

<b>Zeitschrift:</b>	Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV
<b>Herausgeber:</b>	Schweizerischer Juristenverein
<b>Band:</b>	21 (1902)
<b>Artikel:</b>	Die Grundzüge eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung
<b>Autor:</b>	Speiser, Paul
<b>DOI:</b>	<a href="https://doi.org/10.5169/seals-896636">https://doi.org/10.5169/seals-896636</a>

### 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:** 12.01.2026

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

# **Die Grundzüge eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung.**

## **Referat**

von alt Regierungsrat Dr. PAUL SPEISER in BASEL.

---

Art. 46 der Bundesverfassung von 1874 weist dem Bunde die Aufgabe zu, über die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen, sowie gegen Doppelbesteuerung gesetzliche Bestimmungen zu erlassen.

Der Bundesrat hat im Jahre 1885 der Bundesversammlung den Entwurf eines Gesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, im Jahre 1887 den Entwurf eines Gesetzes über die civilrechtlichen Verhältnisse vorgelegt; letzterer Entwurf wurde nach sehr langen Beratungen im Jahre 1891 zum Bundesgesetze erhoben; ersterer Entwurf gelangte nicht zur Gesetzeskraft, weil sich die beiden Räte über wichtige Punkte nicht einigen konnten.

Der Bundesrat hat bis jetzt mehrfachen Wünschen um Wiederanhandnahme der Materie noch nicht Folge gegeben; dagegen hat das Bundesgericht durch eine einlässliche und sorgfältige Rechtsprechung zur Abklärung derselben vieles beigetragen, soviel, dass von mehreren Seiten und auch vom Bundesrate selbst die Frage aufgeworfen werden durfte, ob nicht von einer gesetzlichen Regelung überhaupt abgesehen werden sollte, dies um so mehr, als in Bezug auf einzelne auch jetzt noch streitige Punkte eine Verständigung schwerlich zu erzielen sei, und als die fortwährende Entwicklung des kantonalen Steuerrechtes durch die Schranken eines Bundesgesetzes vielleicht in unliebsamer Weise gehemmt werden könnte.

Die Angelegenheit ist nun in ein neues Stadium getreten durch das Vorgehen einer Vereinigung der Mehrzahl kantonaler Finanzdirektionen; dieselben traten im Jahre 1900 zu Beratungen zusammen und kamen zum Beschluss, dass der Erlass eines Bundesgesetzes wider Doppelbesteuerung wünschbar sei, einmal, weil nur ein Bundesgesetz die Kenntnis und Befolgung der massgebenden bundesrechtlichen Grundsätze in allen Kreisen sichere, sodann, weil auch in Bezug auf einzelne noch streitige oder ungeregelte Punkte Einheit erzielt werden müsse; um aber den Nachweis zu leisten, dass eine Verständigung möglich sei, veranlasste die Konferenz die Ausarbeitung eines neuen Entwurfes zu einem Bundesgesetze, und es wurde dieser Entwurf im Jahre 1901 einer eingehenden Beratung unterzogen.

Das Ergebnis dieser Beratungen führte die Konferenz zur Ueberzeugung, dass im wesentlichen Uebereinstimmung der Ansichten bestehe und dass darum wohl ein neuer Versuch der Lösung der im Jahre 1874, also vor nun nahezu 30 Jahren, dem Bunde gestellten Aufgabe gewagt werden dürfe.

Die Konferenz wandte sich demnach im Sommer 1901 an den Bundesrat mit dem Gesuche um Wiederanhandnahme der Angelegenheit und legte den von ihr aufgestellten Entwurf mit dem Protokolle ihrer Beratungen vor.

Im Einverständnis mit dem eidgenössischen Justizdepartemente wird nun auch der Schweizerische Juristenverein, der im Jahre 1882 durch Erlass der Preisausschreibung über das Verbot der Doppelbesteuerung sich um die Abklärung der Materie verdient gemacht hat, in der Sache seine Ansicht aussprechen.

In dem nachfolgenden Referate sollen die Hauptpunkte der Materie an Hand des neuen Entwurfes besprochen werden.

Der Entwurf des Bundesrates von 1885 und der neue Entwurf sind am Schlusse des Referates abgedruckt.

### **Die Aufgabe.**

Art. 46 der Bundesverfassung fordert gesetzliche Bestimmungen gegen „Doppelbesteuerung,“ und es ist dies der

Ausdruck, mit welchem von jeher die Anstände bezeichnet wurden, die sich zwischen Kantonen unter einander oder zwischen Kantonen und Steuerpflichtigen über die Steuerhoheit ergeben können. Demgemäß bezeichnet sich das Deutsche Gesetz von 1870, wie auch der Entwurf unseres Bundesgesetzes, als Gesetz betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung.

Indessen bezeichnet dieser Ausdruck die Kompetenz des Bundes und die Aufgabe des zu erlassenden Bundesgesetzes eigentlich nur in negativer und sogar in unvollständiger Weise. Allerdings entwickelte sich die Kompetenz der Bundesbehörden zunächst in Fällen, wo zwei Kantone gegenüber einem Steuerpflichtigen gleichzeitig ihre Steuerhoheit geltend machten, und es hatte das Bundesrecht zu statuieren, welchem von den beiden Kantonen das Besteuerungsrecht mit Ausschluss des andern zukomme. Allein sehr bald nahmen die Bundesbehörden auch das Recht für sich in Anspruch, zu gunsten eines Steuerpflichtigen einzuschreiten, der nicht von zwei Kantonen behelligt wurde, bei dem also nicht Doppelbesteuerung vorlag, sondern gegenüber welchem ein Kanton seine Steuerhoheit über den Bereich der bundesrechtlich festgesetzten Grenze hinaus geltend zu machen versuchte. Heute steht unzweifelhaft fest, dass das Bundesrecht verletzt ist, wenn ein Kanton über die Grenze seiner Steuerhoheit hinausgreift, auch wenn kein anderer Kanton von seiner Steuerhoheit Gebrauch macht.

Mit andern Worten: das Gesetz betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung hat eine positive Aufgabe, nämlich die, der Steuerhoheit der Kantone ihr Gebiet zuzuweisen; es handelt sich um ein Bundesgesetz „betreffend die Feststellung der Steuerhoheit der Kantone.“

Es würde sich allerdings nicht empfehlen, im Titel des Gesetzes den populären Ausdruck des Verbotes der Doppelbesteuerung aufzugeben; dieser Name schliesst sich ja auch unmittelbar an den Verfassungsausdruck an.

Dagegen haben wir im Gegensatze zum Entwurfe von 1885, der eben in der Form eines Verbotes redigiert ist („es ist unter-

sagt, das nämliche Steuerobjekt in zwei oder mehr Kantonen „einer direkten Steuer zu unterwerfen“), den Art. 1 des neuen Entwurfes positiv redigiert („..... die Steuerhoheit der Kantone erstreckt sich .....“).

Bei dieser Redaktion des Art. 1 kann dann auch Art. 9<sup>r</sup> des Entwurfes von 1885 weggelassen werden.

### **Die Begrenzung der Aufgabe.**

Das deutsche Gesetz wider Doppelbesteuerung betrifft nur die Einkommens- und die Vermögenssteuer.

Unser Bundesrecht hat von Anfang an auch die Erbschaftssteuer in seinen Bereich gezogen, und zwar mit Recht; das Bedürfnis ist ein evidentes, und innere Gründe dagegen bestehen nicht.

Viel eher liesse sich fragen, ob nicht auch andere indirekte Steuern (wir zählen nämlich die Erbschaftssteuer zu den indirekten Steuern, weil hier die Steuerpflicht nicht auf dem unmittelbaren Befehl des Fiskus basiert, sondern sich an einen vom Fiskus unabhängigen Vorgang anschliesst) in das neue Gesetz eingereiht werden sollten; beispielsweise die Stempelsteuer.

Das Bedürfnis hiezu kann nicht ohne weiteres bestritten werden; wir erinnern an die doppelte Belastung des Wechselverkehrs, wenn der Wechsel am Ausstellungs- und am Zahlungsorte gestempelt werden muss, und an die Belästigung des Versicherungsgeschäftes, wenn der Kanton der Hauptniederlassung der Versicherungsgesellschaft und der Kanton, wo der Versicherungsnehmer wohnt, Stempel erheben.

Das Bundesgericht hat sich bisher gegenüber bezüglichen Beschwerden ablehnend verhalten; der neue Entwurf sieht von solchen Bestimmungen auch ab, um die gesetzgeberische Arbeit nicht zu erschweren. Wir begnügen uns, unsere Meinung dahin auszusprechen, dass Art. 46 dem Bundesgerichte nicht verbietet, auch auf dem Felde der indirekten Steuern gegen Doppelbesteuerung einzuschreiten.

Der neue Entwurf beschränkt sich, wie der Entwurf von 1885, auf die Vermögenssteuer, die Einkommenssteuer und

die Erbschaftssteuer, und zwar behandelt er die Erbschaftssteuer getrennt von den beiden andern Steuern, weil für sie gewisse besondere Bestimmungen des Gesetzes nicht gelten sollen.

