

das Verbot der Doppelbesteuerung verstößend, direkt ans Bundesgericht gelangen können, da bei Rekursen mit diesem Beschwerdegrund die vorgängige Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht erforderlich ist. Dies wäre aber, weil es sich im Verhältnis zur Rekurrentin nicht um einen Streit über die Hoheitsrechte zweier Kantone (Art. 175 Ziff. 2 OG), sondern um die Anfechtung einer konkreten kantonalen Verfügung wegen Verletzung eines verfassungsmäßigen Rechts (ibidem Ziff. 3) handelt, doch nur innert der sechzigstägigen Rekursfrist des Art. 178 Ziff. 3 OG zulässig gewesen (die durch den vorliegenden Rekurs nicht gewahrt ist), und nur unter der Voraussetzung eines solchen rechtzeitigen staatsrechtlichen Rekurses gegen die bereinigte Grundsteuerschätzung könnte der Rekurrentin auch vor Bundesgericht die Versäumung der kantonalen Rechtsmittel und die Rechtskraft der fraglichen Steuerschätzung nicht entgegengehalten werden.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

106. Urteil vom 19. Oktober 1904 in Sachen
Streuli-Hüni gegen Regierungsrat des Kantons Zürich.

Zürcher Steuerstreitigkeit: Besteuerung von Tantiemen des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft. Konflikt zwischen der Schätzungskommission einerseits, der Finanzdirektion und dem Regierungsrat andererseits, darüber, ob es sich um eine Taxationsfrage oder um eine Frage der Steuerpflicht handle. Staatsrechtliche Stellung der zürch. Schätzungskommission. Art. 56 zürch. KV, Art. 58 BV. Art. 37 zürch. Einf.-Ges. z. SchKG. Willkür? §§ 10, 29, 30 zürch. Einkommensteuergesetz.

A. Der Rekurrent hatte sich gegen die durch die Steuerkommission Horgen vorgenommene Taxation seines Einkommens pro 1903 auf 40,000 Fr. auf die Schätzungskommission berufen. Durch Entscheidung vom 9. März 1904 setzte diese das Einkommen des Rekurrenten auf 16,000 Fr. fest unter der Voraussetzung,

daß die Tantiemen, die er als Verwaltungsrat der Schweiz. Kreditanstalt und der Unfallversicherungsgesellschaft „Zürich“ bezieht, von den betreffenden Gesellschaften versteuert werden; wären die Tantiemen von den Bezüglern zu versteuern, so würde für den Rekurrenten ein Einkommensansatz von 40,000 Fr. gelten. Am 15. März 1904 wies die Finanzdirektion die Sache an die Schätzungskommission zurück zur nochmaligen Behandlung innerhalb ihrer Kompetenzen: indem die Schätzungskommission die Taxation des Einkommens davon abhängig gemacht habe, ob die Tantiemen durch die betreffenden Aktiengesellschaften versteuert werden, habe sie ihre Kompetenzen überschritten. Sie habe einfach das Einkommen festzustellen, welches ein Pflichtiger aus regelmäßigen Bezügen, wie hier die Tantiemen, beziehe. In Bezug auf die Besteuerung der letztern werde auf Ziff. 42 der vom Regierungsrat am 7. Mai 1903 genehmigten Anleitung betreffend das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren verwiesen. Ob der Empfänger von Tantiemen diese versteuern müsse, sei eine Frage der Steuerpflicht, worüber im Streitfalle die Finanzdirektion zu entscheiden habe. In ihrer zweiten Beratung vom 9. Mai 1904 entschied die Schätzungskommission, daß, da die Tantiemen noch gewissermaßen den betreffenden Gesellschaften bei der Taxation ihres Einkommens angerechnet worden seien, das steuerpflichtige Einkommen des Rekurrenten nur auf 16,000 Fr. festgesetzt werde.

