

## 12. Urteil vom 28. März 1923

### i. S. Gemeinde Emmen gegen Luzern.

Art. 4 BV. Steuerpflicht des Staates Luzern den Gemeinden gegenüber für seine Liegenschaften. Unzulässigkeit des Abzuges von Schulden, für die die Grundstücke nicht verpfändet sind. — Notwendigkeit der Berücksichtigung der Steuerkraft bei der Taxation des steuerrechtlichen Reinvermögens des Staates.

A. — Nach § 9 litt. a des luzernischen Steuergesetzes von 1892 « sind von jeder Art der direkten Besteuerung frei: das bewegliche Vermögen des Staates, sowie seine Liegenschaften, welche zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken benutzt werden. Die übrigen Liegenschaften desselben sind gleich anderen Liegenschaften im Polizei- und Armenwesen der Gemeinden steuerpflichtig. » Zu diesen Steuerobjekten gehören gewisse im Gebiete der Gemeinde Emmen liegende Grundstücke (Wälder im Riffig, das Emmenfeld), die bisher, wie alle andern steuerpflichtigen Liegenschaften des Staates, von diesem mit ihrem vollen Werte in der Gemeinde, wo sie liegen, versteuert worden waren. Am 21. November 1922 entschied aber der Regierungsrat das Kantons Luzern, dass der Staat in den Jahren 1922 und folgenden für diese Grundstücke keine Vermögenssteuer bezahlen müsse. Der Entscheid wurde damit begründet, dass diese Steuer nur das Reinvermögen treffe, die Staatsrechnung aber eine Unterbilanz aufweise. Der Regierungsrat führte aus: « In dieser Bestimmung (§ 9 litt. a des Steuergesetzes) ist zweifellos weder nach dem Wortlaute noch dem Sinne nach ein Anhaltspunkt für eine besondere, den allgemeinen Steuergrundsätzen widersprechende, ausnahmsweise Heranziehung des Staatsvermögens zur Besteuerung gegeben. Im ersten Teile der gesetzlichen Vorschrift wird eine gewisse Kategorie des Staatsvermögens von der Besteuerung

ausgenommen. Im zweiten Teile wird sogar ausdrücklich für die Staatsliegenschaften den gleichen Steuerregeln wie für die privaten Liegenschaften gerufen und damit nur besonders gesagt, dass für die Liegenschaften des Staates, die nicht öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken dienen, nicht eine Steuerbefreiung beansprucht werden könne. Nun ist ferner richtig, dass vom liegenden Vermögen die ausgewiesenen liegenden Schulden steuerrechtlich in Abzug gebracht werden können, aber dies gilt auch für die fahrenden Schulden. Wenn nun die Staatsrechnung einen Überschuss an Schulden über das Guthaben hinaus verzeigt, so unterliegt es keinem Zweifel, dass dieser Überschuss fahrende Schulden betrifft, also solche, die für die Vermögensbesteuerung von den liegenden und fahrenden Aktiven gänzlich in Abzug gebracht werden können. Die Staatsrechnung verzeigt nun für die Jahre 1920 und 1921 einen Überschuss von Schulden über das Vermögen hinaus im Betrage von mehreren Millionen Franken. . . . Daraus ergibt sich unabweisbar, dass der Staat gleich einem überschuldeten Privaten ab seinen Liegenschaften, auch wenn sie nicht öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken dienen, keine Vermögenssteuern zu bezahlen hat. Die Ausführungen des Gemeinderates von Emmen, wonach das Vermögen der Kantonalbank, besonders der Reservefonds, als Staatsvermögen zu betrachten, und dass die jährlichen Zuschüsse der Kantonalbank an den Staat zu kapitalisieren und die daraus errechneten Beträge dem Staatsvermögen zuzurechnen seien, vermögen an der festgestellten Überschuldung steuerrechtlich nichts zu ändern. Die Reserven, die selbst nach den Angaben des Gemeinderates von Emmen den Betrag von rund einer Million Franken nicht übersteigen, vermögen den auf den 31. Dezember 1921 verzeigten Passivenüberschuss von rund 4,100,000 Fr. nicht aufzuwägen. Die jährlichen Abgaben an den Staat aber, nebst den Zinsen für das Dotationskapital, sind, wie das

