

Dritter Abschnitt. — Troisième section.

Kantonsverfassungen. Constitutions cantonales.

Eingriffe in garantierte Rechte. — Atteintes portées à des droits garantis.

103. Urteil vom 20. November 1903
in Sachen Aktiengesellschaft „Motor“ gegen Baden
bezw. Obergericht Aargau.

*Besteuerung von Aktiengesellschaften, speziell deren Liegenschaften.
Reinvermögen? Abzug des Wertes der ausserhalb gelegenen Liegen-
schaften. — Art. 75 aarg. K.-V. Abgrenzung von Verfassungsrecht
und Gesetzesrecht.*

A. Nach Art. 75 der Verfassung des Kantons Aargau haben die im Kanton domizilierten Aktiengesellschaften bis zum Erlaß eines Gesetzes folgende Steuern zu entrichten: a. für das Kapital der einbezahlten Aktien proportionale Staatssteuern; b. für den Reservefonds progressive Staats- und Gemeindesteuern; c. für die Dividende über $4\frac{1}{2}\%$ proportionale Erwerbssteuern für Staats- und Gemeindezwecke; d. für die Liegenschaften die ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern, wobei jedoch deren Schätzung vom Kapital in Abzug zu bringen ist. Ist das Kapital nicht mehr vollständig vorhanden oder stehen die Erträgnisse unter $4\frac{1}{2}\%$, so hat eine entsprechende Steuerreduktion stattzufinden. Die Aktionäre haben ihre Aktien nur den Gemeinden zu versteuern.

Bei der Steuereinschätzung für das Jahr 1902 erhob sich zwischen der Gemeinde- und Bezirkssteuerbehörde Baden und der Rekurrentin ein Steuerkonflikt über folgende Fragen:

1. Ob die Rekurrentin berechtigt sei, vom staatssteuerpflichtigen Aktienkapital (und Reservefonds) auch den Schätzungsbetrag ihrer im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften (die Elektrizitätswerke an der Kander und in Grindelwald) von zusammen 494,880 Fr. in Abzug zu bringen;

2. ob die Rekurrentin mit Rücksicht auf den ihren Reservefonds von 191,800 Fr. übersteigenden Schätzungswert ihrer Liegenschaften für den Reservefonds in Baden gemeindesteuerpflichtig sei. Außer den Liegenschaften im Kanton Bern kommen hier einzig in Betracht diejenigen, welche die Rekurrentin in der Gemeinde Döttingen (Kanton Aargau) besitzt, und welche auf 1,196,590 Fr. taxiert sind. Nach aargauischem Steuerrecht (Gemeindesteuergesetz § 31) sind diese Liegenschaften zur Hälfte des Schätzungswertes in Baden, als der Wohnsitzgemeinde der Rekurrentin, und zur andern Hälfte in Döttingen zu versteuern.

Mit Urteil vom 9. Februar 1903 entschied das Obergericht des Kantons Aargau, daß die Schätzung der bernischen Liegenschaften vom staatssteuerpflichtigen Aktienkapital nicht abzuziehen sei, daß dagegen der Rekurrentin gestattet sei, den Nettowert der Liegenschaften in Baden vom daselbst gemeindesteuerpflichtigen Reservefonds abzuziehen. Der Entscheid über die erste Streitfrage wird im wesentlichen wie folgt begründet: Nach Art. 75 litt. d K.-V. sei die Schätzung der Liegenschaften deshalb vom staatssteuerpflichtigen Aktienkapital in Abzug zu bringen, weil solche Liegenschaften aus dem Aktienkapital angeschafft seien; es solle daher der den Liegenschaften entsprechende Teil des Aktienkapitals nicht nochmals besteuert werden. Da aber der Kanton Aargau von außerhalb des Kantons gelegenen Liegenschaften keine Staatssteuer erhebe, so beziehe sich jene Verfassungsvorschrift auch nicht auf auswärtige Liegenschaften. Eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung könne vorliegend nicht in Frage kommen, weil das im Kanton Aargau besteuerte Aktienkapital und die Liegenschaften der Rekurrentin im Kanton Bern verschiedene Vermögensobjekte seien und somit die Identität des Steuerobjekts fehle. Was

