Grundsteuern mit Nachdruck hervorgehoben wird.

während der andre bereits zum System der Subjektbesteuerung übergegangen ist; es handelt sich hier um einen Konflikt, der sich aus der Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme ergiebt.

Soll und darf der Bundesgesetzgeber bei einer solchen Steuerkonkurrenz auch vermitteln?

Auf den ersten Blick scheint es der Billigkeit zu widersprechen, dass der Wohnsitzkanton ohne Rücksicht auf die Grundsteuerlast der auswärtigen Liegenschaft das Gesammtvermögen besteuern dürfe, ja es scheint aus dem Gedanken des Bundesstaates sich nothwendig dessen Recht zu ergeben, auch hier den Einzelnen vor Nachtheil zu schützen, der ihm aus dem Mangel der Uebereinstimmung der Gesetze der Bundesglieder erwächst. Warum also nicht den Kantonen verbieten, die auswärtigen Liegenschaften, sofern sie schon mit Grundsteuer belastet sind, in die Berechnung der Vermögenssteuer einzubeziehen?

Die Bundespraxis hat diess gethan und damit von materiellen Gesichtspunkten aus, aus Billigkeitsrücksichten die Steuerhoheit der Kantone beschränkt, allerdings die Doppelbesteuerung vorschützend.

Allein es erhebt sich gegen dieses Vorgehen nicht nur das Bedenken, dass kein Artikel der Verfassung den Bund ermächtigt, die Kantone in der consequenten Durchführung des modernen Steuergedankens der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Gesammtstärke zu hindern, sondern es fragt sich auch, ob die Berücksichtigung der Billigkeit auf dem Gebiete der staatlichen Steuerrechte statthaft sei, wenn sich diese Billigkeit nicht auch auf das Gebiet der staatlichen Leistungen erstrecken könne. Nun entspricht dem Steuerrecht der Kantone ihre Pflicht, alle Einwohner ihres Gebietes in allen staatlichen Leistungen gleich zu behandeln; kein Kanton ist befugt, gewisse staatliche Leistungen gegenüber seinen Einwohnern davon abhängig zu machen, ob sie ihm Steuern zahlen, oder wie grosse. Nehmen wir nun an, ein Einwohner des Kantons sei von der Vermögenssteuer kraft Bundesrecht befreit, weil sein Vermögen in ausserkantonalen

Liegenschaften besteht, die einer Grundsteuer im andern Kantone unterliegen, so fragt sich sofort, ob es nun billig sei, dass dieser Einwohner alle Leistungen des Kantons, wo er freiwillig seinen Wohnort gewählt, geniessen dürfe, ohne diesem Kantone Steuern zu zahlen; und da der Bund den Kantonen verbietet, in dieser Richtung mit dem Begriffe der Billigkeit zu operieren, ergiebt sich, dass auch der Bund besser gethan hätte, im Steuerwesen den Begriff der Billigkeit den Kantonen gegenüber nicht zu verwerthen; denn das Ergebniss leidet an Einseitigkeit.

Theoretisch ergiebt sich also, dass der Bund nicht befugt ist, die Konkurrenz der Vermögenssteuer und der Grundsteuer zu verhindern, weil Doppelbesteuerung nicht vorliegt und weil der Gesichtspunkt der Billigkeit zur Verwerthung in dieser Frage weder formell noch materiell geeignet ist.

Da aber in der Bundespraxis sich der Satz entwickelt hat, der Liegenschaftsbesitz könne nur von dem Kantone, wo die Liegenschaft ist, für Steuern in Anspruch genommen werden, so ist diese Frage praktisch erledigt, und es bedarf nur der Vorschrift, dass auswärtige Liegenschaftsbesitzer bei der Grundsteuer nicht anders behandelt werden sollen, als die Kantonsangehörigen. Es bezieht sich diess namentlich auf allfällige Bestimmungen, wonach den Grundsteuerpflichtigen der Schuldenabzug gestattet ist; die Beschränkung dieser Begünstigung auf die Kantonsangehörigen widerstreitet der bundesrechtlichen Rechtsgleichheit.

VIII.

Die Einkommenssteuer gegenüber auswärtigen Geschäftsinhabern und Liegenschaftsbesitzern.

Wir gehen nun zur Betrachtung der Einkommenssteuer im Verhältniss zum Verbot der Doppelbesteuerung über.

Die Gesetzgebung der Kantone, welche das Einkommen oder den Erwerb als ideelle Einheit besteuern, geht analog vor wie bei der Vermögenssteuer.

Das Gesetz des Kantons Baselstadt z. B. unterwirft der Einkommenssteuer:

„a) Die Bürger und Niedergelassenen, welche im Kanton ihren Wohnsitz haben, von ihrem sämmtlichen jährlichen Einkommen und Erwerb —

b) Die auswärts wohnenden Inhaber, sowie Anteilhaber und Kommanditäre von Geschäften, welche im hiesigen Kanton betrieben werden, von dem Einkommen, welches ihnen aus solchen Geschäften zufliest —

c) Die auswärts wohnenden Eigentümer von Liegenschaften auf hiesigem Gebiet, von dem Einkommen, welches ihnen aus solchen Liegenschaften zufliest.“

Der St. Galler Steuergesetzentwurf von 1884 bestimmt:

„Der Einkommenssteuer ist unterworfen das Einkommen auswärts domizilirter individueller und juristischer Personen, welches denselben aus Geschäften zufliest, die im Kanton betrieben werden.“

Auch hier zeigt sich, dass die Steuer durch ihre Anwendung auf auswärts wohnende, aber mit dem Kanton durch ein wirtschaftliches Objekt (Liegenschaft oder Geschäft) in Beziehung stehende Personen ihren Charakter vollständig verliert.