Mit Verfügung vom 6. Juni 1904 hob die Finanzdirektion die beiden Beschlüsse der Schätzungskommission auf und zwar aus folgenden Gründen: 1. Der Beschluß vom 9. März 1904 verstoße gegen Art. 49 Abs. 2 der Taxationsanleitung vom 7. Mai 1903, wonach im Laufe des Taxationsverfahrens auftretende Fragen der Steuerpflicht der Finanzdirektion zum Entscheid vorzulegen sind. 2. Der Beschluß vom 9. Mai 1904 lasse, trotz nachdrücklichem Hinweis seitens der Finanzdirektion, wiederum Art. 49 Abs. 2 der Taxationsanleitung außer Acht. Er leide außerdem an dem noch schwereren Mangel, daß die Schätzungskommission, indem sie auf die Frage der Steuerpflicht eingetreten, das Recht zur Prüfung ihrer eigenen Kompetenz und damit einer steuerrechtlichen Frage formeller Natur sich zugeschrieben habe. Hierzu komme, daß die Schätzungskommission ihre Kompetenz be-

jacht habe, obgleich es sich offenbar nicht um eine Frage der Taxation, sondern um eine Frage der Steuerpflicht handelte. Auch habe die materielle Behandlung zu einem Resultat geführt, das in Widerspruch stehe mit der in Art. 42 der Taxationsanleitung niedergelegten Auffassung der zur Behandlung der Steuerpflichtfragen zuständigen Behörden.

Über diese Verfügung der Finanzdirektion beschwerte sich der Rekurrent beim Regierungsrat, indem er geltend machte, daß weder die Finanzdirektion noch der Regierungsrat, noch irgend welche Verwaltungsbehörde zur Aufhebung des Beschlusses der Schätzungs-kommission vom 9. Mai 1904 kompetent sei und daß deshalb der angefochtenen Verfügung keine rechtliche Bedeutung zukomme. Im weitern leide die Verfügung der Finanzdirektion an folgenden Mängeln: 1. Nach § 10 des Steuergesetzes habe die Finanzdirektion nur zu entscheiden, wenn in der vorberatenden Behörde Streit über die Steuerpflicht entstanden sei und von einer der Parteien ein Entscheid von ihr verlangt werde. Diese Voraussetzung habe aber im vorliegenden Falle nicht zutreffen. 2. Der Beschluß der Schätzungskommission sei unanfechtbar, weil gemäß § 29 des Steuergesetzes der Weiterzug ausgeschlossen sei, sobald eine Ber-ständigung zustande gekommen. 3. Ein Streit über die Steuerpflicht der Tantiemen sei gar nicht vorhanden gewesen. Man sei nur deswegen zu 16,000 Fr. Einkommen gelangt, weil gezeigt worden, daß die Tantiemen schon von den betreffenden Gesellschaften versteuert würden. Wenn die Schätzungskommission diese Tatsache berücksichtigt und die Tantiemen nicht in die Taxation des Einkommens des Rekurrenten einbezogen habe, so habe sie damit nur eine unzulässige Doppelbesteuerung vermieden.

Durch Beschluß des Regierungsrats vom 14. Juli 1904 wurde die Beschwerde des Rekurrenten mit folgender wesentlicher Begründung abgewiesen: Die Kompetenz der Finanzdirektion zur Aufhebung der Beschlüsse der Schätzungskommission vom 9. März und 9. Mai 1904 folge aus der Stellung der Taxationsorgane im Behördenorganismus. Wie die Finanzdirektion — vorbehaltlich des Rekurses an den Regierungsrat — allein das Recht habe, die Berufungen auf die Taxationsrekursorgane auf ihre formelle Zulässigkeit zu prüfen, so komme ihr auch zu, Beschlüsse dieser Organe, durch welche sie, ohne dafür zuständig zu sein, steuer-