die zweite Streitfrage anbetrifft, so wird ausführlich auseinander-gesetzt, daß nur der allein steuerpflichtige Nettowert von Liegen-schaften, d. h. der Bruttoschätzungswert abzüglich der Hypothekar-schulden, für den Abzug vom Reservefonds in Betracht kommen könne, obgleich diese Frage hier, da die Immobilien der Refur-rentin in Döttingen hypothekensfrei sind, gegenstandslos und auch von keiner Seite aufgeworfen worden war. Dagegen findet sich im Urteil kein Wort der Begründung dafür, weshalb der Abzug nur für in Baden selbst gelegene Liegenschaften — die Refurrentin besitzt keine solchen — und nicht für diejenigen in Döttingen ge-stattet wird.

B. Gegen das Urteil des Obergerichts hat die Aktiengesellschaft „Motor“ rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs beim Bundes-gericht eingereicht mit den Anträgen: 1. Es sei die Refurrentin als berechtigt zu erklären, von dem staatssteuerpflichtigen Aktienkapital die Schätzung ihrer im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften ab-zuziehen; 2. die Refurrentin sei als berechtigt zu erklären, von dem in Baden gemeindesteuerpflichtigen Reservefonds den Scha-tzungswert ihres (außerhalb Badens gelegenen) Liegenschaftens-besitzes, eventuell die in Baden steuerpflichtige Hälfte des Scha-tzungswertes der Liegenschaften in Döttingen abzuführen, und es sei demgemäß die Besteuerung des Reservefonds in Baden als unzulässig zu erklären. Das erste Begehren wird auf das bundes-rechtliche Verbot der Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 B.-V.) gestützt. Für das zweite Begehren beruft sich die Refurrentin auf Art. 75 litt. d der Kantonsverfassung und Art. 4 B.-V., sowie auf das Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1902 in Sachen der Aargauischen Bank. Es wird ausgeführt, daß die Auffassung des Obergerichts, wonach nach Art. 75 litt. d K.-V. nur der Schätzungswert der in der betreffenden Gemeinde selbst gelegenen Liegenschaften vom gemeindesteuerpflichtigen Reservefonds abzuziehen sei, dem klaren Sinn dieser Gesetzesvorschrift widerspreche und geradezu willkürlich sei. Ganz unverständlich sei vollends, daß nicht einmal die Hälfte des Schätzungswertes der Liegenschaften in Döt-tingen, die in Baden der Gemeindesteuer unterliege, zum Abzug zugelassen worden sei.

C. Das Obergericht des Kantons Aargau hat auf Bemerkungen verzichtet. Die Gemeindesteuerkommission und die Bezirkssteuer-

kommission Baden haben auf Abweisung des Rekurses angetragen. In der Vernehmlassung der Gemeindesteuerkommission wird, was die Festsetzung des staatssteuerpflichtigen Aktienkapitals anbetrifft, darauf hingewiesen, daß die Refurrentin bei einem einbezahlten Aktienkapital von 7,5 Millionen für 6 Millionen Obligationen ausgegeben habe und daß daher anzunehmen sei, in den Anlagen im Kanton Bern stecke zu einem großen Teil Obligationenkapital. Jedenfalls liege kein Nachweis dafür vor, daß für jene Anlagen nur Aktienkapital verwendet worden sei, ohne welchen Nachweis eine Doppelbesteuerung von vorneherein nicht in Frage kommen könne.