Für die Kantonsangehörigen ist die Einkommenssteuer eine Subjektsteuer; Steuerobjekt ist das Gesamteinkommen; die Steuer wird nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Individuums bemessen, und dieser Gesichtspunkt erhält durch die Progression des Steuersatzes mit steigendem Einkommen noch einen besonders scharfen Ausdruck.

Für die auswärtigen Liegenschaftsbetreiber oder Geschäftsinhaber ist die Einkommenssteuer in ihrer Anwendung auf Erwerb aus Liegenschaft oder Geschäft keine Subjektsteuer, weil sie nicht die Gesamtkraft, sondern ein Element des Einkommens, einen Faktor desselben trifft; es wird nicht „Einkommen“, sondern „Einnahme“ besteuert. Es kann jemand aus einer Liegenschaft in der Stadt Basel eine grosse Einnahme ziehen; wenn er aber auf seinem übrigen Vermögen Verluste erleidet, so hat er kein Einkommen, und es

ist unrichtig, ihn einer Einkommenssteuer, gar noch einer progressiven, zu unterwerfen. Wenn ein Kaufmann Wohnsitz und Hauptgeschäft in Basel, eine Zweigniederlassung in Zürich hat und die Zweigniederlassung gute Geschäfte macht, das Hauptgeschäft aber mit Verlust arbeitet, so geschieht dem Kaufmann Unrecht, wenn er in Zürich Einkommenssteuer zahlen muss.

Was dem auswärtigen Liegenschaftsbetreiber oder Geschäftsmann gegenüber Einkommenssteuer genannt wird, ist eben keine Subjektsteuer, sondern eine Objektsteuer, nicht eine Einkommenssteuer, sondern eine Erwerbs- oder Gewerbesteuer.

Die Kantone haben den Gedanken, welcher der Gewerbesteuer zu Grunde liegt, dass ein jeder in dem Umfange in welchem er die öffentlichen Einrichtungen zur Ausübung seines Berufes benutzt, Steuern zahlen müsse, den auswärtigen Geschäftsinhabern gegenüber festgehalten, während sie für ihre Kantonseinwohner auf den modernen Gedanken der Besteuerung nach der allgemeinen Leistungsfähigkeit übergegangen sind.¹⁾

¹⁾ Die Besteuerung auswärtiger im Kanton domicilierter Geschäftsinhaber für das Einkommen aus dem Gewerbebetrieb im Kanton wird damit gerechtfertigt, dass solche Geschäftsleute die kantonalen Einrichtungen nicht unentgeltlich zu ihrem Vortheile in Anspruch nehmen sollen. Dieser an sich nicht unberechtigte Gedanke hat in den letzten Jahren sogar zu einer Besteuerung des Gewerbebetriebs auswärtiger, im Kanton nicht domicilierter Geschäftsleute geführt, welche für die Aufnahme von Bestellungen, für die Ausführung bestellter Arbeit mit Patentgebühren, Häusertaxen u. s. w. in einer Weise belegt wurden, die stark an die alten Zunfteinrichtungen erinnert.

Der Gedanke ist an sich berechtigt, nur ist er nicht der Gedanke des modernen Steuersystems, das eben den Staatsangehörigen nicht besteuert nach dem Maasse, in welchem er die öffentlichen Einrichtungen in Anspruch nimmt — dieser Gesichtspunkt kam bei dem Systeme der Grundsteuern, Gewerbesteuern u. s. w. zum Ausdruck — sondern nach dem Maasse der allgemeinen Leistungsfähigkeit.

Die Schwäche dieser Argumentation liegt also darin, dass man die Einseitigkeit des modernen Steuerprinzips in Bezug auf die fremden Konkurrenten anerkennt, während man im eignen Kanton an seiner absoluten Richtigkeit nicht zu zweifeln wagt.

Auch hier hat nun die Bundespraxis den Konflikt der kantonalen Steuerhoheiten nicht in erwünschter Weise gelöst.

Sie hat den Grundsatz aufgestellt, dass der Kanton des Wohnsitzes das Einkommen, das aus auswärtigen Liegenschaften oder Geschäften fliesst, nicht besteuern dürfe, sondern dass zur Einkommenssteuer der Kanton berechtigt sei, wo Liegenschaft oder Geschäft sich befindet.

