

N° 40), l'exercice indépendant d'une profession libérale hors du canton du domicile, au moyen d'installations permanentes créant un centre d'activité stable, doit être assimilé, au point de vue fiscal, à l'exploitation d'une entreprise industrielle ou commerciale gérée dans les mêmes conditions et les mêmes principes par conséquent doivent s'appliquer dans les deux cas.

C'est à tort que le recourant arguerait du fait qu'il n'est pas propriétaire du logement qu'il occupe. Comme on l'a déjà relevé dans l'arrêt précité, c'est là une circonstance sans influence sur la question litigieuse. Il suffit de constater en l'espèce que l'installation que possède le recourant à La Chaux-de-Fonds est en connexité étroite avec son activité professionnelle et rien n'empêche d'ailleurs de l'assimiler à une étude de notaire ou au cabinet de consultations d'un médecin.

4. — Le recourant n'a pas critiqué le chiffre pour lequel le Conseil d'Etat de Neuchâtel l'a imposé. Il n'y a donc pas lieu de revoir la décision sur ce point.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.

20. Urteil vom 23. Juni 1923

i. S. Einwohnergemeinde Luzern gegen Nidwalden.

Art. 46 Abs. 2 BV. Besteuerung der einer Einwohnergemeinde gehörenden, für ein Ferienheim dienenden Liegenschaft in einem andern Kanton. Schuldenabzug. Bestimmung des Verhältnisses der Gesamtpassiven der Gemeinde zu ihren Gesamtaktiven. Berücksichtigung ihrer Steuerkraft.

A. — Durch Kaufvertrag vom 3. November 1918 erwarb die Einwohnergemeinde Luzern das Kurhaus Brisen und die Alp Fellboden, beide in Oberrickenbach Gemeinde Wolfenschiessen, Kt. Nidwalden, gelegen, zu

einem Kaufpreis von 140,000 Fr. Der Kaufvertrag wurde ins Grundbuch von Wolfenschiessen eingetragen. Die Käuferin übernahm die Grundpfandschulden von rund 65,000 Fr. Sie hat dieselben seither bis auf 500 Fr. abgelöst. Die genannten Liegenschaften dienen als Ferienheim der Schuljugend der Stadt Luzern. In der Rechnung der Einwohnergemeinde Luzern figuriert unter den « Fonds, deren Erträge ausserhalb der städtischen Verwaltungsrechnung verwendet werden », die « Stiftung der Ferienheime Oberrickenbach (und Würzenalp) » mit einem Vermögen von 46,720 Fr. 30 Cts. auf Ende 1921 (deren Aktiven sind die Liegenschaften, denen eine Schuld an die Stadtkasse gegenübersteht.)

Pro 1922 wurde die Einwohnergemeinde Luzern für jene Liegenschaften in Oberrickenbach auf ein steuerpflichtiges Vermögen von 63,500 Fr. eingeschätzt, das sich aus der für die Besteuerung massgebenden kantonalen Güterschätzung von 64,000 Fr. abzüglich 500 Fr. Grundpfandschulden ergab. Die Einwohnergemeinde Luzern verlangte gänzliche Steuerentlastung mit Rücksicht darauf, dass ihre Jahresrechnung pro 1921 eine ungedeckte Schuld von rund 12,4 Millionen Franken aufweise, weshalb sie auch dem Kanton Luzern für ihr Polizeigut keine Steuer zu entrichten habe. Der Regierungsrat von Nidwalden wies durch Entscheid vom 5. Februar 1923 dieses Begehren ab, gestützt auf § 12 b SteuerG.: « Bei Nichtkantonsbewohnern können die Grundpfandschulden nur insoweit in Abzug gebracht werden, als der Steuerpflichtige rechtsgenügend sich darüber ausweist, dass dieselben nur im Verhältnis zu seinem übrigen Vermögensbesitz auf den in Nidwalden liegenden Teil verlegt sind. »

B. — Gegen diesen Entscheid hat die Einwohnergemeinde Luzern den staatsrechtlichen Rekurs ergriffen mit dem Antrag: Der Entscheid sei aufzuheben und die Rekurrentin sei als Eigentümerin der Liegenschaften in Oberrickenbach von jeder Vermögenssteuer im Kanton

Nidwalden für solange zu befreien, als ihre Vermögensrechnungen eine Unterbilanz aufweisen. Die Rekurrentin beruft sich auf Art 46 Abs. 2, eventuell Art. 4 BV und macht geltend: Die Kantone Luzern und Nidwalden hätten das System der Personalsteuer; nach der bundesgerichtlichen Praxis habe daher die Rekurrentin Anspruch auf den proportionalen Schuldenabzug. Bei 35,6 Millionen Franken Schulden und 23,2 Millionen Franken realisierbaren Aktiven auf Ende 1921 entfalle auf die Liegenschaften in Oberrickenbach eine Schuld von 98,000 Fr., also mehr als deren Steuerwert.

