

**1608. Steuer.** Die Finanzdirektion legt die Beantwortung des Rekurses der schweiz. Kreditanstalt betr. die Besteuerung der Tantième vor. Zu deren endgültiger Bereinigung wird eine Kommission bestellt, bestehend aus den Herren Regierungsräten Dr. Stöfel und Nägeli nebst dem Staatschreiber.

Die bereinigte Beantwortung lautet wie folgt:

An das h. schweizerische Bundesgericht in Lausanne.

Mit Zuschrift vom 11. August 1897 übersenden Sie uns ein Doppel eines von der Schweizerischen Kreditanstalt in Zürich bei Ihrer h. Behörde eingereichten Rekurses vom 10. August 1897 gegen den hierseitigen Entscheid vom 28. Mai 1897 in Sachen der Aktiengesellschaft Schweizerische Kreditanstalt in Zürich betreffend Besteuerung von Tantièmen, indem Sie uns einladen, allfällige Gegenbemerkungen innert Frist Ihnen einzureichen, ansonst angenommen würde, es werden die faktischen Anführungen der Rekurrentin anerkannt.

Wir haben folgendes zu erwidern:

I. Soweit die Rekurrentin mit Bezug auf die tatsächlichen Verhältnisse auf den angefochtenen Beschluss des Regierungsrates vom 28. Mai 1897 selbst verweist, sind weitere Ausführungen nicht erforderlich. Das dort sub lit. A bis G Gesagte wird in ganzem Umfange von uns aufrecht erhalten. Auf die weiter vorgebrachten Tatsachen wird in den folgenden Ausführungen (sub II) eingetreten werden.

Es ist sodann richtig, dass das (Gesamt-) Obergericht des Kantons Zürich seit Erlass des angefochtenen Entscheides mit Beschluss vom 10. Juli 1897 die Beschwerde der Finanzdirektion gegen den Beschluss des Bezirksgerichtes Zürich III. Abteil. vom 27. April 1897 betreffend Bestellung der Expertenkommission abgewiesen und den bezirksgerichtlichen Beschluss bestätigt hat. Der bezügliche Entscheid des Obergerichts liegt bei den Akten (No. 26).

Diesen Beschluss des Obergerichts des Kantons Zürich anerkennt der Regierungsrat nicht, da er die Zuständigkeit des Obergerichtes bestreitet und zunächst Kassationsbeschwerde erhebt, eventuell den Kompetenzkonflikt dem Kantonsrate zur Entscheidung vorlegen wird.

II. In rechtlicher Beziehung behauptet die Rekurrentin, in dem angefochtenen Beschlusse vom 28. Mai 1897, welcher die Verfügung der Finanzdirektion vom 11. Dezember 1896 bestätigt, liege eine Rechtsverweigerung, indem der Regierungsrat bzw. die Finanzdirektion, der Rekurrentin den Weg der Berufung auf die gerichtliche Expertenkommission verschliesse. Die Widerrechtlichkeit dieses Vorgehens glaubt die Rekurrentin hauptsächlich in folgenden drei Momenten zu finden:

1. Nachdem die Rekurrentin unterm 23. Januar 1895 (vgl. Fact. B des angefochtenen Entscheides) bei der Finanzdirektion Berufung auf amtliche Inventarisierung gegenüber der durch die Steuerkommission festgesetzten Taxation ihres Einkommens pro 1894 eingereicht und diese nicht beanstandet worden war, habe die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat als Gegenpartei kein Recht mehr gehabt, der Rekurrentin die Ergreifung des weitem Rechtsmittels — Berufung auf die gerichtliche Expertenkommission — zu versagen; denn das gemäss § 26 u. ff. des Steuergesetzes eingeleitete Verfahren habe durch die gerichtliche Expertenkommission fortgesetzt und abgeschlossen werden müssen.

2. Das Gesetz gebe dem Steuerpflichtigen vorbehaltlos das Recht, die Entscheidung dieser Instanzen zu verlangen und die Finanzdirektion (bzw. der Regierungsrat) könne als Partei daher nicht einseitig die Rechtsmittel verweigern.