D. Der ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladene Regierungsrat des Kantons Bern hat darauf verzichtet, Anträge zu stellen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Aus den in Art. 75 der Kantonsverfassung enthaltenen Bestimmungen erhellt, daß nach aargauischem Steuerrecht Aktien-gesellschaften das einbezahlte Aktienkapital und den Reservefonds als Reinvermögen an den Staat zu versteuern haben. Das bewegliche Vermögen der Aktiengesellschaften kommt nämlich da-neben nicht mehr zur Besteuerung, offenbar weil sein Wert als bereits im Aktienkapital und Reservefonds inbegriffen gilt, und was die Liegenschaften anbetrifft, so sind sie zwar besonders zu versteuern, aber es ist ihr Schätzungswert vom Aktienkapital und Reservefonds in Abzug zu bringen (litt. d), aus welcher Be-stimmung folgt, daß auch sie als im Aktienkapital und Reserve-fonds inbegriffen betrachtet werden. Wenn also dergestalt die Be-steuerung der Aktiengesellschaften statt an die einzelnen das Ver-mögen ausmachenden Werte (unter Abzug der Schulden) an zwei bilanzmäßige Rechnungsposten (Aktienkapital und Reservefonds) anknüpft, so liegt dem offenbar die Annahme zu Grunde, daß die letztern das Reinvermögen zahlenmäßig darstellen; denn die er-wähnten Vorschriften in Bezug auf das bewegliche Vermögen und die Liegenschaften, sowie die weitere Bestimmung, daß bei Ver-lusten oder Erträgen unter $4\frac{1}{2}\%$ das Steuerkapital ent-sprechend zu reduzieren ist (litt. c), zeigen deutlich, daß trotz der Verschiedenheit in der Art der Besteuerung die Aktiengesellschaften materiell nicht anders behandelt werden sollen, als alle andern Steuerpflichtigen, die ebenfalls nur das Nettovermögen zu ver-steuern haben.

Nun hat das Bundesgericht schon im Rekursfall der Bank in Schaffhausen (Urteil vom 30. September 1903 *) den Grundsatz ausgesprochen, daß, wenn nach kantonalem Steuerrecht Aktiengesellschaften als Reinvermögen Aktienkapital und Reserven zu versteuern haben, der Wert derjenigen Liegenschaften einer Aktiengesellschaft, die in andern Kantonen gelegen sind, bei Festsetzung des Steuerkapitals vom Aktienkapital und Reservefonds abgezogen werden muß. In jenem Urteile wurde ausgeführt, daß das Aktienkapital (wie auch der Reservefonds) kein besonderes Vermögensobjekt ist, sondern nur der abstrakt juristische Begriff, durch den die Mittel einer Aktiengesellschaft umschrieben werden, und daß daher, auch wenn die Besteuerung des Reinvermögens der Aktiengesellschaft hieran anknüpft, doch Steuerobjekt das Vermögen ist, d. h. die einzelnen Objekte und Werte, aus denen es sich zusammensetzt, nach Abzug der Schulden. Hieraus folgt aber, daß Doppelbesteuerung vorliegt, wenn neben dem Aktienkapital und Reservefonds ein bestimmter Vermögensbestandteil noch besonders besteuert wird. Diese Konsequenz hat auch das Obergericht im angefochtenen Urteil insofern anerkannt, als nach seiner Auslegung Art. 75 litt. d R.-V. wenigstens für innerkantonale Verhältnisse die aus der gleichzeitigen Besteuerung von Liegenschaften und des Aktienkapitals und Reservefonds sich ergebende Doppelbesteuerung vermeiden will. Sie trifft aber für interkantonale Verhältnisse gleichfalls allgemein zu, und es kann daher eine Auslegung von Art. 75 litt. d, die den Abzug auf die im Kanton Aargau gelegenen Immobilien beschränkt und für die einer andern kantonalen Steuer-gesetzgebung unterstehenden Liegenschaften verweigert, vor dem bundesrechtlichen Verbot der Doppelbesteuerung nicht standhalten. Dabei kann auch nicht von Bedeutung sein, ob diese letztern Liegenschaften aus Aktien- oder Obligationenkapital angeschafft worden sind (auf welche Unterscheidung die Gemeindesteuerkommission Baden besonderes Gewicht legt); denn auch im letztern Fall repräsentieren die Liegenschaften nicht die Passiven der Aktiengesellschaft, sondern sind ein Bestandteil des Aktivvermögens.