C. — Der Regierungsrat von Nidwalden hat die Abweisung des Rekurses beantragt. Er macht zunächst geltend, dass man es beim Ferienheim Oberrickenbach mit einer Stiftung zu tun habe und dass es daher von vornherein nicht angehe, dass ein Teil der Gemeindeforderungen auf das Stiftungsvermögen verlegt werde. Eventuell könnten nach § 12 b des kantonalen Steuergesetzes nur die Hypothekarschulden bei Liegenschaften auswärts wohnender Besitzer abgezogen werden, und auch diese nur in beschränkter Masse. Bei der Rekurrentin habe man aber alle Hypothekarschulden abgezogen. Ganz eventuell wird geltend gemacht, dass in der Jahresrechnung der Rekurrentin der wirtschaftliche Wert der Steuerkraft nicht eingestellt sei, und dass auch einige städtische Unternehmungen anders bewertet werden müssten, als es in der Rechnung geschehe. Die Jahresrechnung sei überhaupt keine nach steuerrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Rechnung.

D. — In einer Replik hat sich die Rekurrentin noch über die Frage ausgesprochen, ob das Ferienheim Oberrickenbach den Charakter einer selbständigen Stiftung habe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Eigentümer der Liegenschaften in Oberrickenbach, um deren Besteuerung es sich handelt, ist die Rekur-

rentin, die Einwohnergemeinde Luzern, und nicht etwa eine Stiftung als selbständiges Rechtssubjekt. Es ist auch nicht ersichtlich, dass das Ferienheim Oberrickenbach (und Würzenalp) eine selbständige Stiftung oder Anstalt wäre. Da es sich um eine öffentliche Stiftung oder Anstalt handeln würde, so wäre allerdings zur Erlangung der Persönlichkeit die Eintragung ins Handelsregister (die nicht vorliegt) nicht notwendig (ZGB Art. 52 II). Allein es hätte hierzu einer vollständigen rechtlichen, nicht nur tatsächlichen Ausscheidung des Vermögens und einer entsprechenden anstaltlichen Organisation bedurft. Das fragliche Zweckvermögen, das ausschliesslich aus den Liegenschaften besteht, ist aber gerade nicht in dieser Weise ausgeschieden worden, da ja die Rekurrentin Eigentümerin geblieben ist, und auch an einer eigentlichen anstaltlichen Organisation scheint es zu fehlen. Es ist daher anzunehmen, dass das Ferienheim Oberrickenbach (und Würzenalp) nur eine unselbständige Anstalt ist. Der Ausdruck « Stiftung » in der Rechnung der Rekurrentin ist in uneigentlichem Sinn zu verstehen, und der Umstand, dass dort von einem Guthaben der Stiftung an die Rekurrentin die Rede ist, hat nur buchhaltungstechnische Bedeutung.

2. — Nach der feststehenden bundesgerichtlichen Praxis in Doppelbesteuerungssachen (die nachgerade auch bei den kantonalen Behörden als bekannt vorausgesetzt werden dürfte) gilt interkantonal, wenn der Eigentümer einer Liegenschaft in einem andern Kanton wohnt, der Grundsatz des sog. proportionalen Schuldenabzugs, soweit die beteiligten Kantone das System der Reinvermögenssteuer haben, und es muss daher speziell der Kanton der Liegenschaft denjenigen Teil der Gesamtpassiven des Steuerpflichtigen bei der Einschätzung abziehen, der nach dem Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtktiven auf die Liegenschaft als Aktivum entfällt, und zwar ohne Rücksicht auf die auf der Liegenschaft haftenden Hypothekarschulden (BGE 48 I 363