Als selbstverständlich gilt endlich und wird darum im Entwurfe nicht ausdrücklich ausgesprochen, dass die Begrenzung der kantonalen Steuerhoheit nicht nur für den Fiskus des Kantons verbindlich ist, sondern auch für die Gemeindefisci, dass demnach auch die Gemeinden eines Kantons sich an die kantonale Steuerhoheitsgrenze halten müssen und nicht über das Gebiet ihres Kantons übergreifen dürfen. Dagegen bleibt den Kantonen überlassen, innerhalb der Kantongrenzen die kommunalen Steuerhoheiten gegen einander nach ihrem Ermessen abzugrenzen.

### **Die Begründung des Besteuerungsrechtes.**

Die richtige Abgrenzung der Steuerhoheit kollidierender Staatsgewalten sollte sich ergeben aus der richtigen Auffassung des staatlichen Rechtes zur Besteuerung, und wir wollen uns der Aufgabe nicht ganz entziehen, über das Recht des Staates zur direkten Besteuerung und über die Steuerpflicht des Individuums einiges zu sagen.

Im 18. Jahrhundert kam in der Wissenschaft die Auffassung zur Geltung, dass die Steuer die Gegenleistung des Einzelnen für die Leistungen des Staates an den Einzelnen sei; der Einzelne habe an den Staat zu zahlen, weil und soweit er von den Einrichtungen des Staates Genuss habe — Genusstheorie — oder, damit er von dem Staat Sicherheit für Person und Eigentum habe — Assekuranztheorie.

Aus dieser Theorie ergäbe sich für unsere Frage, dass der Staat die Steuerhoheit über diejenigen Individuen hat, die von seinen Leistungen Genuss haben, bezw. über diejenigen, denen er Leben und Eigentum sichert, also zum mindesten über alle die, welche in seinem Gebiete Wohnsitz haben, auch über die Fremden.

Die gegenwärtig in der Wissenschaft anerkannte Theorie thut sich etwas darauf zu gute, diese ältere, etwas hausbackene

Theorie verdrängt zu haben; sie gründet das staatliche Steuerrecht auf die Staatshoheit, kraft welcher das Gemeinwesen die zu seiner Existenz und zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel von seinen Mitgliedern erheben darf; der einzelne ist kraft seiner Angehörigkeit zu dem Gemeinwesen verpflichtet, wie sein Blut, so auch sein Gut dem Gemeinwesen für dessen Existenz und für dessen Zwecke zur Verfügung zu stellen und zwar nicht nach dem ja gar nicht genau festzustellenden Masse seines wirtschaftlichen Interesses am Bestande und an den Leistungen des Staates, sondern nach dem Masse seiner ökonomischen Leistungsfähigkeit.

Diese Theorie ist wegen ihrer ethischen Grundlage ohne Zweifel viel anziehender, als die Theorie von Leistung und Gegenleistung, die in ihrer privatwirtschaftlichen Kalkulation eine höhere Auffassung der staatlichen Gemeinschaft offenbar vermissen lässt.

Allein, wenn man nun die aus der geltenden Theorie für die Frage der Steuerhoheit sich ergebenden Schlüsse zieht und sie mit den Grundsätzen, welche in den verschiedenen Staaten tatsächlich in Bezug auf die Ausübung des Besteuerungsrechtes gelten, vergleicht, so zeigt sich eine sehr erhebliche Differenz zwischen Theorie und Praxis, zwischen Wissenschaft und Gesetz.

Gründet man das Steuerrecht des Staates gegenüber dem Individuum auf ein ethisches Verhältnis, — es wird als Vergleich etwa die Verpflichtung der Kinder, für ihre Eltern zu sorgen, herangezogen — so trifft die Steuerpflicht ausschliesslich, oder doch in erster Linie und hauptsächlich, die Staatsangehörigen; ihnen liegt ja die sittliche Pflicht ob, für ihre Heimat nach Kräften zu sorgen, und zwar nicht nur denen, die in der Heimat wohnen, sondern auch denen, die sich in der Fremde befinden. Diese Theorie würde mithin zur Aufstellung des Nationalitäts- oder Heimatprinzipes auch im Besteuerungsrecht führen, wogegen die Theorie von der Leistung und Gegenleistung auf das Territorialprinzip hinweist.

Thatsächlich ist nun aber der geltenden Theorie über das Besteuerungsrecht zum Trotz in der Steuergesetzgebung das

Territorialprinzip immer mehr zur Herrschaft gekommen; immer mehr verzichtet der Staat darauf, ein Besteuerungsrecht gegenüber denjenigen seiner Angehörigen, die ausserhalb seines Gebietes wohnen, geltend zu machen, und schon lange zieht er zu seinen direkten Steuern auch die Fremden heran, die auf seinem Gebiete wohnen.

Zwei Erwägungen haben zu diesem Ergebnisse geführt; die Staatsgewalt herrscht nur innerhalb des Staatsgebietes unbeschränkt; die Steuerhoheit ruht auf der Gebietshoheit; im fernern aber wirkt der von der Theorie verworfene Gesichtspunkt von Leistung und Gegenleistung kräftig mit; der im Staatsgebiet wohnende, auch der im Staatsgebiet erwerbende Fremde geniesst die Leistungen des Staates; es ist billig, dass er durch die Uebernahme der Steuerlast diesem Staate seine Gegenleistung darbringe; es wäre unbillig, wenn er den Vorteil der Staatseinrichtungen geniessen dürfte, ohne an den Lasten der Staatsangehörigen teilzunehmen.

So steht die moderne direkte Steuergesetzgebung im wesentlichen auf dem Boden, dass sie die Steuerhoheit nicht auf die nationale Angehörigkeit basiert, sondern auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit, wie sie in erster Linie durch den Wohnsitz im Staatsgebiete, in zweiter Linie durch die dauernde wirtschaftliche Thätigkeit oder durch den Grundbesitz im Staatsgebiete auch ohne Wohnsitz zum Ausdrucke kommt.

### **Die Steuerhoheit der Kantone.**

Die eben dargestellte Entwicklung hat sich in den selbständigen Staaten vollzogen, welche ihr Steuersystem nach der Richtung der modernen Subjektsteuern (direkte Einkommens- und Vermögenssteuer) ausgebildet haben.

Zu diesen Staaten gehören auch die schweizerischen Kantone; und bei ihnen hatte die Frage der Steuerhoheit seit der Anerkennung der freien Niederlassung und der daraus folgenden, immer wachsenden Differenz zwischen Heimatsort und Wohnort eine ganz besondere Bedeutung. Auch im Steuerrechte gewann das Territorialprinzip die Oberhand; der Kanton des Wohnsitzes

hat die Steuerhoheit. Aber wie in den anderen Staaten ist auch in der Schweiz das Wohnsitzprinzip nicht rein durchgeführt; auch bei uns ist mit bundesrechtlicher Sanktion dem Gedanken, dass die Steuerpflicht sich aus der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ergebe, in den zwei Richtungen weiterer Ausdruck gegeben worden, dass Grundbesitz oder Geschäftsniederlassung dem betreffenden Kanton in entsprechendem Masse Steuerhoheit gewähre über Personen, welche ihren Wohnsitz in einem andern Kanton haben.

Der Hauptsatz der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons und diese beiden Nebensätze stehen in unserm Bundesrechte fest. Was noch streitig ist, sind Nebenpunkte, nämlich die ganz scharfe Durchführung der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons ohne Abweichungen zu gunsten des Aufenthaltskantons, und die Frage des Schuldenabzuges bei der Besteuerung des Grundbesitzes im fremden Kanton.

### **Die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons.**

Der Entwurf eines Bundesgesetzes von 1885 statuiert gemäss der schon damals im wesentlichen feststehenden bundesrechtlichen Praxis als Grundsatz die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons (Art. 2), ohne den Wohnsitz zu definieren, fügt aber sofort bei (Art. 3), dass bei längerer Dauer auch der Aufenthalt in einem andern Kanton als demjenigen des gewöhnlichen Wohnortes einen „Steuerwohnsitz“ begründen könne; dabei werden aber einige Arten von Aufenthalt aufgezählt, die keinen Steuerwohnsitz bewirken sollen (Aufenthalt von Minderjährigen, Aufenthalt in Heil- oder Strafanstalten).

Demnach anerkennt der Entwurf von 1885 die Möglichkeit eines Auseinanderfallens von bürgerlichem und steuerlichem Wohnsitz und braucht für letztern den in der Spruchpraxis der Bundesbehörden schon früher angewandten Ausdruck „Steuerwohnsitz.“

Man wird zugeben müssen, dass dieses Vorgehen des Entwurfes von 1885 nicht geeignet ist, unbedingte Klarheit zu schaffen; das Hauptprinzip — Wohnsitz — ist im Entwurfe

nicht definiert, und der Eingriff in das Hauptprinzip — längerer Aufenthalt — ermangelt ebenfalls der Präzisierung; präzis sind nur die Ausnahmen von der Ausnahme — Aufenthalt der Minderjährigen und Aufenthalt in Anstalten.

Die Unsicherheit dieser Redaktion erklärt und entschuldigt sich dadurch, dass im Jahre 1885 der bundesrechtliche Begriff des Wohnsitzes noch nicht ganz abgeklärt und namentlich nicht gesetzlich fixiert war, und dass früher, zum Teil gerade aus diesem Grunde, in der That in gewissen Verhältnissen der Aufenthalt als Steuerhoheit begründend anerkannt worden war.