Die richtige und wirklich bundesmässige Lösung wäre die gewesen, unter dem Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit den Kantonen zu verbieten, dass sie ihre Einwohner einer Subjektsteuer, der wirklichen Einkommenssteuer, die Einwohner anderer Kantone, die im Kanton Liegenschaften besitzen oder ein Gewerbe betreiben, einer Objektsteuer unterwerfen, einer *scheinbaren* Einkommenssteuer. Die Rechtsungleichheit springt in die Augen. Der Kaufmann, der in einer Stadt des Kantons Wohnsitz und Hauptniederlassung, in einem andern Orte desselben Kantons eine Zweigniederlassung hat, darf bei Feststellung seiner Einkommenssteuer Gewinn, den er im Hauptgeschäfte gehabt, mit Verlust, den er in der Filiale gehabt hat, verrechnen und damit vielleicht von der Einkommenssteuer eines Jahres sich ganz befreien. Hat er aber das gewinnbringende Geschäft in einem andern Kanton, so muss er dort ohne Rücksicht auf die Verluste im andern Geschäfte die volle Einnahme versteuern. Dass in der Praxis die Steuerbehörde bisweilen ein Einsehen hat, ändert an der Unrichtigkeit des Grundsatzes nichts. Andererseits wird durch die Theilung des Gesamteinkommens in eine Mehrzahl von Specialeinkommen auch die richtige Berechnung der Progression verhindert; denn ein Gesamteinkommen von Fr. 20,000 fällt unter einen höhern Progressionssatz, als zwei getheilte Einkommen von z. B. Fr. 15,000 + Fr. 5000. Es wird also die Anwendung des Progressivprincips durch die jetzige Praxis in Frage gestellt.

Es wird nicht möglich sein, in dem Bundesgesetze die bisherige Praxis fallen zu lassen und die Einheit der Einkommensteuer als Grundsatz aufzustellen. Aber es gäbe ein Mittel, die Mängel des jetzigen Zustandes zu mildern, indem

eine Bestimmung aufgenommen würde, die dem entspricht, was das Zürcher Steuergesetz bezüglich der Frage des Schuldenabzuges bei der Liegenschaftsvermögenssteuer vorschreibt. Es sollte nämlich bestimmt werden, dass die kantonale Steuerbehörde bei der Festsetzung der Einkommenssteuer auswärts wohnender Liegenschaftsbesitzer oder Gewerbetreibender auf deren Gesamteinkommensverhältnisse Rücksicht zu nehmen habe; die Einheit des Steuersubjektes wäre allerdings der Kantongrenze geopfert, aber es bliebe doch der Steuer beider Kantone der Charakter einer wirklichen Einkommenssteuer gewahrt.

IX.

Die Erbschaftssteuer gegenüber auswärtigen Erblassern.

In Bezug auf die Erbschaftssteuer stellt der Entwurf ebenfalls den Grundsatz der Trennung zwischen Liegenschaften und Mobiliarvermögen auf. Letzteres soll am Wohnorte des Erblassers versteuert werden, die Liegenschaften unterliegen der Erbsteuer des Kantons, wo sie sich befinden; wie die Schulden zu behandeln seien, sagt der Entwurf nicht.

Die Lösung wäre richtig, wenn die kantonalen Erbsteuergesetze die Hinterlassenschaft in ihre Bestandtheile spalten, nicht das Vermögen, sondern die Immobilien, die Mobilien, die Werthpapiere u. s. w. besteuern würden; allein die meisten Kantone sind von diesem Standpunkte der Objektsteuer zu dem der Subjektsteuer übergegangen, nicht die Vermögensobjekte unterliegen der Erbsteuer, sondern das Vermögen als Gesamtheit. Auch hier wäre also die richtige Lösung die, die Einheit des Steuerdomizils anzuerkennen und die ganze Besteuerung dem Kanton zuzusprechen, wo der Verstorbene wohnte.

Wenn auch hier den Kantonen die Besteuerung der Liegenschaften nicht ganz entrissen werden kann, so sollte wenigstens die Frage des Schuldenabzugs im Gesetze geregelt werden, und das um so eher, als in dieser Frage das Bundes-

gericht vor kurzer Zeit einen kräftigen Schritt zur Weiterentwicklung unseres Bundesrechtes gethan hat. Im Falle Dölli (Entscheid vom 5. Dezember 1884, Band X, S. 443) handelte es sich um die Frage, ob Baselstadt den ganzen Werth der Liegenschaft eines in Zürich verstorbenen Eigentümers ohne Rücksicht auf die Hypothekarschulden und ohne Rücksicht auf den Stand der Verlassenschaft überhaupt mit der Erbsteuer belegen dürfe. Das Bundesgericht entschied: „Es liegt in der Natur der Sache und ist übrigens grundsätzlich sowohl durch die Gesetzgebung von Zürich als von Basel anerkannt, dass die Erbschaftssteuer nur vom reinen Vermögen des Erblassers nach Abrechnung der Schulden zu erheben ist. Gegenstand der Erbsteuer sind nicht die einzelnen zum Nachlass gehörigen Sachen als solche, das heisst als einzelne, sondern als Nachlassbestandtheile. Demnach kann aber bei Erbsteuerkonflikten jeder Kanton eine Erbsteuer nur soweit erheben, als die seiner Steuerhoheit unterstehenden Erbschaftsgegenstände mit Rücksicht auf den Stand des gesammten Nachlasses reines Vermögen des Erblassers repräsentieren. Der Rekurs ist also in dem Sinne begründet, dass die Berechtigung der Kantone Zürich und Basel zur Erhebung der Erbschaftssteuer vom Dölli'schen Nachlasse sich auf diejenigen Aktiven beschränkt, welche nach verhältnissmässiger Vertheilung aller Erbschaftsschulden auf das vorhandene Aktivvermögen für jede Steuerhoheit sich ergeben.“