und die dort. Zitate). Nidwalden besteuert die Liegenschaften als Teil des Reinvermögens und belegt sie nicht etwa mit einer Grundsteuer, und es ist somit bundesrechtlich verpflichtet, dem in einem andern Kanton wohnenden Eigentümer jenen verhältnismässigen Schuldenabzug zu gewähren. § 12 b des kantonalen Steuergesetzes von 1921 wird dieser Forderung nur in unvollkommener Weise gerecht, indem dort der proportionale Schuldenabzug auf die Grundpfandschulden beschränkt ist. Das entspricht nicht der bundesgerichtlichen Praxis. Nach dieser ist schlechthin das Verhältnis der Gesamtpassiven zu den Gesamtaktiven in Beziehung auf den Steuerwert der Liegenschaft massgebend ohne Rücksicht darauf, ob der so auf die Liegenschaft entfallende Schuldenbetrag die grundversicherten Schulden übersteigt oder hinter ihnen zurückbleibt.

Es ist sodann klar, dass das Recht auf den Schuldenabzug nicht auf physische Personen beschränkt ist, sondern auch Verbandspersonen zusteht und zwar auch solchen des öffentlichen Rechtes, wenn sie für eine Liegenschaft nach den allgemeinen Regeln besteuert werden. Die Rekurrentin wird, was die Besteuerung für die Liegenschaften in Oberrickenbach anlangt, in Nidwalden nicht als Gemeinde behandelt — sonst wäre sie wohl steuerfrei nach § 11 Ziff. 2 SteuerG —, sondern wie ein anderer, speziell auswärts wohnender, Eigentümer einer im Kanton gelegenen Liegenschaft. Sie hat daher grundsätzlich Anspruch auf den Schuldenabzug im angegebenen Sinn.

3. — Dagegen befindet sich die Rekurrentin durchaus im Unrecht, wenn sie mit Rücksicht auf einen angeblichen Passivenüberschuss — die ungedeckte städtische Schuld von 12,4 Millionen Franken — verlangt, dass sie für die Liegenschaften in Oberrickenbach gar keine Steuern zu entrichten habe. Das Bundesgericht hat schon wiederholt ausgesprochen, dass bei Gemeinwesen, wenn sie als Steuersubjekt inbezug auf Liegenschaften in Be-

tracht kommen und die Höhe des Schuldenabzugs streitig ist, die Steuerkraft als Aktivum in angemessener Weise eingestellt werden muss. Es ist in dieser Hinsicht auf das Urteil vom 9. Oktober 1920 i. S. der Stadt Zürich gegen Zug betr. die Besteuerung der Anlagen der Zürcher Wasserversorgung, Erw. 4, BGE 46 I 355 f., zu verweisen, ferner auf BGE 47 I 287 und auf das Urteil vom 28. März 1923 i. S. der Gemeinde Emmen gegen Regierungsrat Luzern (PRAXIS 12 Nr. 88*), wo die Vernachlässigung jenes Aktivums dieser Behörde sogar als Verletzung von Art. 4 BV angerechnet worden ist. Die Vermögensrechnung der Rekurrentin auf Ende 1921 weist 23,25 Millionen Franken realisierbare Aktiven und 35,6 Millionen Franken Passiven auf. Es ist wohl nichts dagegen einzuwenden, dass man die nicht realisierbaren Aktiven ausser Betracht lässt, da sie zwar in rein formeller und juristischer Beziehung Vermögensobjekte, in materieller und wirtschaftlicher Hinsicht für die Rekurrentin aber keine Aktiven darstellen. Dagegen darf nach dem Gesagten die Steuerkraft als Aktivum nicht beiseite gelassen werden. Der Ertrag der städtischen Steuern in Luzern betrug im Jahre 1921 3,855,157 Fr. Es ist natürlich schwer zu sagen, wie hieraus das fragliche Aktivum zu berechnen sei. Es ist dies eine Ermessensfrage. Wie aber schon in dem zitierten Urteil i. S. Stadt Zürich gegen Zug bemerkt wurde, muss der Steuerertrag mit mindestens dem zehnfachen Betrag als Aktivum in der Vermögensrechnung eingesetzt werden. Kapitalisiert man mit 10 %, so gelangt man bei der Rekurrentin zu rund 62 Millionen Franken Aktiven, denen 35,6 Millionen Franken Passiven gegenüberstehen. Der Regierungsrat von Nidwalden macht wohl nicht mit Unrecht geltend, dass auch bei den städtischen Unternehmungen der Rekurrentin noch Aktiven in Betracht kommen, die nicht in der Vermögensrechnung erscheinen. Aus diesen Unternehmungen