Seither hat sich aber in der Bundesgesetzgebung ein wichtiger Fortschritt vollzogen; das Bundesgesetz über die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen vom 25. Juni 1891 hat uns eine einlässliche, gute und klare Definition des Wohnsitzes gebracht, und es fragt sich nun, ob nicht diese gesetzliche Definition des Wohnsitzes auch dem Gesetze wider Doppelbesteuerung zu Grunde gelegt werden könne, oder ob und in welchem Masse neben der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons eine Steuerhoheit des Aufenthaltskantons, bezw. neben dem bürgerlichen Wohnsitz ein Steuerwohnsitz anerkannt werden müsse.

Dass eine unbedingte Uebereinstimmung der Wohnsitzdefinition des Gesetzes über die civilrechtlichen Verhältnisse mit der Wohnsitzdefinition des Gesetzes wider Doppelbesteuerung zur Klarheit und zur Rechtssicherheit erheblich beitragen würde, kann nicht bestritten werden; ob und wieweit diese Uebereinstimmung möglich sei, wird eine Betrachtung der Definition des Gesetzes von 1891 an Hand der Art. 3 und 4 desselben zeigen.

Art. 3 bezeichnet als Wohnsitz den Ort, wo jemand mit der Absicht, dauernd zu verbleiben, wohnt.

Diese Definition eignet sich auch für den Wohnsitz in steuerrechtlichem Sinne; es entspricht der Entwicklung des Begriffes der Steuerhoheit, dass das Individuum da steuerpflichtig sei, wo es mit der Absicht, dauernd zu verbleiben, wohnt, also in dem Staate, an dem Orte, mit dem es sich dauernd in Beziehung setzen will.

Man kann allerdings einwenden, dass die Anknüpfung von Rechtsfolgen an eine „Absicht“ unpraktisch sei, weil die Absicht, als eine Disposition des Innern, im Streitfalle schwierig zu beweisen sei, demnach sich insbesondere zur Begründung und Geltendmachung von Steuerforderungen nicht eigne; für diese Forderungen würde sich das Requisit des Aufenthaltes im Gebiete, als einer äusserlich unzweifelhaft festzustellenden Thatsache, besser eignen, und das umso mehr, als die Polizeikontrollen, welche die einfachste Grundlage der Steuerregister sind, sich an den Aufenthalt anschliessen.

Dieses Bedenken hat aber praktisch keine so grosse Bedeutung; im Zweifel kann die Absicht dauernden Verbleibens meistens aus der Art des Aufenthaltes, insbesondere der Beschäftigung am neuen Orte, erkannt werden. Dass der Eintrag in die Polizeiregister an sich nicht den Wohnsitz bewirke, hat das Bundesgericht schon wiederholt ausgesprochen.

Art. 3 stellt sodann einige Verhältnisse auf, in welchen der Aufenthalt jedenfalls nicht als Wohnsitz gelten soll, nämlich die Unterbringung in einer Erziehungs-, Pflege-, Heil- oder Strafanstalt; dass in diesen Fällen auch ein Steuerwohnsitz nicht begründet sein soll, hat das Bundesgericht in neuerer Zeit wiederholt mit Recht ausgesprochen; Personen in dieser Lage bleiben mit ihrem früheren Wohnorte in dauernder Verbindung und der sachgemäße Entscheid, ob jemand zum Zwecke seiner Ausbildung oder seiner Verpflegung ausserhalb seines Wohnortes untergebracht werden soll, und an welchem Orte, soll nicht beeinträchtigt werden durch die Befürchtung, es werden sich an den Wechsel des Aufenthaltes Änderungen in den civilrechtlichen Verhältnissen (insbesondere Vormundschaft) und in der Steuerhoheit anschliessen, dies umso weniger, als ja im Interesse des Betreffenden öfters auch ein wiederholter Wechsel des Aufenthaltes geboten ist (Bundesgericht i. S. Passavant, 1901, I, S. 38).

Demgemäß soll auch nach Art. 3 der Aufenthalt zum Zwecke des Besuches einer Lehranstalt keinen Wohnsitz begründen; auch diese Vorschrift kann sehr wohl für die Steuerhoheit gelten; nur muss in der Praxis der Fall berücksichtigt

werden, dass ein Schüler am Orte der Lehranstalt eigentlichen Wohnsitz erwirbt, indem er den bisherigen Wohnsitz förmlich aufgibt (Bundesgericht i. S. Wegelin, 1894, S. 714).

Sehr wichtig und gerade in Steuersachen wertvoll ist sodann die weitere Vorschrift des Art. 3, dass der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerbe eines neuen Wohnsitzes fortdauern soll; diese Bestimmung bietet den Kantonen die Möglichkeit, Steuerpflichtige, welche den bisherigen Wohnsitz im Kanton verlassen, ohne einen neuen Wohnsitz zu begründen, in der Steuerpflicht zu behalten, während bisher oft der Standpunkt geltend gemacht wurde, es falle die Steuerpflicht weg, sobald der Pflichtige den Aufenthalt aufgebe und sich bei der Polizei abmelde; es begünstigte diese Auffassung die Steuerflucht bemittelter Leute, welche sich von einem Kur- oder Fremdenorte an den andern begeben, ohne irgendwo ihrer Steuerpflicht zu genügen, indem sie an diesen Orten nur Aufenthalt, aber keinen Wohnsitz haben. Führt man den im Bundesgesetze aufgestellten Grundsatz auch in Steuersachen durch, dass der alte Wohnsitz gilt, solange kein neuer erworben ist, so werden sich diese Fälle mindern (Bundesgericht i. S. Paravicini, 1896, I, S. 8).

Der letzte Satz des Art. 3 bestimmt, dass niemand an zwei oder mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben könne. Der Satz ist schon lange eidgenössisches Recht in Abweichung von der Auffassung einzelner anderer Länder; er hat sich unter dem Schutze der Bundesverfassung in dieser Schärfe entwickelt, weil die in Art. 59 der Bundesverfassung aufgestellte Garantie des Gerichtsstandes des Wohnortes und die bürgerrechtliche Proklamation des Wohnortprinzipes im Civilrechte ohne diese Schärfe ihre durchschlagende Bedeutung verloren hätten.

So wünschbar es wäre, den Gedanken des einheitlichen, einzigen Wohnsitzes auch im Steuerrechte aufrecht zu halten, wird es, so wie das Bundesrecht sich auf diesem Gebiete entwickelt hat, nicht möglich sein, denselben ganz ungeschwächt durchzuführen. Allerdings ist es nicht nötig, die Mehrheit von Wohnsitzen im Steuerrechte zuzulassen; dagegen hat das

Bundesrecht, wie früher bemerkt, das Mittel der Abschwächung darin gefunden, dass es in gewissen Fällen dem Wohnsitzkanton die Steuerhoheit zu gunsten des Aufenthaltskantons entzogen hat und neben den ordentlichen Wohnsitz einen Steuerwohnsitz, richtiger gesagt, einen Steueraufenthalt gestellt hat.

Wie weit der Entwurf eines Gesetzes wider Doppelbesteuerung diese bundesrechtliche Praxis sanktionieren soll, darüber wird im folgenden Abschnitte zu sprechen sein.

Wir fahren zunächst in der Betrachtung der Bestimmungen des Bundesgesetzes über die civilrechtlichen Verhältnisse betreffend den Wohnsitz fort.

Art. 4 dieses Gesetzes regelt eine Anzahl Spezialfälle.

Als Wohnsitz der Ehefrau gilt der Wohnsitz des Ehemanns, als Wohnsitz der in elterlicher Gewalt stehenden Kinder der Wohnsitz des Inhabers der elterlichen Gewalt.

Das Bundesgericht hat diese Sätze wiederholt auch in Doppelbesteuerungskonflikten zur Richtschnur genommen; in mehreren Fällen, wo der Ehemann in einem andern Kantone wohnte als seine Familie, hat das Bundesgericht sich für die Steuerhoheit des Kantons entschieden, wo der Ehemann seinen Wohnsitz hatte (Bundesgericht i. S. Lamazure, 1891, S. 345; i. S. Gretener, 1895, S. 330).

Man könnte hiegegen einwenden, dass es unbillig sei, einen Kanton die Lasten tragen zu lassen, welche eine Familie dem Gemeinwesen auferlegt, ihm dagegen die Steuerhoheit zu versagen, weil das Familienhaupt anderswo wohnt. Es ist aber nicht recht ersichtlich, wie eine Teilung der Steuerhoheit durchgeführt werden sollte; und dem Gedanken des Bundesstaates entspricht die Einheit der Steuerhoheit besser; der Angehörige soll sich im ganzen Bundesgebiete frei bewegen können, wenn er einem Bundesteile gegenüber seine Verpflichtungen erfüllt.