prozessualische Fragen, insbesondere Kompetenzfragen, entscheiden, zu kassieren. Bestände das letztere Recht nicht, so wäre auch das erstere illusorisch. Die Ausübung der Entscheidungsbefugnis in steuerprozessualischen Fragen nun könne seitens der Finanzdirektion auf erfolgten Rekurs hin geschehen, oder aber auch ohne solchen auf Grund eigenen Ermessens. Indem § 27 Ziff. 2 des Gesetzes betreffend Organisation und Geschäftsordnung des Regierungsrates und seiner Direktionen vom 26. Februar 1899 der Finanzdirektion neben der Entscheidungsbefugnis in „Steuerstreitigkeiten“ auch die Entscheidungsbefugnis in „anderen Steuerfachen“ gebe, so seien unter letzteren offenbar alle diejenigen Fälle zu verstehen, in denen zwar kein Rekurs vorliege, aber trotzdem eine Intervention der Finanzdirektion zum Zwecke der sinngemäßen Vollziehung des Steuergesetzes sich als notwendig erweise. Es könne also schon § 27 Ziff. 2 des Gesetzes vom 26. Februar 1899 nicht in dem Sinne interpretiert werden, als ob die Finanzdirektion nur auf Rekurs hin das Steuergesetz handhaben dürfte. Völlig unzutreffend aber sei der Hinweis des Rekurrenten auf § 10 des Steuergesetzes. Denn einmal schließe diese Gesetzesbestimmung, welche die Kompetenzen von Finanzdirektion und Regierungsrat einerseits und Taxationsorganen andererseits abgrenze, allgemeine oder spezielle — von Rekursentscheidungen unabhängige — Anweisungen der Finanzdirektion über die Interpretation der Steuerpflichtgrundsätze keineswegs aus, und sodann betreffe § 10 überhaupt nur den speziellen Fall der Steuerpflicht, also eine Frage des materiellen Steuerrechts; alle Fragen des formellen Steuerrechts — um eine solche handle es sich im vorliegenden Falle — dagegen würden von § 10 des Steuergesetzes nicht berührt und die Kompetenz der Finanzdirektion richte sich in dieser Hinsicht weder bei Rekursen noch bei anderweitigen Int. pretationen des formellen Steuerrechts nach der vom Rekurrenten angerufenen Gesetzesstelle. Wenn der Rekurrent behaupte, der Beschluß der Schätzungs-kommission sei unanfechtbar, sobald in ihrem Schoße eine Ber-ständigung über die Taxation stattgefunden habe, so mache er die Unanfechtbarkeit selbst von der Bedingung abhängig, daß es sich um einen Beschluß mit Bezug auf die Taxation und nicht um einen Beschluß mit Bezug auf etwas anderes handle. Durch den Beschluß vom 9. Mai 1904 habe aber die Schätzungskommission

eben nicht über eine Taxationsfrage abgesprochen, sondern erstens über die formell-steuerrechtliche Frage ihrer eigenen Kompetenz und zweitens über die materiell-steuerrechtliche Frage der Steuerpflicht des Rekurrenten für den Betrag der bezogenen Lantien. Der Beschluß vom 9. Mai 1904 sei daher nicht nur anfechtbar, sondern er sei geradezu richtig und die Handlungsweise der Schätzungskommission umso befremdender, als sie durch die Taxationsanleitung vom 7. Mai 1903, Art. 49 Abs. 2 und Art. 42, und durch das Schreiben der Finanzdirektion vom 15. März 1903 die unzweideutige Begleitung für ihr Vorgehen in Hinsicht auf die genannten steuerrechtlichen Fragen erhalten habe. Endlich sei klar, daß auch der Hinweis des Rekurrenten darauf, daß die objektive Steuerpflicht der Lantien nicht bestritten worden sei, die Tatsache, daß die Frage der subjektiven Steuerpflicht des Rekurrenten für den aus Lantien herrührenden Teil seines Einkommens vor der Schätzungskommission verhandelt und entschieden worden sei, nicht aus der Welt schaffen könne.

B. Gegen den Beschluß des Regierungsrats hat Streuli rechtzeitig und in richtiger Form den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht mit dem Antrag auf Aufhebung ergriffen. In der Begründung wird zunächst das nach dem zürcherischen Steuergesetz von 1870 vorgesehene Verfahren zur Ausmittlung des steuerbaren Vermögens und Einkommens dargestellt und betont, daß die Schätzungskommission, wie auch die Steuer-, Rekurs- und Expertenkommission, ein vollständig freies, selbständiges und unabhängiges Organ sei, das nicht unter der Finanzdirektion und dem Regierungsrat als oberen Instanzen stehe, auch keine Weisungen dieser Behörden entgegenzunehmen habe und im Steuerprozeß endgültig über Wert und Umfang des steuerbaren Vermögens entscheide. Als Beschwerdegünde werden geltend gemacht:

1. Eine gesetz- und verfassungswidrige Willkür und Kompetenzüberschreitung seitens der Finanzdirektion und des Regierungsrats, weil weder im Steuergesetz noch in einem allgemeinen organischen Statut der leiseste Anhaltspunkt dafür vorhanden sei, daß die Finanzdirektion Kassationsinstanz bei Entscheidungen der Taxationsorgane sein solle, und weil durch den angefochtenen Beschluß ein endgültiger rechtskräftiger Entscheid beseitigt und das gesetzmäßig abgeschlossene Verfahren wieder eröffnet werde.

2. Eine Rechtsverweigerung, weil infolge des rechtskräftigen Entscheides der Schätzungskommission der Rekurrent darauf Anspruch habe, pro 1903 nicht mehr als 16,000 Fr. Einkommen versteuern zu müssen und dieser Anspruch im angefochtenen Beschlusse mißachtet werde.

3. Eine Verletzung von Art. 58 BB, weil vorliegend der verfassungsmäßige Richter die Schätzungskommission gewesen sei, an deren Stelle sich nun die Finanzdirektion setzen wolle; unter verfassungsmäßigem Richter sei nicht nur der Zivil- oder Straf-richter zu verstehen, sondern schlechthin das Organ, das nach Verfassung oder Gesetz in irgend einem Streite zu entscheiden habe.

4. Eine Verletzung des Grundsatzes der Gewaltentrennung und des Verfassungsgrundsatzes (Art. 56 BB), daß ein von kompetenter Stelle gefälltes gerichtliches Urteil weder von der gesetzgebenden noch von der administrativen Gewalt aufgehoben werden könne; nach richtiger Auffassung sei nämlich die Schätzungskommission ein Organ mit gerichtlichem Charakter, wie denn auch in § 37 des zürcher. Einf.-Ges. zum SchRG die rechtsgültigen Entscheide über Auflage von Steuern den Gerichtsurteilen ausdrücklich gleichgestellt seien; wenn sie aber auch als Verwaltungsorgan angesehen werde, so habe doch das Steuergesetz die Gewalten bezüglich der Entscheidung von Steuerprozessen scharf getrennt, indem Streitigkeiten über die Steuerpflicht von der Finanzdirektion und dem Regierungsrat, Taxationsfragen von den den erstern Behörden nicht unter-, sondern nebengeordneten Taxationsorganen zu entscheiden seien.

C. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat auf Abweisung des Rekurses angetragen, und zwar wesentlich aus den im angefochtenen Beschluß selber angeführten Gründen. Für die Kompetenz der Finanzdirektion zu ihrem Einschreiten wird in der Vernehmlassung auch noch auf Art. 40 Ziff. 2 und 5 KB hingewiesen, wonach dem Regierungsrat die Sorge für die Vollziehung der Gesetze und die Beurteilung der Administrativstreitigkeiten in letzter Instanz obliegt, sowie auf Art. 42 Abs. 1, der gestattet, daß durch gesetzliche Bestimmungen den Departementen des Regierungsrats innert bestimmter Schranken eine entscheidende Befugnis eingeräumt wird.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Verfügung der Finanzdirektion und der angefochtene Beschluß des Regierungsrats beruhen auf der Auffassung, daß die Frage, ob der Rekurrent die betreffenden Lantien als Einkommen versteuern müsse, keine Taxations-, sondern eine der Schätzungskommission als Taxationsbehörde entzogene Steuerpflichtstreitigkeit sei und daß die Finanzdirektion von Amtes wegen einschreiten könne, falls durch die Taxationsbehörden eine solche Frage entschieden worden ist, sei es, daß sich diese Behörden mit der Kompetenzfrage überhaupt nicht befaßt, sei es, daß sie ihre Kompetenz zu Unrecht befaßt haben. Nun ist ohne weiteres klar, daß diese Auffassung weder aus Art. 56 RB noch aus Art. 58 BB angefochten werden kann; denn die Schätzungskommission, die lediglich ein Glied im Organismus der mit der Administrativjustiz in Steuerfachen betrauten Behörden ist, repräsentiert keine andere staatliche Gewalt als die Finanzdirektion und der Regierungsrat. Sie ist kein Träger richterlicher Gewalt; weder ist sie dem Apparat der gerichtlichen Behörden äußerlich angegliedert, noch fallen die Streitigkeiten, die sie zu lösen hat, ihrer rechtlichen Natur nach oder gemäß positivem zürcherischen Recht in die Entscheidungsbefugnis der Gerichte. Auch aus Art. 37 des zürcher. Einf.=Ges. zum SchRG kann selbstverständlich nicht das Gegenteil hergeleitet werden; vielmehr zeigt gerade diese Bestimmung, daß die über Steueranstände entscheidenden Behörden keine gerichtlichen Instanzen sind; sonst hätte es einer ausdrücklichen Gleichstellung ihrer Entscheidungen mit den Gerichtsurteilen in Ansehung der Vollstreckung nicht bedurft. Von einer Aufhebung eines gerichtlichen Urteils durch eine Verwaltungsbehörde (Art. 56 RB) kann daher vorliegend keine Rede sein. Ebensovienig kann eine Verletzung von Art. 58 BB in Frage kommen, da ja bloß die Kompetenzausscheidung zwischen verschiedenen Organen desselben Verwaltungszweiges im Streite liegt und der Rekurrent nicht behauptet, daß er seinem verfassungsmäßigen Civil- oder Strafrichter entzogen sei.