Die Spaltung des Steuersubjektes gefällt mir nicht; will man sie aber anerkennen, so ist der Entscheid richtig und namentlich wird er den Interessen der Steuerpflichtigen gerecht. Aber der Entscheid ist für die Vermögenssteuer und für die Einkommenssteuer gerade ebenso zutreffend. Ersetzt man in den angeführten Erwägungen das Wort „Erbschaft“ durch „Vermögen“ oder „Einkommen“, so haben wir diejenigen Gesichtspunkte in bundesgerichtlicher Fassung, die bei der Entwicklung, welche die Frage der Doppelbesteuerung einmal genommen hat, eine annehmbare Lösung bieten würden; nämlich Spaltung des Steuersubjektes, wenn es in einem

andern Kantone als seinem Wohnsitzkantone Liegenschaften oder ein Geschäft besitzt, aber Festsetzung der Vermögens-, Einkommens-, Erbsteuer in beiden Kantonen unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens, des Gesamteinkommens und der Gesamtverlassenschaft.

Ein Bundesgesetz, welches nicht wenigstens diese Gesichtspunkte zu gesetzlichem Ausdrucke bringt, kann nicht als ein Fortschritt des Bundesrechtes bezeichnet werden.

X.

Die gleichzeitige Besteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär ist nicht Doppelbesteuerung.

Wenden wir die bisherigen Ergebnisse auf die Frage der Doppelbesteuerung bei Aktiengesellschaften an.

Der Entwurf des Bundesgesetzes betreffend Doppelbesteuerung sieht in der gleichzeitigen Unterwerfung der Aktiengesellschaft und der Aktionäre unter die Vermögens- oder Einkommenssteuer eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung, die entweder ganz zu verbieten oder doch zu beschränken sei. Das ist die Aufgabe, die der Gesetzgeber sich gestellt, die er aber noch nicht gelöst hat.

Nach den früheren Ausführungen liegt aber auch hier keine Doppelbesteuerung vor.

Würde zum Begriffe der Doppelbesteuerung die That-sache genügen, dass in Folge der Erhebung von zwei Steuern eine Person aus ihrem Vermögen dem Fiskus mehr leisten muss, als ohne die Erhebung von zwei Steuern, so läge freilich Doppelbesteuerung hier zweifellos vor, denn Niemand kann bestreiten, dass bei gleichzeitiger Besteuerung von Aktionär und Aktiengesellschaft der Aktionär (in der Regel) mehr leisten muss, als wenn Gesellschaft oder Aktionär frei ist; nach der juristischen Gestaltung der Aktiengesellschaft trifft jede Vermögenseinbusse der Gesellschaft sehr direkt die Aktionäre, denen eben das Vermögen gehört. Und die oft vorgebrachte Argumentation, dass die Aktiengesellschaft eine juristische Person sei, mithin bei gleichzeitiger Besteuerung

die Identität des Steuersubjektes, also das Hauptrequisit der Doppelbesteuerung fehle, vermöchte wenig, weil die Bezeichnung als juristische Person wohl im reinen Civilrechte eine gewisse (übrigens sehr bestrittene und nur für das äussere Auftreten der Gesellschaft bezeichnende) Bedeutung hat, im öffentlichen Rechte aber ohne Wirkung ist.

Allein es ist bereits gezeigt worden, dass der Begriff der Doppelbesteuerung, wenn er überhaupt verwerthbar sein soll, viel enger gefasst werden muss ; Doppelbesteuerung verlangt Identität des Steuerobjektes, und diese fehlt durchaus bei gleichzeitiger Besteuerung von Gesellschaft und Aktionär.

Geben wir auch zu, dass die Besteuerung der Gesellschaft die Aktionäre belastet, so zahlen diese desshalb weder doppelte Vermögenssteuer, noch doppelte Einkommenssteuer ; denn während bei ihrer Vermögenssteuer das Gesamtergebniss ihrer wirthschaftlichen Lage in Betracht kommt, trifft sie in der Vermögenssteuer der Aktiengesellschaft eine Steuer auf ihrem Aktienbesitze. Dieser Aktienbesitz ist aber ein ganz anderes Steuerobjekt, als ihr Vermögen. Die Aktien sind ein Bestandtheil der Aktiva des Aktionärs, aber sie sind nicht identisch mit seinem Vermögen. Es kann ein vermögensloser, gänzlich überschuldeter Mann Aktionär, Eigentümer vieler Aktien sein und dadurch von der Vermögenssteuer der Aktiengesellschaft betroffen werden, während er persönlich von der Vermögenssteuer gänzlich frei ist. Wo bleibt die Doppelbesteuerung ? Ganz gleich verhält es sich mit der Besteuerung des Einkommens der Aktiengesellschaft. Die Dividende, die der Aktionär zieht, kann einen Faktor seines Einkommens bilden, aber sie ist nicht Einkommen in dem Sinne, wie das Einkommenssteuergesetz diesen Begriff auffasst, sondern sie ist Ertrag. Es kann ein vermögensloser Spekulant die Dividende von hunderten von Aktien einziehen, und dadurch von der Einkommenssteuer der Aktiengesellschaft betroffen werden, ohne dass er selber der Einkommenssteuer unterliegt, sei es, dass die Spekulation für ihn ungünstig abgelaufen ist, sei es, dass er mit fremdem Gelde spekuliert hat. Auch hier ist eben das Steuerobjekt ein anderes.