Der letzte Absatz endlich von Art. 4 ordnet die Wohnsitzverhältnisse der Bevormundeten. Scheinbar wird hier ein anderer Satz aufgestellt, als der bisher in Bezug auf die Steuerhoheit geltende; schon im Jahre 1864 wurde bundesrechtlich

ausgesprochen, dass die Bevormundeten der Steuerhoheit des Kantons unterworfen seien, wo sie ihren Wohnsitz haben, nicht des Kantons, wo die Vormundschaft bestellt ist, und das Bundesgericht hat diesen Satz immer aufrecht gehalten. Durch das Bundesgesetz über die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen hat aber die Materie eine andere Ordnung erhalten; allerdings haben nunmehr die Bevormundeten Wohnsitz am Sitze der Vormundschaftsbehörde, aber nach Art. 10 ff. dieses Gesetzes soll die Vormundschaftsbehörde des Kantons, wo der zu Bevormundende seinen Wohnsitz hat, die Vormundschaft bestellen, und wenn der Bevormundete seinen Wohnsitz wechselt, soll die Vormundschaft an den neuen Wohnsitz übergehen. Es kann demnach in Zukunft — sofern die Vorschriften des Bundesgesetzes von allen Kantonen gehandhabt werden — eine Differenz zwischen Wohnsitz des Bevormundeten und Sitz der Vormundschaft nicht mehr eintreten, und die Vorschrift des Art. 4, dass die Bevormundeten am Sitze der Vormundschaftsbehörde Wohnsitz haben, kann auch für die steuerrechtlichen Verhältnisse acceptedt werden, selbstverständlich mit dem schon besprochenen Vorbehalte des Art. 3, dass nicht der bloss vorübergehende von den Vormundschaftsorganen angeordnete Wechsel des Aufenthaltes als Wohnsitzwechsel behandelt werde (Bundesgericht i. S. Passavant, 1901, I, S. 38).

Dies sind die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen betreffend den Wohnsitz, und wir wiederholen, dass wir keinerlei Schwierigkeit sehen, diese Bestimmungen als Normen zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten anzuerkennen und in das zu erlassende Gesetz aufzunehmen. Es wird damit ein gutes Stück der gesetzgeberischen Aufgabe gemäss der bisherigen Praxis gelöst und durch die Uebereinstimmung von Civilrecht und Steuerrecht die Rechtssicherheit und Rechtsklarheit wesentlich gefördert.

### Die Steuerhoheit des Aufenthaltskantons.

Es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass der Entwurf von 1885 in Art. 3 neben, oder richtiger gesagt, statt der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons „bei längerer Dauer des Aufenthalts“ eine Steuerhoheit des Aufenthaltskantons anerkennt; der Steuerpflichtige soll also in gewissen Fällen, wo er zeitweise sich von seinem ordentlichen Wohnsitze entfernt, seiner ordentlichen Steuerhoheit entzogen und gezwungen werden, für die Dauer seiner Abwesenheit mit der Steuerhoheit des Aufenthaltskantons sich einzulassen.

Der Gedanke war uns immer unsympathisch; diese Teilung der Steuerhoheit, als Folge davon, dass ein Steuerpflichtiger, der in einem Teile des Bundesstaates seinen festen Wohnsitz hat, sich erlaubt oder durch die Verhältnisse gezwungen ist, vorübergehend in einem andern Teile des Bundesstaates Aufenthalt zu nehmen, hat nichts Bundesmässiges.

Mit Recht hat auch das Bundesgericht in der letzten Zeit dem in Art. 3 des Entwurfs von 1885 niedergelegten Vorbehalte zu gunsten des Aufenthaltskantons keine weitere Ausdehnung gegeben, in einem Falle geradezu die frühere Anwendung aufgehoben; inskünftige sollen Instruktionsoffiziere, auch wenn sie am Instruktionsorte einen lange dauernden Aufenthalt zu nehmen haben, der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons unterstellt bleiben (Bundesgericht i. S. Steinbuch, 1900, I, S. 410, entgegen Bundesgericht i. S. Kramer, 1888, S. 1); es ist auch anzunehmen, dass Privatangestellte, welche von ihrem Geschäfte an andere Orte zur Ausführung von Arbeit geschickt werden (z. B. Monteure), der Steuerhoheit ihres Wohnsitzkantons unterstellt bleiben.

Unabänderlich dürfte nur die vom Bundesgerichte seit längerer Zeit eingeschlagene und gegenüber mehrfachen Rekursen festgehaltene Praxis sein, dass sogenannte Sommerbewohner, d. h. Gutsbesitzer, welche längere Zeit auf eigenem Landgute ausserhalb ihres Wohnsitzkantons den Sommer zu bringen, während dieser Zeit der Steuerhoheit des Aufenthaltskantons für Vermögen und Einkommen unterstellt werden.

Wir erlauben uns, bezüglich der Kritik dieser bündesgerichtlichen Entscheidungen auf unsere Bemerkungen in der Zeitschrift für Schweizerisches Recht, N. F. Band 17, 1898 zu verweisen.

Der neue Entwurf acceptiert die Praxis des Bundesgerichtes in dieser Frage, erkennt aber im übrigen eine Steuerhoheit des Aufenthaltskantons nicht an; es wird demnach in einem besondern Art. 4 dem Wohnsitze in Bezug auf die Steuerhoheit gleichgestellt der Aufenthalt des Steuerpflichtigen während wenigstens 90 Tagen und ununterbrochen in einer ihm zu Eigentum gehörenden Liegenschaft; dieser Ausnahme unterliegen mithin nicht nur die Stadtleute, die auf ihrem Landgute den Sommer zubringen, sondern auch Personen, welche ihren Wohnsitz auf dem Lande haben, aber den Winter in der Stadt zubringen; durch das Requisit des Wohnens im eigenen Hause soll vermieden werden, dass auch der vorübergehende, längere Aufenthalt in einem Gasthofe oder in einer Mietwohnung zu einer Verschiebung der Steuerhoheit führt; das Requisit der Wohnung im eigenen Hause beschränkt diesen Einbruch in die normale Steuerhoheit auf die Fälle, wo es sich präsumtiv nicht um ein einmaliges, sondern um ein jährlich wiederkehrendes Verhältnis handelt; denn nur unter dieser Voraussetzung ist die Ausnahme überhaupt gerechtfertigt.

An der Konferenz der Finanzdirektoren wurde diese Fassung des Art. 4 des neuen Entwurfes als zu enge angefochten und für jeden 90 Tage übersteigenden Aufenthalt die Wirkung eines Steuerwohnsitzes angesprochen; man beruft sich darauf, dass manche Fremde den grössten Teil des Jahres in der Stadt (Genf) zubringen, sowohl zum Vergnügen, als im Interesse der Ausbildung der Kinder, aber nicht im eigenen Hause, sondern in Mietwohnungen; es sei nicht richtig, in solchen Fällen die Steuerhoheit dem Wohnsitzkantone unbeschränkt auf Kosten des Aufenthaltskantons zu überlassen.

Es scheint uns, dass bei einer richtigen Auffassung des Begriffes des Wohnsitzes es den Personen, die regelmässig den grössten Teil des Jahres in einer Stadt zubringen, schwer

werden dürfte, nachzuweisen, dass sie ihren Wohnsitz ausserhalb der Stadt beibehalten haben; das Fallenlassen der Bedingung des Wohnens im eigenen Hause würde dem Gesetze die sichere Grundlage, die in der möglichst uneingeschränkten Anerkennung des Wohnsitzprinzipes besteht, entziehen; insbesondere wäre der oben hervorgehobene Satz, dass der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen fortbesteht, mit einer solchen Abschwächung des Wohnsitzprinzipes schwer vereinbar; wie wir gesehen, soll mit dieser Vorschrift die Steuerflucht von Personen bekämpft werden, die sich nach auswärts begeben, um in Kurorten zu leben, wo in der Regel direkte Steuern bei den Fremden nicht erhoben werden; wenn nach Art. 4 des Entwurfes aber der Aufenthalt von mehr als 90 Tagen auswärts, auch wenn er sich im Gasthof oder in einer Mietwohnung vollzieht, die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons aufhebt, nützt die angeführte Bestimmung nichts mehr.

### **Die auswärtige Liegenschaft und der Schuldenabzug.**

Dass der Eigentümer einer ausserhalb seines Wohnsitzkantons gelegenen Liegenschaft in Bezug auf Vermögen und Einkommen der Steuerhoheit des „Liegenschaftskantons,“ nicht des Wohnsitzkantons, unterworfen sei, ist altes Recht; missbräuchlich ist die Ausdehnung dieses Grundsatzes auf das in der Liegenschaft enthaltene Mobiliar, sofern es nicht gesetzliche Zubehörde der Liegenschaft ist oder Betriebsinventar, in welch letzterm Falle die Frage im Abschnitte über die Geschäftsniederlassung zu erörtern ist.

Ungeordnet ist dagegen die Frage der Behandlung der auf der Liegenschaft des auswärtigen Eigentümers haftenden Hypothekarschulden bei der Festsetzung des steuerbaren Wertes. Die kantonalen Steuergesetze (wie auch die kommunalen) behandeln diesen Punkt sehr verschieden; keines gestattet den Schuldenabzug unbedingt, einzelne verbieten ihn ganz, andere gestatten eine gewisse Berücksichtigung, „wenn Unbilligkeiten entstehen würden,“ andere erlauben den Abzug,

wenn die Hypothekarforderung im Kantone versteuert wird, einige neuere schreiben die proportionale Verteilung der Hypothekarschulden auf die Gesamtaktiva des Steuerpflichtigen vor. Das letztere Verfahren entspricht dem Grundsatze, welchen das Bundesgericht in einem Erbschaftssteuerkonflikte (Bundesgericht i. S. Dölli, 1884, S. 449) aufgestellt hat.