Finanzdepartement zutreffend ausgeführt hat, nicht Vermögenserträge, sondern Geschäftsgewinne der Kantonbank, die nicht kapitalisiert in die Vermögensrechnung des Staates eingestellt werden dürfen... Eine Berechnung des Staatsvermögens, wie der Gemeinderat von Emmen sie verlangt, wäre, von allen andern Unzukömmlichkeiten abgesehen, auch nicht mit Treu und Glauben in der Rechnungsstellung vereinbar. Das Dotationskapital der Kantonbank aber ist bereits im vollen Betrage als Aktivum in die Staatsrechnung eingestellt worden.»

B. — Gegen diesen Entscheid hat die Gemeinde Emmen am 19. Januar 1923 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung.

Sie macht geltend, dass eine Verletzung des § 11 Abs. 3 KV, sowie des Art. 4 BV vorliege, und führt zur Begründung aus: Nach § 11 Abs. 3 KV werden die Liegenschaften des Staates gleich andern « zu Polizei- und Armensteuern der Gemeinden » besteuert. Hieraus, sowie aus § 9 des Steuergesetzes ergebe sich, dass man es nicht mit einer Personalsteuernpflicht des Staates, sondern mit einer Realbesteuerung zu tun habe, bei der die allgemeine Vermögenslage des Staates nicht berücksichtigt werde. Mit dem Ausdruck « gleich andern Liegenschaften » wolle das Gesetz und die Verfassung den Staat nicht den andern Liegenschaftseigentümern gleichstellen; damit solle nur gesagt werden, dass die in Frage stehenden Grundstücke im Gegensatz zur Regelung des frühern Steuergesetzes und zu der in § 9 litt. c vorgesehenen Besteuerung wie alle andern Liegenschaften nicht bloss der Kataster-, sondern auch der Vermögensteuer unterliegen. Wenn aber auch bei der Besteuerung der Liegenschaften des Staates dessen gesamte Vermögenslage berücksichtigt werden müsste, so sei es doch Willkür, dabei auf die Staatsrechnung abzustellen, wie es der Regierungsrat tue. Eine nach

steuerrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Bilanz des Staates würde keinen Passivsaldo aufweisen. Es werde auf den Entscheid des Bundesgerichtes i. S. Zürich c. Zug (AS 46 I No. 46) verwiesen, wonach die dem Staat kraft der öffentlichen Gewalt zustehenden Einnahmequellen als Aktiven zu betrachten seien. Der Kanton Luzern sei Eigentümer der Kantonbank, die in seiner Vermögensrechnung nur mit dem Dotationskapital von 16,000,000 Fr. stehe, während sie ihm über die Verzinsung dieses Kapitals hinaus in den Jahren 1920 und 1921 7 bis 800,000 Fr. eingebracht habe. Stelle man diese Einkünfte mit dem zehnfachen Betrag in die Staatsrechnung ein, so sei der Fehlbetrag ausgeglichen, ohne dass es noch nötig sei, den Kapitalwert der Steuererträge, die nach dem Voranschlag für das Jahr 1922 4,000,000 Fr. ausmachen, heranzuziehen.

C. — Der Regierungsrat hat Abweisung der Beschwerde beantragt. Seinen Ausführungen ist folgendes zu entnehmen: « Der § 11 der luzernischen Kantonsverfassung bestimmt, dass « alles Vermögen, Einkommen und Erwerb nach den Bestimmungen des Gesetzes steuerbar ist ». Wenn gestützt hierauf die natürlichen und juristischen Personen, die solche versteuerbare Gegenstände besitzen, ohne dass noch besonders irgendwo ausdrücklich von einer Personalsteuernpflicht oder von einer Subjektsteuer die Rede ist, als der Personalsteuernpflicht unterworfen erachtet und behandelt werden, so ist auch der Staat der Personalsteuernpflicht unterworfen, soweit er derartige Vermögensgegenstände zu versteuern hat, wenn nicht ausdrücklich besondere Bestimmungen die Anwendung anderer, gegenteiliger Steuergrundsätze vorschreiben. Nun besteht kein Zweifel darüber, dass im Kanton Luzern nicht nur das fahrende, sondern auch das liegende Vermögen Privater nach der geltenden Gesetzgebung der Reinvermögenssteuer unterliegt und nach den Grundsätzen der Personalsteuernpflicht besteuert wird, nicht