3. Es handle sich gar nicht um eine Frage der Steuerpflicht, welche allerdings nicht von der gerichtlichen Expertenkommission, sondern von der Finanzdirektion, zweitinstanzlich vom Regierungsrate zu entscheiden wäre. Die Frage sei vielmehr einfach, ob die Taxation der Steuerkommission richtig sei oder nicht (und hierüber hätten die Taxationsbehörden, eventuell also die gerichtliche Expertenkommission zu entscheiden).

Wir erlauben uns, zu bemerken:

1. Wie die Rekurrentin richtig ausführt, findet die Finanzdirektion und mit ihr der Regierungsrat in dem angefochtenen Beschlusse den Anhaltspunkt für ihr Vorgehen darin, dass es sich in concreto um eine Frage der Steuerpflicht handle, worüber der Finanzdirektion in erster und dem Regierungsrat in zweiter Instanz die Entscheidung zustehe.

In der Tat ist die Kardinalfrage die, ob hier die Steuerpflicht der Rekurrentin streitig sei oder ob es sich um die Festsetzung des dem betreffenden Einkommen der Rekurrentin zuzuschreibenden Umfanges und Wertes handle (§ 30 des Steuergesetzes).

Von der Beantwortung dieser Frage hängt die Entscheidung der andern ab, ob die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat berechtigt gewesen, der Berufung der Rekurrentin auf die gerichtliche Expertenkommission keine Folge zu geben.

Es scheint daher angezeigt, in erster Linie des Nähern zu erörtern, ob es sich im vorliegenden Steuerstreite um eine Frage der Steuerpflicht handelte oder um eine Frage der Taxation. — Wir verweisen in dieser Beziehung zunächst auf Erwägung 3 Abs. 3 u. ff. des angefochtenen Beschlusses, die wir zum integrierenden Bestandteil dieser Rekursbeantwortung machen.

Hiezu führen wir im Weitern aus:

Wir behaupten, es haben die Steuertaxationsorgane und speziell die Expertenkommission, indem sie gemäss Titel III §§ 14—33 des Steuergesetzes zur Ausmittlung des steuerbaren Vermögens und Einkommens berufen sind, also die Grösse oder, wie § 30 ibidem sich ausdrückt, den Umfang und Wert desselben festsetzen, lediglich über Tatfragen zu entscheiden. — Wir befinden uns hiemit in Uebereinstimmung mit der Ansicht des h. Bundesgerichts selbst (vergl. Erwägung 5 des bundesgerichtlichen Urteils vom 3. Februar 1888 in Sachen der schweiz. Rentenanstalt des Kantons Zürich — Band XIV pag. 143/144). Wir beziehen uns auf diese Erwägung in ihrem ganzen Inhalte.

Die Steuerexpertenkommission hat natürlich über nichts anderes zu entscheiden, als die Taxationsorgane, welche ihr vorgehend bereits sich mit der Sache befassten, als: Steuerkommission und Schätzungskommission event. Rekurskommission; sie müssen das Vermögen und Einkommen, d. h. das steuerbare Vermögen und Einkommen „einschätzen“.

Es ist ganz unrichtig, etwa aus dem Passus in § 30 des Steuergesetzes: Die Expertenkommission entscheidet endgültig über den „Umfang und Wert“ des Vermögens oder Einkommens, den Schluss zu ziehen, die Kommission habe, abgesehen von der Feststellung des Masses der einzelnen Faktoren eines steuerbaren Vermögens oder Einkommens, auch noch über die rechtliche Beziehung dieser Faktoren zu dem Gesamtvermögen oder -Einkommen eine verbindliche Entscheidung zu treffen. — Einer solchen Auffassung gegenüber verweisen wir auf § 10 des Steuergesetzes, lautend: „Streitigkeiten über die Frage, ob ein Vermögens- oder Einkommensteil steuerpflichtig sei, werden von der Finanzdirektion unter Vorbehalt des Rekurses an den Regierungsrat entschieden“. Die Worte: „ob ein Vermögens- oder Einkommensteil steuerpflichtig sei“, bedeuten doch gewiss: ob etwas zum steuerbaren Vermögen oder Einkommen gehört, oder ob es davon abzuziehen ist. „Steuerpflichtiger Vermögens- oder Einkommensteil“ und „Teil eines steuerbaren Vermögens oder Einkommens“ sind identisch; der eine Begriff schliesst den andern in sich.