Bekanntlich hat der Bundesrat im Entwurfe von 1885 auf eine Ordnung dieser Frage nicht eintreten wollen; sie ist aber durchaus notwendig, da der jetzige Zustand, wenigstens in den Kantonen, welche den Schuldenabzug den auswärtigen Liegenschaftsbewitzern ganz versagen, zu einer schweren Rechtsungleichheit führt. Es besteht auch gar kein innerer Grund, warum der Grundsatz, welchen das Bundesgericht in Bezug auf die Erbschaftssteuer schon im Jahre 1884 mit Recht aufgestellt hat, nicht auch für die Vermögenssteuer gelten soll. Der Bundesrat lehnte die Ordnung dieser Frage ab, weil er den Bund nicht für kompetent hielt, den Kantonen ganz allgemein den Schuldenabzug zu befehlen, indem dies eine Frage des materiellen Steuerrechtes sei, das der Souveränität der Kantone unterliege, und weil er mit der Vorschrift einer proportionalen Verteilung eine Kompetenz des Bundesgerichtes als oberste Steuerrekursinstanz zu schaffen fürchtete, indem öfters Streit über den Bestand und Wert der Gesamtaktiva und Gesamtpassiva zwischen Kanton und Steuerpflichtigem entstehen werde, den das Bundesgericht zu schlichten genötigt sein werde, wenn die neue Vorschrift nicht wertlos bleiben solle.

Letzteres Bedenken ist nicht unbegründet, kann aber nicht zum Verzichte auf die Ordnung der wichtigen Frage von seiten des Bundes führen. Das erstere Bedenken dagegen entbehrt wohl der Berechtigung; die Vorschrift der proportionalen Verteilung der Passiven auf die Aktiven ist nicht ein Eingriff in das materielle Steuerrecht. Ein solcher Eingriff läge allerdings unzweifelhaft vor, wenn das Bundesgesetz den Kantonen den Schuldenabzug gegenüber allen Liegenschaftseigentümern vorschreiben, die Besteuerung des Bruttowertes der Liegenschaften den Kantonen und Gemeinden unter-

sagen würde; das wäre ein Eingriff in die kantonale Steuersouveränität. Dies soll aber nicht geschehen; sofern Kantone oder Gemeinden nach alter Art eine Grundsteuer erheben wollen, wo der Wert der Liegenschaften als solcher ohne jede Rücksicht auf die Grundbelastung und die ökonomische Leistungsfähigkeit des Eigentümers Steuerobjekt ist, hat der Bund weder Recht noch Pflicht, Einsprache zu erheben; denn die beiden Gesichtspunkte, von denen aus der Bund dem kantonalen Steuerwesen sein Augenmerk zuzuwenden hat, Vermeidung der Rechtsungleichheit und Vermeidung der Doppelbesteuerung, sind bei einer solchen Grundsteuer ausser Frage. Wenn aber die Kantone auf den Boden der modernen Reinvermögenssteuer übergetreten sind, so ist es Pflicht des Bundes, darüber zu wachen, dass der Gedanke dieser modernen Steuer, die Besteuerung des Reinvermögens, nicht nur den Kantonsangehörigen, sondern auch den durch ihren Liegenschaftsbesitz der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen auswärtigen Eigentümern zu gute komme; es ist dies eine Konsequenz des Grundsatzes der Gleichheit vor dem Gesetze, und ein Bundesgesetz wider Doppelbesteuerung, das eine Regelung dieser Frage nicht zu bringen vermöchte, würde auf einen wesentlichen Fortschritt verzichten.

Art. 6 des neuen Entwurfes stellt also den Satz auf, dass, wenn der Grundsatz des Schuldenabzugs in einem Kanton gilt, er auch den auswärtigen Liegenschaftsbewertern gegenüber geübt werden muss, und dass zu diesem Zwecke eine proportionale Verteilung der Gesamtschulden auf die Gesamtaktivita stattfinden muss.

In analoger Weise soll auch bei der Feststellung des steuerbaren Ertrages der Liegenschaft vorgegangen werden.

### **Die auswärtige Geschäftsniederlassung.**

Es handelt sich hier um den zweiten Eingriff in die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons zu gunsten des Kantons, dem ein Steuerpflichtiger „wirtschaftlich zugehörig“ ist. Wer ausserhalb seines Wohnsitzkantons in einem andern Kanton geschäftliche

Niederlassung besitzt, sei es eine Haupt-, sei es eine Zweigniederlassung, soll für Vermögen und Einkommen dieser Geschäftsniederlassung letzterm Kantone Steuer zahlen.

Der Satz steht bündesrechtlich seit langem fest; das Bundesgericht hat ihn im Entscheide i. S. Imhof (1890, S. 627) mit dem Gesichtspunkt von Leistung und Gegenleistung begründet: „dort (d. h. am Orte, wo die Fabrik sich befindet) geniesst das in den beweglichen, wie unbeweglichen Betriebsmitteln, den zu verarbeitenden Rohstoffen und den erzeugten Waren angelegte Kapital, wie die Arbeitstätigkeit überhaupt, den staatlichen Schutz und den Vorteil der staatlichen Einrichtungen.“

In Bezug auf den Umfang dieser Spezialsteuerhoheit besteht infolge einer umfassenden Spruchpraxis des Bundesgerichtes eine sehr klare Umgrenzung. Die blosse geschäftliche Thätigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons begründet dieses Spezialsteuerdomizil nicht; Arbeiter, die in einer Fabrik jenseits der Kantongrenze zur Arbeit gehen, Angestellte, die in einem Geschäfte jenseits der Kantongrenze angestellt sind, bleiben für ihren Erwerb unter der Steuerhoheit ihres Wohnsitzkantons; ebenso Handwerker, welche von ihrem Wohn- und Geschäftssitze aus Arbeit in andern Kantonen ausführen. Damit das Spezialsteuerdomizil begründet sei, verlangt die bündesrechtliche Praxis eine ständige Einrichtung, eine Werkstatt, ein Bureau, eine Fabrik oder ein Geschäft; der Entwurf von 1885 spricht von „Niederlassung oder Einrichtung;“ die betreffende Niederlassung muss mit geschäftlicher Selbständigkeit ausgerüstet sein, nicht als blosse Neben- und Hilfseinrichtung oder Niederlage erscheinen. Dagegen geht das Bundesgericht über den Begriff der eigentlichen Handelsniederlassung hinaus; auch Einrichtungen, welche nach dem Standpunkte des Obligationenrechts nicht als Zweigniederlassungen gelten können, begründen doch unter obigen Voraussetzungen ein Spezialsteuerdomizil.

Von dem Satze, dass die blosse Arbeit oder Anstellung im fremden Kanton keine Steuerhoheit gewähre, hat das Bundesgericht eine Ausnahme gemacht im Falle Hurtault

(1879, S. 417); ein Staatsangestellter, der ausserhalb des Kantons wohnt, unterliegt bezüglich seines Gehaltes der Steuerhoheit des Anstellungskantons; der Entscheid ist als Ausnahme zu betrachten; die richtige Lösung wäre, Staatsangestellte wie andere Angestellte zu behandeln, wogegen dem Staate selbstverständlich frei steht, entweder nur Personen anzustellen, die in seinem Gebiete wohnen, oder wenigstens für gewisse Aemter den Wohnsitz im Kantonsgebiete vorzuschreiben.

In der Konferenz der Finanzdirektoren wurde als ein Nachteil der Steuerhoheit der geschäftlichen Niederlassung geltend gemacht, dass wenn jemand im einen Kantone seinen bürgerlichen Wohnsitz, im andern sein Geschäft habe, ermöglicherweise seinem Wohnsitzkantone (und seiner Wohnsitzgemeinde) gar keine Steuern zu zahlen habe, dann nämlich, wenn er sein ganzes Vermögen im ausserkantonalen Geschäfte stecken habe und sein ganzes Einkommen lediglich aus dem Geschäfte beziehe; es wurde angeregt, dem Wohnsitzkantone unter allen Umständen die Steuerhoheit wenigstens für einen Teil (etwa  $\frac{1}{4}$  oder  $\frac{1}{3}$ ) zuzuerkennen. Es wäre dies eine Abschwächung des klaren Grundsatzes, die leicht zu Komplikationen führen könnte.

In derselben Konferenz wurde auch darauf hingewiesen, dass auch die Besitzer landwirtschaftlicher Güter ausserhalb ihres Wohnsitzkantons, sofern sie den landwirtschaftlichen Betrieb auf eigene Rechnung besorgen, den Bestimmungen des Art. 7 des Entwurfes unterliegen sollen, also der Steuerhoheit des Kantons, wo das Gut liegt, nicht nur für den Wert der Liegenschaft, sondern auch für den Wert des landwirtschaftlichen Inventars (Vieh, Vorräte, Maschinen) unterworfen sein sollen. Dagegen wird nichts einzuwenden sein.

In einem Punkte hat Art. 7 des neuen Entwurfes gegenüber dem Entwurfe von 1885 eine Erweiterung erhalten, die aber der neuern Praxis des Bundesgerichtes entspricht.

Wenn ein Geschäft auf dem Gebiete verschiedener Kantone Niederlassungen hat, ist die Zuscheidung des steuerbaren Vermögens und Einkommens an die verschiedenen Steuerhoheiten bekanntlich eine sehr schwierige Sache; der einheit-

liche Geschäftsbetrieb, der auf einem intensiven Zusammenarbeiten und Ineinandergreifen der verschiedenen Geschäftsorgane beruht, muss künstlich auseinandergerissen werden beufs Feststellung der Steueranteile, und naturgemäss ist jede Steuerhoheit geneigt, möglichst viel an sich zu ziehen. Während das Bundesgericht früher seine Intervention zu gunsten des Steuerpflichtigen abgelehnt hat mit der Begründung, dass es sich in solchen Fällen nicht um das Prinzip der Doppelbesteuerung, sondern um das Quantum der Steuer handle, hat es im Falle Sarasin Stähelin & Co. c. Baselland (1897, S. 500) die Notwendigkeit einer Intervention anerkannt. Dem entsprechend wird im neuen Entwurfe dem Steuerpflichtigen in Fällen mehrfacher geschäftlicher Niederlassung das Recht zugesprochen, über die Frage der Verteilung des steuerbaren Vermögens oder Einkommens unter die mehrern Steuerhoheiten das Bundesgericht anzurufen, sofern die Kantone sich über die Zuteilung nicht verständigen.