Die Aktiengesellschaft hat weder Vermögen noch Einkommen, sie hat Kapital und sie hat Einnahmen; aber wenn wir die vielbedeutenden Worte Vermögen und Einkommen in der Bedeutung nehmen, welche sie im Steuerrechte haben, so ergiebt sich sofort, dass es ungenau ist, von steuerbarem Vermögen und Einkommen einer Aktiengesellschaft zu sprechen. Nur die Uebertragung der nachlässigen Ausdrucksweise des gewöhnlichen Verkehrs in die Gesetzgebung konnte zu dieser Unrichtigkeit führen.

Bei der gleichzeitigen Besteuerung von Aktionär und Gesellschaft handelt es sich nicht um Doppelbesteuerung, sondern um eine Konkurrenz zwischen Subjekt- und Objektsteuer. Gleichzeitig mit dem Vermögen der Aktionäre wird ein Faktor desselben, die Aktie, gleichzeitig mit dem Einkommen ein Faktor desselben, die Dividende, der Coupon, durch eine Steuer betroffen. Ob diess zulässig sei, ist nicht eine Frage des Steuerrechtes, sondern der Steuerpolitik, gerade wie die Frage, ob neben der Vermögenssteuer noch eine Grundsteuer zulässig sei. Die Wirkung gleichzeitiger Besteuerung ist die stärkere Belastung des in Aktien angelegten Kapitals, als des in andern Werthobjekten angelegten; aber für eine solche lassen sich genug Gründe anführen, und da die Kantone im Steuerwesen volle Souveränität geniessen, ist der Bund gar nicht befugt, sie in der Besteuerung der Aktiengesellschaften zu hindern oder zu beschränken, es sei denn, dass durch ein solches Vorgehen der Kantone eine Bestimmung der Bundesverfassung verletzt werde. Dies ist nicht der Fall.

Es könnten in Betracht kommen die freie Niederlassung, die Gewerbefreiheit und die Rechtsgleichheit; aber weder der Aktionär noch die Aktiengesellschaft sind in ihrer Niederlassungsfreiheit oder in ihrer Gewerbefreiheit beschränkt (sofern die Steuer nicht übermäßig ist und den Gewerbebetrieb unmöglich macht), und die Rechtsgleichheit wäre nur dann verletzt, wenn die Besteuerung der Aktionäre nur die auswärtigen Aktionäre treffen würde, diess ist aber nicht der Fall; durch die Besteuerung der Aktiengesellschaft werden inländische wie ausländische Aktionäre gleich betroffen.

Wie die Besteuerung der Aktiengesellschaft durchgeführt werden solle, ist ebenfalls eine Frage der Steuerpolitik; doch dürfte hier gesagt werden, dass die in manchen Kantonen übliche Unterwerfung derselben unter die gewöhnliche Vermögens- und Einkommenssteuer grundsätzlich unrichtig ist. Es ist bereits gesagt worden, dass die Aktiengesellschaft weder Vermögen, noch Einkommen im Sinne unserer modernen Steuergesetzgebung hat. Es zeigt sich dies namentlich, wenn man den Gedanken der Progression, die ja ein Hauptelement unserer neueren Steuergesetze bildet, der Aktiengesellschaft gegenüber rechtfertigen will; es ist dies unmöglich. Die Berechtigung der Progression beruht auf dem Gedanken, dass der Leistungsfähige durch verhältnismässig höhere Steuern nicht mehr belastet wird, als der Unvermögende; die Leistungsfähigkeit drückt sich bei der physischen Person in der Ziffer seines Vermögens und seines Einkommens aus; die Leistungsfähigkeit der Aktiengesellschaft aber, wenn man von einer solchen sprechen will, hat mit der Ziffer ihres sog. Vermögens oder ihres sog. Einkommens nichts zu thun. Nehmen wir an, das Steuergesetz unterwerfe ein Einkommen über 20,000 Franken einer Steuer von 5%, so müsste eine Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital von 1 Million, die ihren Aktionären 25,000 Franken, also die bescheidene Dividende von $2\frac{1}{2}\%$ zahlt, einen Theil ihres Einkommens mit 5% versteuern, während die Aktiengesellschaft, die bei einem Grundkapital von 100,000 Franken ihren Aktionären 20,000 Franken oder 20% vertheilt, nur bis zu 4% Progression zahlen müsste. Die Leistungsfähigkeit der Aktiengesellschaft bemisst sich eben nach dem Verhältniss von Kapital und Ertrag, einem Gesichtspunkte, der in den für physische Personen aufgestellten Steuergesetzen nicht zum Ausdrucke kommt.

Die Besteuerung der Aktiengesellschaft wird also richtiger das Aktienkapital ohne Progression, die Dividende (Coupon), den Reservefonds u. s. w. treffen.

Es ist hier nicht der Ort, die zahlreichen Vorschläge zu kritisieren, welche im Laufe der bisherigen Berathungen in den Bundesbehörden in Bezug auf die Regelung der sog.

Doppelbesteuerung bei Aktiengesellschaften gemacht worden sind; doch muss auf die Gefahr hingewiesen werden, welche alle die Vorschläge für das kantonale Steuerwesen enthalten, die den Aktionären die Pflicht, Aktienbesitz oder Aktieneinkommen zu versteuern, ganz oder theilweise abnehmen wollen. Bei der Veränderlichkeit des Aktienbesitzes, der ein charakteristisches Merkmal dieser Art von Vermögensanlagen ist, müsste eine solche Bestimmung für die Steuertaxation in den Kantonen von fatalstem Einflusse sein.