Zur Veranschaulichung mögen folgende Beispiele dienen: a) Laut § 3 a des Gesetzes sind von der Vermögenssteuer ausgenommen: die den Gemeinden gehörenden Gebäude, Liegenschaften und Mobilien, welche öffentlichen Zwecken dienen und keinen Ertrag abwerfen. Es ist also zu untersuchen, ob die betreffenden Aktiven der Gemeinden öffentlichen Zwecken dienen und keinen Ertrag abwerfen; soweit dies bejaht werden muss, sind sie bei der Berechnung des steuerbaren Vermögens nicht einzuschliessen — nicht steuerpflichtig; treffen jene Voraussetzungen nicht zu, so müssen die betreffenden Aktiven hinzugerechnet werden — sind steuerpflichtig. b) § 6 sagt: Bei Berechnung des Vermögens von im Kanton wohnenden Pflichtigen sind von dem Gesamtwert des Besitztums allfällige Schulden in Abzug zu bringen. Nun verlangt eine Aktiengesellschaft den Abzug einer Dividendenreserve am steuerbaren Vermögen mit der Behauptung, die Reserve sei ein Passivum der Gesellschaft, sie schulde dieselbe den Aktionären; — im Steuerprozesse der schweiz. Rentenanstalt (vergl. das zitierte bundesgerichtliche Urteil vom 3. Februar 1888) behauptete diese, der Gewinnfond bzw. ein gleichwertiger Betrag sei eine Schuld der Anstalt. In beiden Fällen verringert oder vergrössert sich, je nachdem entschieden wird, die betreffenden Summen seien Passiven oder seien es nicht, das steuerpflichtige Vermögen um jene Summen. Hiebei ist die Streitfrage die: Sind die Dividendenreserve oder der Gewinnfond steuerpflichtige Vermögensteile, — was von dem Ergebnis der Prüfung abhängt, ob sie Schulden seien oder nicht. c) Der vorliegende Fall: Nach § 7 des Steuergesetzes sind bei Berechnung von Einkommen, welches von der Betreibung eines Gewerbes herrührt, in Abzug zu bringen: . . . „die mit Gewinnung des Einkommens verbundenen Unkosten“. Also ist zu untersuchen: Sind Tantièmen Unkosten und daher bei Berechnung des steuerbaren Einkommens abzuziehen, d. h. steuerfrei; oder sind sie nicht als Unkosten zu behandeln und daher ein steuerpflichtiger Einkommensteil.

Prinzipiell soll die Frage, ob etwas, d. h. ein gewisses Wertobjekt steuerpflichtig sei, was nach dem Sinne unseres Steuergesetzes gleichbedeutend ist damit: ob es steuerpflichtiges Vermögen oder Einkommen bzw. steuerpflichtiger Vermögens- oder Einkommensteil sei, der Taxation des betreffenden Wertobjektes = Vermögen oder Einkommen bzw. Teil hiervon vorausgehen. In der Praxis macht sich das nun aber oft anders.