### **Die Aktiengesellschaften und Genossenschaften.**

Der Entwurf von 1885 fasste die gleichzeitige Besteuerung von Aktionär und Aktiengesellschaft, Genossen und Genossenschaft als eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung auf und schlug in Art. 5 eine Lösung vor, wonach Nominalkapital und Dividenden bis zu 5 % von den Aktionären und Genossen, und nur der Ueberschuss von der Aktiengesellschaft und der Genossenschaft versteuert werden sollte.

Bei der Beratung des Entwurfes von 1885 durch die Bundesversammlung bildete diese Frage eine der Hauptschwierigkeiten und führte neben der Differenz in der Frage des Schuldenabzugs zum schliesslichen Scheitern der Vorlage.

Das Bundesgericht hat sich bis zum Erlass eines Gesetzes zur Entscheidung dieser Frage als nicht befugt erklärt, so dass bis jetzt diese Art der Doppelbesteuerung nicht als bundesrechtswidrig gilt und demnach von den Kantonen in steigendem Masse geübt wird, immerhin in sehr verschiedener Weise.

Wir verzichten hierorts auf eine einlässliche Erörterung der Frage und begnügen uns, darauf hinzuweisen, dass, wenn

man überhaupt in der gleichzeitigen Besteuerung von Aktionär und Aktiengesellschaft, Genossen und Genossenschaft, eine Doppelbesteuerung erblicken will, es sich doch nicht in allen Fällen um eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung handeln kann; diese letztere setzt den Konflikt zweier kantonaler Steuerhoheiten voraus, der durch die Bundesgewalt gelöst werden muss; bei der vorliegenden Frage aber fehlt dieses Requisit und damit auch die bundesrechtliche Kompetenz zum Einschreiten in dem Falle, wo Aktiengesellschaft und Aktionär, Genossenschaft und Genosse unter derselben Steuerhoheit stehen, wenn also, was bei Genossenschaften noch öfters als bei Aktiengesellschaften vorkommen wird, die juristische Person und die physischen Personen gleichmässig ihren Wohnsitz in demselben Kanton haben. Strenge genommen besitzt der Bund keine Befugnis, die gleichzeitige Besteuerung juristischer Personen und ihrer physischen Teilhaber zu untersagen oder zu beschränken, sofern und soweit juristische Person und physische Personen innerhalb desselben Kantons Wohnsitz haben; es fehlt der interkantonale Konflikt.

Ohne weiteres ist zuzugeben, dass eine Ueberlastung des in anonymen Erwerbsgesellschaften investierten Kapitals vorliegt, wenn die Gesellschaft selbst und ihre Teilhaber unter dasselbe Steuergesetz gestellt werden, ganz besonders bei der mechanischen Anwendung der Steuerprogression auf die Gesellschaften.

Die Abhilfe ist aber schwierig; den Kantonen und Gemeinden, wo die Gesellschaft ihren Sitz hat, kann kraft des Grundsatzes der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die Steuerhoheit über sie nicht in zu starkem Masse beschränkt werden; umgekehrt verbietet sich die Entlastung der Teilhaber (Aktionäre und Genossen) bezüglich ihres in Gesellschaften angelegten Kapitals mit Rücksicht auf die Komplikationen, welche dadurch für die richtige Ermittlung ihres steuerbaren Vermögens und Einkommens und für die Kontrolle entstehen.

Wir erblicken die richtige Lösung der Aufgabe in der Ablehnung aller Ausnahmsbestimmungen bezüglich der Besteuerung der Aktionäre und der Genossen einerseits und in

der Aufstellung eines Spezialsteuergesetzes für die anonymen Erwerbsgesellschaften anderseits. In unsren modernen direkten Steuern liegt eine sehr feine Entwicklung des Gedankens der Besteuerung der physischen Personen nach ihrer Leistungsfähigkeit; der Gedanke ist aber nicht ohne weiteres übertragbar auf die juristischen Personen; diese sind Kapitalassocationen, und Kapital ist nicht identisch mit Vermögen, Ertrag ist nicht identisch mit Einkommen. Will man die besonderen Verhältnisse der anonymen Erwerbsgesellschaften steuerlich richtig behandeln, so kann es nur mittelst der Aufstellung besonderer Steuergrundsätze geschehen.

Der neue Entwurf begnügt sich angesichts der jetzigen Sachlage damit, in Art. 8 den Satz aufzustellen, dass die gleichzeitige Besteuerung der Gesellschaften und ihrer Teilhaber nicht als Doppelbesteuerung gelte. Wir glauben nicht, dass es richtig wäre, mehr als diesen negativen Satz bundesrechtlich auszusprechen.

Den Kantonen bleibt damit die Möglichkeit gewahrt, in dieser schwierigen Steuermaterie nach bessern Lösungen zu suchen.

### **Die Erbschaftssteuer.**

Der neue Entwurf behandelt die Erbschaftssteuer in einem besonderen Artikel. Für sie gelten die hinsichtlich Vermögens- und Einkommenssteuer aufgestellten Ausnahmen von der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons im wesentlichen nicht; insbesondere kann dem Aufenthaltskantone auch bei längerem auswärtigen Aufenthalte und Eintritt des Todes am Aufenthaltsorte eine Steuerhoheit bezüglich der Erbschaft nicht zugesprochen werden.

Das Bundesgesetz über die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen knüpft die Erbfolge an das Recht des letzten Wohnsitzes des Erblassers, und auch die Eröffnung der Erbschaft erfolgt für die Gesamtheit des Vermögens an dem letzten Wohnsitze des Erblassers; mit diesen Vorschriften könnte ein Recht des Aufenthaltskantons auf die Erhebung der Erbschaftssteuer nicht in Einklang gebracht werden; das

Erbschaftssteuerrecht muss mit dem Erbfolgerecht in Ueber-einstimmung sein. Es spricht aber auch eine materielle Er-wägung gegen eine Ausnahme zu gunsten des Aufenthalts-kantones; die Erbschaftssteuer ist eine so hohe Steuer, ein so bedeutender Eingriff des Fiskus in das Privatvermögen, dass hiezu nur der Fiskus als berechtigt gelten kann, zu welchem der Erblasser während seines Lebens mittelst des Wohnsitzes in dauernder Beziehung gestanden hat.

Auch hier, wie bei den periodischen Steuern, wird der Grundsatz unseres Bundesrechtes, wonach niemand an mehreren Orten Wohnsitz haben kann, in einzelnen Fällen Schwierigkeiten ergeben; es ist nicht immer leicht, bei Personen, die an mehreren Orten längeren Aufenthalt haben, den Wohnsitz zu bestimmen; und eine Teilung des Wohnsitzes zwischen zwei Orten ist selbstverständlich unmöglich. Es liegt aber kein Grund vor, wegen der Schwierigkeit des Entscheides in einzelnen Fällen, das Prinzip selber aufzugeben.

Ein einziger Einbruch in das Prinzip der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons gilt auch für die Erbschaftssteuer; es ist die Steuerhoheit des Liegenschaftskantons; die Verlassenschaft, in welcher sich eine ausserhalb des Kantons gelegene Liegenschaft findet, unterliegt in Bezug auf den Wert dieser Liegenschaft der Steuerhoheit des Kantons der gelegenen Sache. Die Behandlung der auf der Liegenschaft lastenden Schulden ist, wie oben bemerkt, vom Bundesgerichte schon im Jahre 1884 im Sinne einer proportionalen Verteilung der Gesamtschulden auf die Gesammtaktiven geordnet worden.

Aus der Fassung des Art. 10 ergiebt sich, dass bei einer Geschäftsniederlassung im auswärtigen Kanton eine Steuer-hoheit dieses Kantons bezüglich der Erbschaftssteuer nicht besteht, soweit in derselben nicht Liegenschaften enthalten sind.

### **Internationale Doppelbesteuerung.**

Der Entwurf von 1885 stellt den Satz auf, dass die Be-schränkung der Steuerhoheit der Kantone auch gegenüber den im Auslande wohnenden Personen gelte; desgleichen dürfe-

kein Kanton das ausser der Schweiz liegende Grundeigentum eines Kantonseinwohners mit einer Steuer belegen.

Mit der Annahme dieser Sätze hätte sich die Schweiz aus eigener Initiative und ohne Vorbehalt des Gegenrechtes gegenüber dem Auslande Beschränkungen in ihrer Steuerhoheit auferlegt.

Der neue Entwurf will nicht so weit gehen.

Das in der Bundesverfassung aufgestellte Verbot der Doppelbesteuerung bezweckt im Interesse der freien Niederlassung und des freien Gewerbebetriebs der schweizerischen Einwohner die Beseitigung der Kollisionen einer kantonalen Steuerhoheit mit einer andern kantonalen Steuerhoheit; und das Bundesgesetz wider Doppelbesteuerung beseitigt die Konflikte durch Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten unter einander. Die bezüglichen Bestimmungen sollen selbstverständlich nicht nur den Schweizerbürgern zugute kommen, sondern auch den Fremden, die in der Schweiz ihren Wohnsitz haben; der Schutz gegen gleichzeitige Inanspruchnahme von Seiten zweier kantonaler Steuerhoheiten soll auch ihnen nach Massgabe des Gesetzes geboten werden.