Endlich muss noch auf einen Punkt aufmerksam gemacht werden. Vielleicht sind alle Befürchtungen, welche gegen den Entwurf von den Freunden gleichzeitiger Besteuerung der Aktiengesellschaft und der Aktionäre geäussert werden, unbegründet. Da nämlich der Gesetzesentwurf nur die Doppelbesteuerung durch Vermögens-, Einkommens- und Erbsteuer verhindern will, so könnte auch in Bezug auf die Aktiengesellschaften gesagt werden, das Gesetz wolle nur die gleichzeitige Unterwerfung der Aktionäre und der Aktiengesellschaft unter Vermögens- und Einkommenssteuer verbieten oder beschränken; es bleibe also den Kantonen freigestellt, Dividendensteuern, Couponsteuern, Patentgebühren u. dgl. für Aktiengesellschaften einzuführen. Sollte dies der Wille des Gesetzgebers sein, so würde sich um so mehr empfehlen, die Aktiengesellschaften mit diesem Bundesgesetze nicht in Berührung zu bringen; theoretisch wäre dies richtiger, weil, wie oben gezeigt, die auf der Aktiengesellschaft erhobene Vermögens- oder Einkommenssteuer diess doch nicht ist, da die Aktiengesellschaft weder Vermögen noch Einkommen hat, und die Erhebung dieser Steuern auch für die Aktionäre nicht als Vermögens- oder Einkommenssteuer wirkt; praktisch wäre diess richtiger, weil die Kantone sich beeilen würden, den durch das Gesetz ihnen offen gelassenen Weg zu betreten und die Einkommens- und Vermögenssteuer gegenüber den Aktiengesellschaften durch Spezialsteuern zu ersetzen.

XI.

Doppelbesteuerung gegenüber Aktiengesellschaften.

In Bezug auf Aktiengesellschaften kann nun aber Doppelbesteuerung allerdings eintreten, nämlich dann, wenn eine Aktiengesellschaft von zwei oder mehr Kantonen mit derselben Steuer belegt wird. Es ist diess denkbar, wenn sie in mehreren Kantonen Geschäftsniederlassungen hat, oder wenn sie in einem andern Kantone, als dem ihres Hauptsitzes, Liegenschaften besitzt. Hier ist Stoff für die Bundesgesetzgebung.

Es kann vorkommen, dass eine Aktiengesellschaft am Gesellschaftssitze für ihr gesammtes Vermögen der Vermögenssteuer unterworfen ist, gleichzeitig aber in einem andern Kantone zu der Vermögenssteuer für den Werth der im Kantone gelegenen Liegenschaften herangezogen wird. Sofern die allgemeine Vermögenssteuer die Aktiengesellschaft nur für das reine Gesellschaftsvermögen, d. h. für den Ueberschuss der Aktiva über die Passiva trifft, liegt keine Doppelbesteuerung vor, denn das Steuerobjekt ist im einen Kantone der Vermögensüberschuss, im andern ein Vermögensobjekt, ein Aktivum; es fragt sich dann nur, ob man gemäss der Bundespraxis diese ausnahmsweise Grundsteuer für auswärtige Liegenschaftsbetreiber anerkennen wolle, oder ob man sie als Verletzung der Rechtsgleichheit auch gegenüber auswärtigen Aktiengesellschaften ganz verbieten oder doch nur im Verhältniss zu dem Vermögen gestatten wolle.

Sollte dagegen die Vermögenssteuer am Gesellschaftssitze sich nach dem Werthe der Gesellschaftsaktiva richten, so wäre Doppelbesteuerung vorhanden, denn die Liegenschaft wäre dann eines dieser Aktiva, und der Konflikt müsste zu Gunsten des Kantons, wo das Grundstück liegt, entschieden werden, denn bei Objektsteuern auf Liegenschaften hat der Kanton, wo das Grundstück gelegen ist, gewiss allein die Steuerhoheit.

Bei der Konkurrenz einer Einkommenssteuer am Gesellschaftssitze mit einer Einkommenssteuer am Orte der Ge-

schäftsfiliale für den dortigen Geschäftsertrag liegt nach früher Gesagtem ebenfalls keine Doppelbesteuerung vor, sofern am Hauptsitz wirklich nur das Reineinkommen und nicht der Ertrag besteuert wird; es wird sich vielmehr auch hier nur fragen, ob man mit der Bundespraxis solche Ertragssteuern gegenüber auswärtigen Geschäftsinhabern gestatten, oder als unzulässig erklären, oder durch Reduktion auf das allgemeine Geschäftseinkommen ermässigen will.

Dagegen läge in der Erhebung einer Steuer auf dem gesammten Ertrage am Gesellschaftssitze und einer Steuer auf dem Ertrage der Filiale am Sitz der Filiale eine Doppelbesteuerung, die durch Verminderung der Steuer am Gesellschaftssitze gehoben werden müsste.