Ist somit in Gutheißung des ersten Rekursbegehrens die Rekurrentin als berechtigt zu erklären, den Wert ihrer bernischen

Liegenschaften vom staatssteuerpflichtigen Aktienkapital und Reservefonds in Abzug zu bringen, so kann jedoch nicht ohne weiteres der im Kanton Bern ermittelte Schätzungswert dieser Liegenschaften als für den Abzug maßgebend erklärt werden, da dieser Ansatz für die Steuerbehörden des Kantons Aargau nicht von vorneherein verbindlich ist; sondern es ist der abzugehende Schätzungswert zunächst durch die zuständige aargauische Taxationsinstanz festzustellen, wobei einstweilen die Frage noch nicht zu lösen ist, ob und welche Rechtsmittel der Rekurrentin zur Verfügung stehen, um sich gegen eine teilweise Aufrechterhaltung des Steueranspruches durch zu niedrige Taxation der bernischen Liegenschaften zur Wehre zu setzen.

2. Was das zweite Rekursbegehren anbetrifft, so fragt es sich in erster Linie, ob eine Beschwerde wegen Verletzung des Art. 75 der aargauischen Kantonsverfassung überhaupt in die Kognitionsbefugnis des Bundesgerichts fällt, das als Staatsgerichtshof nach Art. 175 Ziff. 3 Org.-Ges. nur über Beschwerden betreffend Verletzung verfassungsmäßiger Rechte zu erkennen hat. Das Bundesgericht hat nämlich in mehreren Entscheiden (s. Untl. Samml., XXVII, 1. Teil, S. 505, Erw. 1 b und die dortigen Citate) den § 57 der Kantonsverfassung von Baselland, der wie Art 75 der aargauischen Verfassung bis zum Erlass eines neuen Steuergesetzes gewisse steuerrechtliche Bestimmungen aufstellt, dahin erläutert, daß er nicht Verfassungs-, sondern Gesetzesrecht enthalte, wobei außer auf den Charakter der Bestimmungen als steuerrechtlicher Detailvorschriften namentlich darauf abgestellt wurde, daß deren Abänderung in der Verfassung als durch bloßes Gesetz zulässig erklärt ist. An dieser Unterscheidung von eigentlichem Verfassungs- und bloßem Gesetzesrecht innerhalb einer Verfassung kann jedoch bei erneuter Prüfung der Frage nicht festgehalten werden. Verfassungs- und Gesetzesrecht lassen sich nämlich nicht nach einem innern, auf dem Inhalt der einzelnen Rechtsfälle beruhenden Merkmal von einander sondern. Während einerseits wichtige und weniger wichtige Bestimmungen in den Verfassungen oft nebeneinander stehen, sind anderseits tief eingreifende Regeln über staatliche Organisation zuweilen in einfachen Gesetzen zu finden; was im einen Staat in der Verfassung geordnet ist, ist es oft im andern in der Gesetzgebung und umgekehrt. Sowenig nun aber

* Oben Nr. 62, S. 288 ff., spez. S. 294 ff., Erw. 2.

eine Gesetzesbestimmung wegen ihrer grundlegenden Wichtigkeit als Verfassungsrecht zu bezeichnen ist, ebensowenig kann einem in der Verfassung stehenden Satz seines Inhaltes wegen dieser Charakter abgesprochen werden. Es gibt für jene Sonderung kein anderes Kriterium, als das äußerliche Merkmal, daß eine Bestimmung ihren Platz in der Verfassung oder in einem Gesetze hat, und der wesentliche rechtliche Unterschied zwischen Verfassungs- und Gesetzesrecht liegt lediglich in der gesteigerten formellen Gesetzeskraft, mit der das erstere regelmäßig ausgestattet, d. h. in den erschwerenden Formen, an die seine Abänderung meist geknüpft ist. Vorliegend handelt es sich nun allerdings um Verfassungsbestimmungen, die durch bloßes Gesetz abgeändert werden können; allein dieser Umstand ist deshalb nicht geeignet, ihnen den Charakter von Verfassungsrecht zu nehmen, weil die Möglichkeit der Abänderung durch Gesetz wiederum auf einer positiven Verfassungsvorschrift beruht und ohne solche sich zweifellos nicht als Folge aus dem Inhalt der Bestimmungen ergeben würde. Von der hier entwickelten Auffassung über die Merkmale des Verfassungsrechts ist das Bundesgericht übrigens, was speziell den Art. 75 der aargauischen Kantonsverfassung anbetrifft, schon im Fall der aargauischen Bank (Urteil vom 21. Mai 1902) ausgegangen, allerdings ohne sich damals mit der früheren, an § 57 der baselländischen Verfassung anschließenden Praxis auseinanderzusetzen.