2. Eine Verletzung von Art. 4 BB würde vorliegen, wenn im regierungsrätlichen Entscheid klares Recht willkürlich bei Seite geschoben wäre. Nun ist zu beachten, daß der Rekurrent die Auffassung des Regierungsrats über die Natur des Steueranstandes

nicht angefochten hat und zwar gewiß mit Recht, weil hinsichtlich der Lantien in der Tat nicht der Wert und Umfang des Einkommens, sondern die Steuerpflicht eines Einkommensanteils streitig war. Es kann daher auch kein Zweifel sein, daß diese Frage nach § 10 des Steuergesetzes an sich in die Kompetenz der Finanzdirektion und des Regierungsrates und nicht in diejenige der Taxationsorgane fiel (§§ 29, 30 *ibid.*), und daß die Schätzungskommission, indem sie trotzdem die Frage entschied, ihre Kompetenz materiell überschritten hat. Bei dieser Sachlage konnte aber die Finanzdirektion als obere kantonale Steuerbehörde und speziell als entscheidende Behörde in Steuerpflichtstreitigkeiten gegen den Beschluß der Schätzungskommission von Amtes wegen einschreiten, ohne damit über die aus Art. 4 BB sich ergebenden Schranken der Gesetzesauslegung und -anwendung hinauszugehen; denn einerseits sind die für dieses Vorgehen und die Abweisung des dagegen erhobenen Rekurses angeführten Gründe, die wesentlich auf die Stellung der Taxationsorgane und der Finanzdirektion im Behördenorganismus abstellen, zweifellos sachlich und ernst gemeint, und andererseits ist keine ausdrückliche Gesetzesbestimmung vorhanden, wonach ein Entscheid einer Taxationsbehörde auch insofern formell rechtsgültig und definitiv ist, als darin unter Mißachtung der Kompetenzgrenzen eine Streitigkeit über die Steuerpflicht gelöst ist. Für die Schätzungskommission kann das insbesondere nicht aus § 29 Steuergesetz hergeleitet werden, weil daselbst ausdrücklich nur von der Verständigung über den dem Vermögen oder Einkommen beizulegenden Wert (bei deren Mangel die höhere Taxationsinstanz angerufen werden kann) die Rede ist. Damit ist auch bereits gesagt, daß — immer von dem hier allein in Betracht kommenden Gesichtspunkte der Rechtsverweigerung aus — gegen den angefochtenen Entscheid weder die angebliche unabhängige Stellung der Schätzungskommission, noch ein dem Rekurrenten erwachsenes unantastbares Recht, sein Einkommen gemäß dem Beschluß der letztern Instanz zu versteuern, ins Feld geführt werden kann.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.