Wie würde es sich verhalten, wenn zwei Kantone eine Patentgebühr nach der Höhe des Aktienkapitals einführen und sie auch gegenüber den Gesellschaften, die im Kanton nur Filialen besitzen, zur Anwendung bringen würden? der Entwurf spricht von diesem Falle nicht, weil er nur die direkten Steuern berücksichtigt. Zweifellos läge hier Doppelbesteuerung in Bezug auf eine Objektsteuer vor. Die Lösung bestände darin, dass das Steuerrecht nach Verhältniss des in den einzelnen Geschäftsniederlassungen fundierten Kapitals unter die Kantone vertheilt würde.

Da die Frage der Besteuerung von Aktiengesellschaften in mehrfacher Weise gelöst werden kann, ist auch eine Collision verschiedenartiger Steuern denkbar; hier wird das Gesetz nicht zum Voraus allen Streit beseitigen können, sondern der Richter wird zu entscheiden haben, indem er einerseits den Character der collidierenden Steuern genau erfasst, anderseits den Grundsatz festhält, dass die Objektsteuer da zu erheben ist, wo die sie begründende Thatsache eingetreten ist.

XII.

Vorschläge.

Es folgt zunächst

**Bundesräthlicher Entwurf eines Gesetzes
betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung.**

(6. März 1885.)

Die Bundesversammlung
der schweizerischen Eidgenossenschaft,
in der Absicht, für den Bereich der interkantonalen Ver-
hältnisse und der Beziehungen der Kantone zu ihren Ange-
hörigen im Ausland die erforderlichen Bestimmungen gegen
Doppelbesteuerung zu treffen;

gestützt auf Art. 46 der Bundesverfassung;

im Hinblick ferner auf die Art. 3, 4, 31, 43, 45 und 60
der Bundesverfassung;

nach Einsicht einer Botschaft des Bundesrathes vom 6.
März 1885,

beschliesst:

Art. 1. Es ist untersagt, das nämliche Steuerobjekt in
zwei oder mehr Kantonen einer direkten Steuer zu unter-
werfen.

Art. 2. Unter Vorbehalt der durch die folgenden Artikel
geordneten Verhältnisse darf der Steuerpflichtige für seine
Person, sein Vermögen und seinen Erwerb nur in demjenigen
Kanton besteuert werden, in welchem er seinen Wohnsitz hat.

Art. 3. Bei längerer Dauer kann auch ein Aufenthalt
in einem andern Kanton als demjenigen des gewöhnlichen
Wohnortes einen Steuerwohnsitz begründen; jedoch nicht für
Minderjährige und die in Kranken-, Irren- oder Strafanstalten
untergebrachten Personen.

Bevormundete Personen sind an dem Orte steuerpflich-
tig, wo sie mit Bewilligung der Vormundschaftsbehörde that-
sächlich wohnen.

Nutzniessungsgut muss da in Besteuerung fallen, wo der

Nutzungsberechtigte wohnt. Vorbehalten bleibt, sofern es sich um Liegenschaften handelt, das Besteuerungsrecht des Kantons der gelegenen Sache.

Art. 4. Von Liegenschaften und den aus ihnen fliessenden Einkünften, einschliesslich der Pacht- und Miethzinse, kann die Steuer nur in demjenigen Kantone erhoben werden, in dessen Gebiet das betreffende Grundstück liegt.

Nach der Gesetzgebung des zur Steuererhebung zuständigen Kantons entscheidet sich die Frage, ob und in welchem Masse die auf Liegenschaften haftenden Schulden in Abzug gebracht werden dürfen.

Grundversicherte Forderungen und deren Zinserträge sind nicht als liegenschaftliches Vermögen und Einkommen im Sinne dieses Artikels zu betrachten.

Art. 5. Kaufmännische und gewerbliche Unternehmungen sollen für ihr Vermögen und ihren Erwerb im Kanton der Geschäftsniederlassung, beziehungsweise nach zutreffendem Verhältniss in den Kantonen, wo sie Zweigniederlassungen oder Einrichtungen besitzen, besteuert werden.

Es haben jedoch die Mitglieder von Aktiengesellschaften und Genossenschaften den wirklichen Werth der Aktien oder Anteilsrechte, bis zur Höhe des einbezahlten Betrages, beziehungsweise Dividenden bis zu 5% dieses Betrages an ihrem persönlichen Wohnsitz zu versteuern.

Bei Berechnung der Vermögens- und der Erwerbssteuer einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft am Gesellschaftssitze soll der wirkliche Werth der Aktien oder Anteilsrechte bis zur Höhe des einbezahlten Betrages, beziehungsweise eine Dividende bis zu 5% dieses Betrages in Abzug gebracht werden.

Art. 6. Die Besteuerung des Erbschaftsanfalls und der Schenkungen auf den Todesfall oder unter Lebenden steht für den Werth der Liegenschaften dem Kanton, in welchem sich diese befinden, für den übrigen Werth der Verlassenschaft oder Schenkung dem Kanton zu, in welchem der Erblasser oder Schenker zur Zeit des Todes oder der Schenkung seinen Wohnsitz hat.

Art. 7. Wer innerhalb eines Steuerzeitraumes seinen Wohnsitz oder den Ort seiner Geschäftsniederlassung, unter Anzeige an die zuständige Ortsbehörde, wechselt, schuldet die Steuer an jedem Orte nur nach Verhältniss der Dauer seines Aufenthalts oder Geschäftsbetriebes und kann demgemäß das von ihm über dieses Betreffniss hinaus Bezahlte zurückfordern.