Anders stellt sich aber die Frage in Bezug auf Personen, welche im Auslande wohnen, seien es Angehörige anderer Nationen, seien es Schweizer, und ferner in Bezug auf die in der Schweiz wohnenden Schweizer oder Ausländer, welche im Auslande Grundbesitz oder Geschäftsniederlassungen haben.

Wenn in Bezug auf diese Personen ein schweizerischer Kanton Steueransprüche geltend macht, die mit den durch das Bundesgesetz aufzustellenden Grundsätzen über die kantonale Steuerhoheit nicht übereinstimmen, so entsteht nicht ein interkantonaler Konflikt, sondern ein internationaler; der kantonale Fiskus greift nicht in das Hoheitsgebiet eines seiner Bundesglieder ein, sondern in das Hoheitsgebiet eines fremden Staates.

Es ist von vornehmerein fraglich, ob der Bund kompetent ist, den Kantonen solche Eingriffe zu verbieten, so lange die Kantone im Steuerwesen souverän sind und eine ausdrückliche Verfassungsbestimmung dem Bund das Recht zum Einschreiten nicht zuspricht. Jedenfalls dürfte der Bund in solchen Fällen nicht gegen die Kantone einschreiten, wenn sie nach-

weisen können, dass der fremde Staat sich dieselben Uebergiffe erlaubt, wie sie selbst.

Wenn also z. B. ein fremder Staat seinen Angehörigen gegenüber den Grundsatz übt, sie auch für Liegenschaften, die auf Schweizergebiet sind, oder für Geschäftsniederlassungen auf Schweizergebiet in Besteuerung zu ziehen, so könnte der Bund mit Recht den Kantonen nicht untersagen, gegenüber den in seinem Gebiete wohnhaften Angehörigen dieses Staates unter gleichen Voraussetzungen gleich zu verfahren.

Es wäre durchaus erwünscht, dass, wie die kantonalen Steuerhoheiten, so auch die nationalen Steuerhoheiten, in verbindlicher Weise abgegrenzt würden; das wird aber nicht erreicht werden durch Aufstellung gesetzlicher Normen von seiten eines Staates, sondern nur durch internationale Vereinbarung einer Mehrheit von Staaten; der Abschluss solcher Vereinbarungen wird durch einseitige gesetzliche Normierung für einen einzelnen Staat eher hinausgeschoben, als befördert.

In Betreff der Wünschbarkeit und Wahrscheinlichkeit solcher internationaler Vereinbarungen über Beseitigung der Doppelbesteuerung ist nun folgendes zu sagen:

Es ist zu unterscheiden zwischen Staaten, welche, gleich wie die schweizerischen Kantone, auf dem Boden der modernen direkten Besteuerung von Vermögen und Einkommen (Subjektbesteuerung) stehen und Staaten, welche ein ganz anderes Steuersystem, das System der Objektbesteuerung, haben.

Mit letztern Staaten, insbesondere mit Frankreich, wird eine Vereinbarung nicht möglich sein; zwischen Subjektbesteuerung und Objektbesteuerung giebt es keine Verständigung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, es sei denn bezüglich der Liegenschaften. Wir sehen gerade jetzt, wie Frankreich durch seine neue Erbschaftssteuergesetzgebung, kraft deren es alle französischen Wertpapiere, gleichgültig, ob sie zu einem französischen oder einem auswärtigen Nachlasse gehören, seiner Erbschaftssteuer unterwirft, zu einer sehr starken Belastung der Ausländer geschritten ist, welche in ihrem Vermögen französische Wertpapiere besitzen; es würde kaum möglich sein, zu einer inter-

nationalen Vereinbarung zu kommen, da Frankreich sein Steuersystem als solches damit in Frage stellen würde.

Mit den Staaten dagegen, welche ihr Steuersystem auf denselben Boden gestellt haben, wie die schweizerischen Kantone, wäre eine Vereinbarung leicht zu erzielen; es sind das namentlich die deutschen Staaten.

Schon im Jahre 1900 hat Preussen durch ein Gesetz betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (18. April 1900), den Finanzminister ermächtigt, mit andern Staaten Vereinbarungen zu treffen, welche die Doppelbesteuerung beseitigen sollen, und zwar sogar abweichend von den in Preussen geltenden gesetzlichen Vorschriften. Der Finanzminister würde demgemäß z. B. die Vorschrift des preussischen Einkommenssteuergesetzes vertraglich beseitigen können, wonach die Preussen, wenn sie nicht schon zwei Jahre im Auslande sich befinden, der preussischen Einkommenssteuer unterstellt bleiben. Im Anschlusse an dieses Gesetz ist im gleichen Jahre ein österreichisch-preussischer Staatsvertrag zu stande gekommen, der im wesentlichen auf dem Boden des deutschen Reichsgesetzes wider Doppelbesteuerung steht, also die Grundsätze enthält, welche auch in ein schweizerisches Doppelbesteuerungsgesetz aufgenommen werden.

Das Erbschaftssteuergesetz für Elsass-Lothringen von 1900 sodann enthält die Ermächtigung an das Ministerium, unter dem Vorbehalt des Gegenrechtes gewisse Bestimmungen, die zu internationaler Doppelbesteuerung führen könnten, ausser Kraft zu setzen.

Man sieht hieraus, dass der Weg zu internationalen Verständigungen offen steht, dass es aber gerade darum sich nicht empfehlen würde, wenn die Schweiz einseitig und ohne Vorbehalt des Gegenrechtes Beschränkungen der kantonalen Steuerhoheit dem Auslande gegenüber aufstellen würde.

Der neue Entwurf beschränkt sich darauf, in Art. 12 das Recht der Kantone festzustellen, mit oder ohne Vorbehalt des Gegenrechtes, die Grundsätze des Bundesgesetzes wider Doppelbesteuerung im Verhältnisse zu auswärtigen Staaten zur Anwendung zu bringen.

Damit soll erstens angedeutet sein, dass die interkantonalen Grundsätze nicht ohne weiteres auch international angewendet werden müssen; sodann soll den Kantonen das Recht zustehen, dem Auslande gegenüber nach ihrem Ermessen zu verfahren, d. h. mit oder ohne Gegenrecht Konzessionen zu machen; das Interesse der Kantone kann ein verschiedenes sein, je nach der Zahl ihrer Angehörigen im Auslande oder der Zahl der Ausländer im eigenen Gebiete, der Zahl der geschäftlichen Niederlassungen von Ausländern im Kantonsgebiete oder von einheimischen Industriellen im Auslande.

Ob über diese Bestimmungen hinaus auch dem Bunde das Recht und die Anregung gegeben werden soll, mittelst Staatsverträgen die internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen, darüber werden sich zunächst die Bundesbehörden selber auszusprechen haben.

### **Litteratur.**

- Dr. E. Zürcher. Kritische Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem Bundesgesetze. Preisschrift. Basel 1882.
- Dr. F. Schreiber. Derselbe Titel. Basel. 1882
- B. van Muyden. Exposé critique de la jurisprudence fédérale en matière de double imposition suivi de propositions en vue du règlement de cette question par une loi fédérale. Lausanne 1882.
- Dr. Leo Weber. Bundesrechtliche Erörterungen; Verbot der Doppelbesteuerung. Zeitschrift des Berner Juristenvereins, 1885, Heft 1.
- Dr. Paul Speiser. Das Verbot der Doppelbesteuerung. Zeitschrift für Schweiz. Recht., N. F. Band 6, 1887.
- Dr. Leo Weber. Das Verbot der Doppelbesteuerung. Zeitschrift des Berner Juristenvereins, 1887, Heft 4.
- Dr. Paul Speiser. Zur Praxis des Bundesgerichtes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung. Zeitschrift für Schweiz. Recht, N. F. Band 17, 1898.
- Dr. K. A. Brodtbeck. Unser Bundesrecht in Doppelbesteuerungssachen. Bern 1898.

Aus der deutschen Litteratur ist hervorzuheben:

- Th. Clauss. Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter vergleichender Berücksichtigung des schweizerischen Bundesrechtes. Finanzarchiv, Band 5. 1888.
- Georg Schanz. Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv, Band 9. 1892.

Beilage I.

**Entwurf eines Bundesgesetzes betreffend das  
Verbot der Doppelbesteuerung.**

(Der Bundesversammlung vorgelegt am 6. März 1885.)

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Absicht, für den Bereich der interkantonalen Verhältnisse und der Beziehungen der Kantone zu ihren Angehörigen im Auslande 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 Bundesrates vom 6. März 1885, beschliesst:

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

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 steuerpflichtig, wo sie mit Bewilligung der Vormundschaftsbehörde tatsächlich wohnen.

Nutzeniessungsgut fällt da in Besteuerung, wo der Nutzungs-berechtigte 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 Mietzinse, kann die Steuer nur in demjenigen Kanton erhoben werden, in dessen Gebiet das betreffende Grundstück liegt.

Nach der Getetzgebung 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 Zinserträgnisse 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, bezw. nach zutreffendem Verhältnis in den Kantonen, wo sie Zweigniederlassungen oder Einrichtungen besitzen, besteuert werden.