nach den Grundsätzen etwa der Grundsteuer oder der Real- oder Objektsteuer..... Es braucht nicht weiter ausgeführt zu werden, dass die Vermögensrechnung eines Staates nach andern Grundsätzen aufzustellen ist als die Bilanz einer Aktiengesellschaft oder einer Genossenschaft. Auch die Vermögensschätzung kann nicht wie bei einer Erwerbsgesellschaft vorgenommen werden. Die grossen Vermögenswerte, die in unproduktiven Gebäuden und Liegenschaften angelegt sind, in Verwaltungsgebäuden, Schulhäusern usw., können nicht am gleichen steuerrechtlichen und wirtschaftlichen Masstabe gemessen werden wie eine Fabrikanlage, ein Käsereigebäude usw. Es ist Tatsache, dass den ständig wiederkehrenden Einkünften auch ständig wiederkehrende Ausgaben gegenüberstehen; deshalb müssten sinngemäss (nach der Auffassung der Rekurrentin) auch diese ständig wiederkehrenden Ausgaben kapitalisiert als Schuld in die Vermögensrechnung eingesetzt werden. Wenn die Einkünfte rechnerisch verzehnfacht würden, so vermehrte sich in Wirklichkeit das Vermögen des Staates noch nicht, weil der Staat trotz des vermehrten Vermögensverzeiges noch nicht Eigentümer dieses grossen Vermögens wäre, nicht darüber verfügen könnte. Das Vermögen, die Quellen, aus denen die Steuererträge des Staates kommen, bleiben Sache, Eigentum des Steuerzahlers. Der Irrtum der Rekurrenten in diesem Punkte wird noch klarer, wenn die nach ihrem Rate erstellten Vermögensbilanzen der Steuerzahler und des Staates verglichen würden. In diesem Falle würden gleiche Vermögenswerte, die im Vermögensverzeig des Privaten ständen, auch in den des Staates zu stehen kommen. Ein Vermögen kann aber doch offenbar — von besonderen zivilrechtlichen Verhältnissen abgesehen — nicht zwei verschiedenen Eigentümern zustehen und den ganzen wirtschaftlichen Ertrag jedem von beiden gleichzeitig abwerfen.»

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

Wie § 9 des luzernischen Steuergesetzes vom 30. November 1892, so stellte schon § 10 desjenigen vom 18. Herbstmonat 1867 den Grundsatz der Steuerfreiheit des Staates auf; es schränkte diesen Satz nur insoweit ein, als es dem Staat die Pflicht auflegte, für seine nicht « zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken benutzten » Liegenschaften die « in Form einer Katastersteuer zu beziehende Erwerbssteuer » zu entrichten. Das stand, soweit es sich um die Steuerpflicht gegenüber den Gemeinden handelte, insofern im Einklang mit dem übrigen Inhalt des Steuergesetzes von 1867, als dieses die im Gebiet einer Gemeinde befindlichen Liegenschaften bloss in Beziehung auf die Katastersteuer allgemein der Steuerhoheit dieser Gemeinde unterstellte, im übrigen aber, abgesehen von den Grundstücken ausserhalb des Kantons wohnender Eigentümer, das gesamte Reinvermögen ohne Rücksicht darauf, ob es aus beweglichem oder unbeweglichem Gut bestand, der Gemeinde des Wohnsitzes des Eigentümers zur Besteuerung zuwies (vgl. die §§ 3, 4 und 17). Das Steuergesetz von 1892 dagegen will im Gegensatz hierzu der Steuerhoheit einer Gemeinde (im Polizei- und Armenwesen) sämtliche auf ihrem Gebiet liegende Grundstücke nicht bloss in Beziehung auf die sog. Kataster-, sondern auch in Beziehung auf die Vermögenssteuer unterstellen und tut dies daher ebenfalls mit den nicht « zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken » benutzten staatlichen Liegenschaften. Während das Steuergesetz von 1867 in § 17 das Vermögen als etwas einheitliches behandelte und demgemäss bestimmte, dass von den gesamten Aktiven ohne Unterschied die « liegenden » und « fahrenden » Schulden abzuziehen seien, trennt nun dasjenige von 1892 in § 20 entsprechend dem erwähnten neuen Besteuerungsgrundsatz das Vermögen in Grund- und bewegliches Eigentum und sieht