Dabei wird jedoch eine Steuerperiode in Zeitabschnitte von drei Monaten eingetheilt und ein Quartal zu Gunsten des Ortes, wo es begonnen wurde, für voll gerechnet.

Art. 8. Wenn nach Massgabe dieses Gesetzes ein Recht zur Steuerauflage in einem Kantone nicht besteht, so findet auch gegenüber im Auslande wohnenden Personen eine Besteuerung nicht statt.

Desgleichen darf kein Kanton ausser der Schweiz liegendes Grundeigenthum, das einem Kantonseinwohner zugehört, oder daraus fliessendes Einkommen mit einer Steuer belegen.

Art. 9. Die nach vorstehenden Bestimmungen begründete Zuständigkeit zur Steuererhebung schliesst die Besteuerung des nämlichen Objektes in einem andern Kantone aus, auch wenn der zuständige Kanton von seinem Steuerrechte keinen Gebrauch machen sollte.

Art. 10. Die Anstände, welche sich bei der Anwendung dieses Gesetzes ergeben können, sowie überhaupt alle wegen Doppelbesteuerung entstehenden Streitigkeiten sind vom Bundesgerichte, nach dem für staatsrechtliche Entscheidungen vorgeschriebenen Verfahren, zu erledigen.

Art. 11. Der Bundesrat ist beauftragt, in Gemässheit der Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 17. Juni 1874, betreffend die Volksabstimmung über Bundesgesetze und Bundesbeschlüsse, die Bekanntmachung dieses Gesetzes zu veranstalten und den Beginn der Wirksamkeit desselben festzusetzen.

Könnte der schweizerische Gesetzgeber sich entschliessen, die Rechtsgleichheit im Steuerwesen als Grundsatz des Bundesrechtes aufzustellen und besondere Besteuerung von auswärtigen Liegenschaftsbewitzern und Geschäftsinhabern zu verbieten, so würde das Bundesgesetz betr. Doppelbesteuerung kurz gefasst werden können; es würde sich darauf beschränken, die Zweifel zu lösen, welche in Folge Wohnsitzwechsels oder Unsicherheit des Steuerwohnsitzes eines Steuersubjektes entstanden sind.

Da ich aber annehme, es werde nicht gelingen, den Kantonen die Steuerhoheit über ihre auswärtigen Liegenschaftsbewitzer und Geschäftsinhaber zu entreissen, so ist in den nachfolgenden Vorschlägen nur eine Milderung der jetzigen Praxis vorgesehen.

Vorschläge.

Art. 1.

Es ist untersagt, das nämliche Steuerobjekt in zwei oder mehr Kantonen einer Steuer zu unterwerfen.

Art. 2.

Unter Vorbehalt der durch die folgenden Artikel geordneten Verhältnisse darf der Steuerpflichtige für seine Person, sein Vermögen und sein Einkommen nur von dem Kanton besteuert werden, wo er seinen Wohnsitz hat. Zur Erhebung der Erbschaftssteuer ist der Kanton befugt, in welchem der Erblasser zur Zeit des Todes seinen Wohnsitz hatte.

Zur Erhebung aller übrigen Steuern ist der Kanton befugt, in welchem die, die Steuer begründende Thatsache eingetreten ist.

Art. 3

wie Entwurf.

Art. 4.

Die Eigenthümer von Liegenschaften, welche ausserhalb des Kantons wohnen, sind in Bezug auf die Grundsteuer gleich zu behandeln, wie die im Kanton wohnenden Eigenthümer.

Art. 4^{bis}

Für Grundeigenthum ist der Eigenthümer nur der Vermögenssteuer des Kantons unterworfen, in dessen Gebiet es gelegen ist. Für die Ermittelung des steuerbaren Werthes der Liegenschaft sind aber die Schulden des Eigenthümers, gleichviel, ob sie auf die Liegenschaft gelegt sind oder nicht, im Verhältniss zum gesammten Aktivvermögen vom Werthe der Liegenschaft abzuziehen.

Art. 4^{ter}

Für Einkommen aus Grundeigenthum ist der Eigenthümer nur der Einkommenssteuer des Kantons unterworfen, in dessen Gebiet es gelegen ist; bei der Feststellung des steuerbaren Einkommens sind aber die Gesammteinkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Art. 5.

Die Vorschriften der Art. 4^{bis} und 4^{ter} gelten auch für die Besteuerung von Vermögen, das in kaufmännischen und gewerblichen Unternehmungen angelegt ist, und für die Besteuerung von Einkommen, das aus solchen Unternehmungen fliesst.

Art. 6.

Die Vorschriften des Artikel 4^{bis} gelten auch für die Erhebung der Erbschaftssteuer und der Steuer auf Schenkungen auf den Todesfall.

Art. 6^{bis}.

Die gleichzeitige Besteuerung einer Aktiengesellschaft und der Aktionäre derselben gilt nicht als Doppelbesteuerung. Dagegen gelten für die Besteuerung einer Aktiengesellschaft, welche ausserhalb des Kantons, in dessen Gebiet ihr Gesellschaftssitz ist, Liegenschaften oder geschäftliche Niederlassungen hat, die Vorschriften dieses Gesetzes.

Art. 7—11

wie Entwurf.