Es haben jedoch die Mitglieder von Aktiengesellschaften und Genossenschaften den wirklichen Wert der Aktien oder Anteilsrechte, bis zur Höhe des einbezahnten Betrages, bezw. Dividenden bis zu 5 % dieses Betrages an ihrem persönlichen Wohnsitze zu versteuern.

Bei Berechnung der Vermögens- und Erwerbssteuer einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft am Gesellschaftssitze soll der wirkliche Wert der Aktien oder Anteilsscheine bis zur Höhe des einbezahnten Betrages, bezw. 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 Wert der Liegenschaften dem Kanton, in welchem sich diese befinden, für den übrigen Wert 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 Verhältnis der Dauer seines

Aufenthaltes oder Geschäftsbetriebes und kann demgemäss das von ihm über dieses Betrefftis hinaus Bezahlte zurückfordern.

Dabei wird jedoch eine Steuerperiode in Zeitabschnitte von drei Monaten eingeteilt 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 liegenden Grundeigentum, 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.

**Beilage II.**

**Entwurf eines Bundesgesetzes  
betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung.**

(Zu Handen einer Konferenz der kantonalen Finanzdirektionen aufgestellt von Reg.-Rat Dr. Paul Speiser in Basel, März 1901.)

Die Bundesversammlung der schweizerischen Eidgenossenschaft in Ausführung von Art. 46, Absatz 2 der Bundesverfassung beschliesst:

Art. 1. Unter Vorbehalt der in diesem Gesetze enthaltenen Ausnahmen erstreckt sich die Steuerhoheit der Kantone bezüglich der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer auf die physischen und juristischen Personen, welche im betreffenden Kantonen ihren Wohnsitz haben.

Niemand kann von mehreren Kantonen gleichzeitig in Bezug auf denselben Vermögens- oder Einkommensteil der Vermögens- oder Einkommenssteuer unterworfen werden.

Art. 2. (Art. 3 und 4 des Bundesgesetzes betreffent die civilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen vom 25. Juni 1891.)

Der Wohnsitz im Sinne dieses Gesetzes befindet sich an dem Orte, wo jemand mit der Absicht, dauernd zu verbleiben, wohnt.

Die Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Pfleg-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt begründet für dieselbe keinen Wohnsitz im Sinne dieses Gesetzes; ebenso wenig der Aufenthalt an einem Orte ausschliesslich zum Zwecke des Besuches einer Lehranstalt.

Der einmal begründete Wohnsitz einer Person dauert bis zum Erwerbe eines neuen Wohnsitzes fort.

Niemand hat an zwei oder mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz.

Als Wohnsitz der Ehefrau gilt der Wohnsitz des Ehemannes.

Als Wohnsitz der in elterlicher Gewalt stehenden Kinder gilt der Wohnsitz des Inhabers der elterlichen Gewalt.

Als Wohnsitz der unter Vormundschaft stehenden Personen gilt der Sitz der Vormundschaftsbehörde.

Art. 3. Hört der Wohnsitz einer Person infolge Aufgabe desselben oder infolge Todes innerhalb des Steuerjahres auf, so hört auch die bisherige Steuerhoheit auf, und es kann der bisherige Wohnsitzkanton die Steueransprüche für das betreffende Steuerjahr nur nach Massgabe der Dauer des Wohnsitzes geltend machen. Dem entsprechend kann auch der neue Wohnsitzkanton seine Steuerhoheit nur nach Massgabe der Dauer des neuen Wohnsitzes ausüben.

Art. 4. Dem Wohnsitze wird in Bezug auf die Steuerhoheit gleichgestellt der Aufenthalt eines Steuerpflichtigen ausserhalb seines Wohnsitzkantons in einer ihm zu Eigentum gehörenden Liegenschaft, sofern dieser Aufenthalt ununterbrochen wenigstens 90 Tage dauert. Während der Dauer dieses Aufenthaltes steht die Steuerhoheit dem Aufenthaltskantone mit Ausschluss des Wohnsitzkantones zu.

Art. 5. Die Steuerhoheit des Wohnsitzkantons (bezw. des Aufenthaltskantons im Falle des Art. 4) erstreckt sich unter Vorbehalt der Bestimmungen der Artikel 6 und 7 auf das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen, ferner auf dessen gesamten Erwerb, es sei derselbe im Wohnsitzkantone oder ausserhalb desselben erworben worden, und auf dessen aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen fliessendes Einkommen.

Art. 6. Der Eigentümer einer ausserhalb seines Wohnsitzkantons gelegenen Liegenschaft ist in Bezug auf das in derselben angelegte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen (einschliesslich des aus dem Verkaufe oder der Wertzunahme derselben erwachsenden Gewinnes) der Steuerhoheit des Kantons unterworfen, in welchem die Liegenschaft gelegen ist, und es hat sich der Wohnsitzkanton der Besteuerung des bezüglichen Vermögens- oder Einkommensteiles zu enthalten.

Gilt in dem Kantone, wo die Liegenschaft gelegen ist, bei der Vermögenssteuer der Grundsatz des Schuldenabzuges, so ist er auch den auswärts wohnhaften Liegenschaftseigentümern gegenüber anzuwenden; für die Ermittelung des steuerbaren Wertes der Liegenschaft eines auswärts wohnhaften Eigentümers sind die auf derselben lastenden Hypothekarschulden im Verhältnisse der Gesamtschulden des Eigentümers zu dessen Gesamtvermögen vom Werte der Liegenschaft in Abzug zu bringen, und es fällt nur der so ermittelte Reinvermögenswert der Liegenschaft in Besteuerung; der Eigentümer hat den bezüglichen Nachweis zu leisten.

Bei der Feststellung des steuerbaren Ertrages der Liegenschaft ist in analoger Weise die Verzinsung der auf ihr lastenden Hypothekenschulden in Berechnung zu ziehen.

**Art. 7.** Der Inhaber, Teilhaber oder Kommanditär eines ausserhalb des Wohnsitzkantons betriebenen Handels- oder Fabrikationsgeschäftes oder Gewerbes ist in Bezug auf das in diesem Betriebe enthaltene Vermögen und den daraus fliessenden Erwerb oder Gewinn der Steuerhoheit des Kantons unterworfen, in welchem sich die geschäftliche oder gewerbliche Niederlassung befindet, und es hat sich der Wohnsitzkanton der Besteuerung der bezüglichen Vermögens- oder Einkommensteile zu enthalten.

Bezüglich der Fesststellung des steuerbaren Reinvermögens und Reineinkommens gelten die Vorschriften des Art. 6, Absatz 2 und 3.

Hat ein geschäftliches oder gewerbliches Unternehmen Niederlassungen im Gebiete mehrerer Kantone, so kann der Inhaber verlangen, dass die Kantone sich über die Zuteilung des steuerbaren Vermögens und Einkommens an die verschiedenen Steuerhoheiten vor der Feststellung der Steuerbeträge verständigen; sofern eine solche Verständigung nicht stattfinden kann, entscheidet auf Anrufen des Inhabers oder eines Kantons über die Zuteilung das Bundesgericht.

**Art. 8.** Bezüglich der Steuerhoheit über Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Genossenschaften gelten die Vorschriften dieses Gesetzes, insbesondere des Art. 7.

Die gleichzeitige Besteuerung der genannten Gesellschaften und der Mitglieder derselben (Aktionäre, Genossen) für ihr in der Gesellschaft enthaltenes Vermögen und ihr aus derselben gezogenes Einkommen gilt nicht als Doppelbesteuerung.

Art. 9. Nutzniessungsgut unterliegt in Bezug auf die Vermögenssteuer der Steuerhoheit des Kantons, in welchem der Eigentümer seinen Wohnsitz hat, in Bezug auf die Einkommenssteuer der Steuerhoheit des Kantons, in welchem der Nutzniessungsberechtigte seinen Wohnsitz hat.

Art. 10. In Bezug auf die Erbschaftssteuer steht die Steuerhoheit dem Kantone zu, in welchem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz (Art. 2) hatte. Dieser Grundsatz gilt auch bezüglich der Schenkungen auf Todesfall; bei Schenkungen unter Lebenden ist der Wohnsitz des Schenkers massgebend.

Befindet sich in der Verlassenschaft eine Liegenschaft, welche in einem andern Kantone, als demjenigen, wo der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, gelegen ist, so steht die Steuerhoheit dem Kantone zu, in welchem dieselbe gelegen ist, und es hat sich der Wohnsitzkanton der Besteuerung des bezüglichen Erbschaftsteiles zu enthalten; bezüglich des Schuldentzuges ist nach Art. 6 Absatz 2 zu verfahren.

Art. 11. Streitigkeiten, welche sich bei der Anwendung dieses Gesetzes, sowie überhaupt wegen Doppelbesteuerung ergeben, sind vom Bundesgerichte nach dem für staatsrechtliche Streitigkeiten geltenden Verfahren zu erledigen. Die Klage wegen Doppelbesteuerung kann sowohl von der zur Besteuerung herangezogenen Person, als von einem der beteiligten Kantone erhoben werden; das Bundesgericht hat sämtliche beteiligte Kantone zur Vernehmlassung einzuladen.

Art. 12. Es steht den Kantonen frei, die Grundsätze dieses Gesetzes mit oder ohne den Vorbehalt des Gegenrechtes im Verhältnisse zu auswärtigen Staaten zur Anwendung zu bringen.