bei jenem nur den Abzug der « liegenden », bei diesem bloss den der « fahrenden » Schulden vor. Damit wird grundsätzlich der Gemeinde das Recht erteilt, von den auf ihrem Gebiet liegenden Grundstücken die Vermögenssteuer ohne Rücksicht auf die Schulden des Eigentümers, für die die Liegenschaft nicht als Pfand haftet, zu erheben.

Es könnte sich nun schon fragen, ob das Steuergesetz von 1892 den Staat vermöge seiner Steuerfreiheit nicht gleich behandeln wolle, wie die auswärts wohnenden Eigentümer der im Kanton liegenden Grundstücke, also den Abzug von Hypothekarschulden bei ihm nur soweit, wie bei diesen, zulasse, oder ob ein solcher Abzug nicht einen innern Zusammenhang der Schulden mit der Liegenschaft voraussetze (vgl. AS 46 I. S. 353), oder endlich ob es sich bei der Besteuerung der Grundstücke des Staates nicht geradezu um eine reine Objektsteuer ohne Berücksichtigung irgendwelcher Schulden handle, wie denn auch Art. 10 des Rückkaufgesetzes vom 15. Oktober 1897 eine Realbesteuerung der ausnahmsweise der kantonalen Steuerhoheit unterliegenden Liegenschaften der Bundesbahnen zulässt (vgl. AS 32 I S. 300 ff.). Auf jeden Fall aber sieht das Steuergesetz von 1892 bei der Erhebung der Vermögenssteuer von den Staatsgrundstücken keinen andern Schuldenabzug als denjenigen der darauf lastenden Hypotheken vor, und das entspricht auch durchaus der Natur der Sache. Wenn das bewegliche reine Staatsvermögen, mag es auch noch so gross sein, der Besteuerung entzogen ist, so erscheint es als billig, dass in den Jahren, in denen der Staat ein solches Reinvermögen nicht besitzt, sondern die « fahrenden » Schulden die beweglichen Aktiven übersteigen, dieser Überschuss bei der Besteuerung ebenfalls nicht berücksichtigt wird; sowenig die Gemeinden kraft ihres Steuerrechts aus der Grösse des beweglichen reinen Staatsvermögens einen Vorteil ziehen können, so wenig soll ihnen bei der Besteuerung

ein Nachteil daraus entstehen, dass die « fahrenden » Schulden grösser sind als die beweglichen Aktiven des Staates. Da das Gesetz alles « zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken benutzte » Staatsgut von der Steuer ausnimmt, ist zudem offenbar dieses Gut, das rechtlich eine besondere, von der übrigen getrennte Vermögensmasse bildet, mitsamt den für die öffentliche Verwaltung begründeten Schulden — jedenfalls soweit diese nicht grundversichert sind — bei der Steuer-taxation überhaupt nicht zu berücksichtigen; und lediglich darauf abzustellen, wie sich die « fahrenden » Schulden zu den beweglichen Aktiven beim sog. Finanzvermögen verhalten, erschiene ungerechtfertigt und läge ebenfalls nicht im Willen des Gesetzes. Dieses hat gewiss auch deshalb nicht den Sinn, dass bei der Besteuerung der Staatsliegenschaften jeweilen eine Taxation des gesamten Staatsvermögens erfolgen müsse, weil deren Schwierigkeit und Umständlichkeit ausser allem Verhältnis zum Steuerobjekte stünde; denn die Staatsrechnung kann hiefür nicht ohne weiteres massgebend sein (vgl. STEIGER, Finanzhaushalt der Schweiz S. 1 ff., spez. S. 4 f.). Der erst in der Praxis vom Regierungsrat aufgestellte Satz, dass ein Überschuss der « fahrenden » Schulden über die beweglichen Aktiven womöglich bei der Besteuerung des liegenden Vermögens in Abzug zu bringen sei (vgl. amtliche Ausgabe des Steuergesetzes von 1902 S. 25 N. 6), findet daher bei den Staatsgrundstücken keine Anwendung.