Ist demnach auf das zweite Rekursbegehren materiell und nicht bloß vom Standpunkt der von der Rekurrentin ebenfalls geltend gemachten Rechtsverweigerung aus einzutreten, so ist daran zu erinnern, daß das Bundesgericht bereits im citierten Fall der Aargauischen Bank Art. 75 litt. d K.-B. dahin ausgelegt hat, daß unter Kapital auch der gemeindesteuerpflichtige Reservefonds zu verstehen ist und daß daher auch von diesem für die Erhebung der Gemeindesteuern der Schätzungswert der Liegenschaften in Abzug zu kommen hat. Auf dem Boden dieser Auslegung, an der festzuhalten ist, steht auch das angefochtene Urteil, das jedoch — ohne jede Begründung — den Abzug auf solche Liegenschaften beschränkt, die in der Wohnsitzgemeinde einer Aktiengesellschaft gelegen sind, was der Rekurrentin gegenüber, die in Baden keine Liegenschaften besitzt, einer Verweigerung jeden Abzugs gleichkommt. Einer solchen einschränkenden Interpretation kann nun aber ledig-

lich die Erwägung zu Grunde liegen, daß Art. 75 litt. d nur diejenigen Liegenschaften bei Festsetzung des gemeindesteuerpflichtigen Kapitals berücksichtigen will, die in der betreffenden Gemeinde selbst schon besteuert werden. Hierbei scheint das Obergericht jedoch übersehen zu haben, daß nach aargauischem Steuerrecht (Gemeindesteuergesetz § 31) die Liegenschaften je zur Hälfte des Schätzungswertes in der Gemeinde der gelegenen Sache und in der Wohnsitzgemeinde des Besitzers zu versteuern sind und daß dementsprechend Baden für die Hälfte des Schätzungswertes der in Döttingen gelegenen Liegenschaften der Rekurrentin die Gemeindesteuer erhebt. Auf Grund jener Erwägung ist daher unter allen Umständen für die letztern Liegenschaften der Abzug vom Reservefonds zu machen, und da die Hälfte ihres Schätzungswertes (rund 600,000 Fr.) den Reservefonds der Rekurrentin (191,800 Fr.) bedeutend übersteigt, so ergibt sich schon bei dieser engern Interpretation der Verfassung, daß die Rekurrentin in Baden den Reservefonds überhaupt nicht zu versteuern hat. Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, ob der wahre Sinn des Art. 75 litt. d nicht vielmehr dahin geht, daß für sämtliche im Kanton gelegenen Liegenschaften oder für alle Liegenschaften einer Aktiengesellschaft überhaupt der Abzug vom gemeindesteuerpflichtigen Reservefonds zu machen ist.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird insofern gutgeheißen, als die Rekurrentin für berechtigt erklärt wird, vom staatssteuerpflichtigen Aktienkapital und Reservefonds den Wert der im Kanton Bern gelegenen Liegenschaften abzuziehen und als die Besteuerung des Reservefonds durch die Gemeinde Baden als unzulässig erklärt wird. Demgemäß wird das Urteil des Obergerichts des Kantons Aargau vom 9. Februar 1903 aufgehoben.

S. auch Nr. 100.