* S. 86 hievor.

ist der Stadtkasse von Luzern im Jahre 1921 ein Nettoergebnis von rund 650,000 Fr. (nach Abzug aller Unkosten, Abschreibungen und der Verzinsung der Anlagekapitalien) zugeflossen. Daraus darf man schliessen, dass hier noch Vermögenswerte vorhanden sind, die sich in der Rechnung nicht zeigen, und die nach freier Abschätzung gleichfalls auf das Zehnfache des genannten Nettoertrages angesetzt werden können, d. h. auf zirka 6,5 Millionen Franken. So gelangt man zu einem Aktivenbetrag, der annähernd das Doppelte der Passiven ausmacht. Darnach würden die Aktiven der Rekurrentin ungefähr zu 50 % Reinvermögen darstellen, und es würde sich daraus ergeben, dass auf die Liegenschaften in Oberrickenbach Schulden in der halben Höhe ihres Steuerwertes von 64,000 Fr. zu verlegen sind, ein Ergebnis, das auch aus allgemeinen Billigkeitserwägungen als angemessen betrachtet werden kann. Es würde sich nicht rechtfertigen, um zu einem genauern Resultat zu kommen, die Rechnung der Rekurrentin etwa durch Sachverständige nach steuerrechtlichen Grundsätzen überprüfen zu lassen. Eine solche Expertise könnte zwar in Einzelheiten genauere Ziffern liefern. Die entscheidende Hauptfrage ist aber immer die Ermessensfrage, wie die Steuerkraft als Aktivum berechnet wird, und hier ergeben sich daraus, dass man mit einem etwas höhern oder geringern Prozentsatz kapitalisiert, sofort Verschiebungen um mehrere Millionen, denen gegenüber jene allfälligen Einzelergebnisse einer Expertise in ihrer Wirkung zurücktreten. Unter diesen Umständen darf der Schuldenabzug auf den Liegenschaften in Oberrickenbach, auf den die Rekurrentin bundesrechtlich Anspruch hat, unbedenklich heute schon auf 50 % festgesetzt werden, in der Meinung, dass das auch für die Zukunft gelten soll, solange nicht ganz wesentliche Veränderungen in der allgemeinen finanziellen Lage der Rekurrentin eintreten.

4. — Für die eventuelle Beschwerde aus Art. 4 BV fehlt irgendwelche besondere Begründung.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird unter Aufhebung des Entscheides des Regierungsrates von Nidwalden vom 5. Februar 1923 dahin teilweise gutgeheissen, dass bei der Besteuerung der Rekurrentin für ihre Liegenschaften in Oberrickenbach vom Steuerwert 50 % Schulden in Abzug kommen.

21. Sentenza 23 giugno 1923

nella causa **Cantone Ticino contro il Cantone dei Grigioni.**

Tassa di soggiorno imposta dal Cantone dei Grigioni ad alcuni alpatori ticinesi, che a scopo di lavoro, soggiornano nelle alpi grigionesi durante due o tre mesi d'estate. Sua ammissibilità. — Lo stato del Cantone Ticino, non agendo nel caso quale mandatario dei contribuenti, non ha veste per chiedere la restituzione degli importi in discorso anche se fossero stati pagati a torto.

A. — Nella state del 1921 le Autorità del Cantone dei Grigioni reclamavano da un certo numero di alpatori domiciliati nel Cantone Ticino, ma recantesi a scopo di lavoro, durante due o tre mesi estivi nelle alpi del Cantone dei Grigioni, una tassa di 5 fchi. (1 fr. per il permesso di soggiorno, 2 fchi. per tributo personale, 2 fchi. supplemento d'imposta). Quest'ultimo tributo veniva esatto in virtù dell'art. 2 della legge fiscale grigionesa del 23 giugno 1918, che prevede, in certi casi, un supplemento al testatico di 2 fchi.

In seguito a reclamo da parte del Dipartimento dell'Interno ticinese, il Dipartimento delle Finanze del Cantone dei Grigioni dava ordine ai suoi organi fiscali di rimborsare agli alpatori ticinesi soggiornanti alle alpi di Medels le tasse percepite.

Senonchè, con decreto del 18 novembre 1921, il Gran Consiglio del Cantone dei Grigioni riformava l'art. 19