Ob nun allerdings darin, dass der Regierungsrat im vorliegenden Fall diesen Satz gleichwohl angewendet hat, geradezu eine Verletzung des § 11 KV und des Art. 4 BV liegt, ist zweifelhaft. Sollte aber auch eine solche Rechtsanwendung vor diesen Verfassungsbestimmungen noch standhalten, so überschreitet doch der Regierungsrat damit zum mindesten die ihm von § 11 KV und Art. 4 BV gezogene Grenze, dass er bei der Beurteilung der Frage, ob die « fahrenden » Schulden die beweglichen

Aktiven übersteigen, sich ohne weiteres an die Vermögensrechnung des Staates hält. Es ist klar, dass bei der Bestimmung der finanziellen Lage eines steuerberechtigten Gemeinwesens, bei der Beurteilung der Frage, ob es überschuldet sei oder nicht, dessen Steuerkraft als Aktivum berücksichtigt werden muss, wie das Bundesgericht wiederholt entschieden hat (vgl. AS 46 I. S. 353, 47 I. S. 287); denn es handelt sich dabei gleich wie bei Kapitalien um eine dem Gemeinwesen ständig zur Verfügung stehende Einnahmequelle (vgl. STEIGER a. a. O. S. 72). Die Steuerkraft ist entgegen der Auffassung des Regierungsrates keineswegs identisch mit dem Vermögen der Steuerpflichtigen; sie stellt lediglich den Kapitalwert dar, den die Gewalt des Gemeinwesens, sich gewisse Steuern zu verschaffen, hat, gleichwie auch im Rentenrecht einer Privatperson ein Kapitalwert gefunden werden kann. Wird nun den in der Vermögensrechnung des Kantons Luzern für das Jahr 1921 aufgeführten Aktiven noch die dem Staat zur Verfügung stehende Steuerkraft beigelegt, so verschwindet unbestrittenermassen der darin berechnete Passivenüberschuss von etwa 4,100,000 Fr.; da die Staatssteuern nach dem Voranschlag für 1922 etwa 4,000,000 Fr. ausmachen, so übersteigt der Kapitalwert der Steuerkraft auch dann jenen Überschuss, wenn er den zehnfachen Betrag der Steuereinnahmen nicht erreichen sollte. Es mag sein, dass gewisse ständig wiederkehrende Ausgaben ebenfalls mit ihrem Kapitalwert als Passiven in die Vermögensrechnung einzustellen sind; der Regierungsrat hat aber keine solchen speziell angeführt, sodass sich nicht beurteilen lässt, ob und inwieweit sich dadurch die Passiven erhöhen.

Der angefochtene Entscheid ist somit aufzuheben, ohne dass es noch nötig wäre, zu untersuchen, ob das Vermögen, das die Kantonbank für den Staat bedeutet, in der Staatsrechnung höher bewertet werden sollte, als es geschehen ist.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 11. November 1922 aufgehoben.

## II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

#### 13. Urteil vom 17. Februar 1923

#### i. S. Wyler und Mitbeteiligte gegen Zürich Regierungsrat und Kantonsrat.

Kinematographentheater. Umfang der mit Art. 31 BV vereinbarten Beschränkungen ihres Betriebes.

A. — Die vom Kantonsrat genehmigte Verordnung des zürcherischen Regierungsrats über die Errichtung und den Betrieb von Kinematographentheatern und Filmverleihgeschäften vom 16. Oktober 1916 bestimmt in

§ 19: « Die Kinematographenbetriebe auf dem Gebiete des Kantons Zürich sind am Karfreitag, Oster-sonntag, Pfingstsonntag, eidgen. Bettag und am Weihnachtstag gänzlich zu schliessen. Dagegen dürfen sie an den übrigen öffentlichen Ruhetagen von 3 Uhr nachmittags bis 10½ Uhr Nachts offen gehalten werden. »

Eine Beschränkung der Vorstellungszeit an Werktagen ist nicht vorgesehen.

Am 26. Juni 1922 hat dann aber der Regierungsrat einen vom Kantonsrat genehmigten und am 8. August im Amtsblatt publizierten Beschluss betreffend Revision der Verordnung vom 16. Oktober 1916 gefasst, wodurch