Indem die Taxationsorgane alles in die Vermögens- oder Einkommensschätzung einbeziehen, was nach ihrer Ansicht als Vermögens- oder Einkommensbestandteil zu betrachten ist, so setzen sie sich hiebei nicht selten in Widerspruch mit dem Steuerpflichtigen. Sehr oft kommen Finanzdirektion und Regierungsrat in die Lage, bezügliche Beschwerden der Pflichtigen entgegenzunehmen und zu entscheiden, ob wirklich das fragliche Objekt Vermögen oder Einkommen gemäss dem Steuergesetz, d. h. steuerpflichtiges Vermögen oder Einkommen sei. Finanzdirektion und Regierungsrat haben seit der Geltung des jetzigen Steuergesetzes hunderte solcher Entscheidungen getroffen, und nie ist es, nachdem der Entscheid zu Gunsten des Pflichtigen gefällt worden, einem Taxationsorgan, speziell auch nie einer Steuerexpertenkommission eingefallen, das betreffende streitige Objekt doch in die Berechnung des Vermögens oder Einkommens einzuschliessen. — Umgekehrt kommen Fälle vor, in welchen die Taxationsorgane einen Wertfaktor als nicht der Besteuerung unterliegend, als nicht steuerpflichtigen Vermögens- oder Einkommensbestandteil behandeln, während ihm vielleicht diese Qualität zukommt. Dann haben wiederum Finanzdirektion und Regierungsrat zu entscheiden, und bei der Bejahung der Steuerpflichtigkeit erhöht sich das von den Taxationsorganen geschätzte Vermögen oder Einkommen um diesen weitem Wertfaktor, dessen Umfang und Wert sie nun vielleicht noch ermitteln müssen.

Es steht nicht im Widerspruch mit § 30, lautend: „Die Expertenkommission entscheidet endgültig über den dem fraglichen Vermögen oder Einkommen“, d. h. steuerpflichtigen Vermögen oder Einkommen „zuzuschreibenden Umfang und Wert“, wenn durch eine Entscheidung über die Steuerpflichtigkeit eines Teiles desselben das Gesamtvermögen oder -Einkommen um jenen Teil herabgesetzt oder erhöht wird. Jedenfalls erleidet die zitierte Bestimmung eine Einschränkung, wenn die Steuerpflichtigkeit des Vermögens oder Einkommens bezw. einzelner Teile in Frage steht.

Die Festsetzung des Umfanges und Wertes eines Vermögens oder Einkommens geschieht in der Weise, dass die einzelnen Faktoren — wenn mehrere sind —, welche die Grösse des steuerbaren Vermögens oder Einkommens bedingen, für sich geschätzt und sodann addirt bzw. subtrahirt werden; das Resultat ist sodann das steuerbare Vermögen oder Einkommen. Es erfolgt also im Grunde eine Schätzung der einzelnen Bestandteile des Vermögens oder Einkommens; die Festsetzung des letztern als Ganzes ist bloss noch Rechnungssache. — Und so gut wie jeder einzelne Vermögens- oder Einkommensfaktor für sich einer Schätzung unterliegen kann, ebenso gut kann bei jedem einzelnen die Steuerpflicht in Frage kommen — sofern nicht die Schätzung wie die Steuerpflicht gegeben ist. Ja es ist in gewissen Fällen bei der Beurteilung der Steuerpflicht noch ein weiteres Eintreten auf Detailpunkte erforderlich, als dies bei der Schätzung nötig scheint. Ueberall aber wird das Mass, der Wert des betreffenden Faktors durch die Entscheidung über die Steuerpflichtigkeit nicht berührt; es entsteht daher kein Eingriff in die Kompetenz der Taxationsorgane.

Titel I des Steuergesetzes behandelt in den §§ 2—9 ausschliesslich die Steuerpflicht, und am Schlusse steht der § 10, der die Behörden bezeichnet, welche die Streitigkeiten über Fragen der Steuerpflichtigkeit entscheiden. Es wäre unrichtig, zu sagen, Finanzdirektion und Regierungsrat haben nicht in allen Fällen, in welchen es sich um die Auslegung und Anwendung der §§ 2—9 handelt, Entscheidungskompetenz. — Diese Anschauungsweise könnte noch am ehesten Platz greifen, wenn lediglich die Stellung des Steuersubjektes (ob Niedergelassener oder ausser dem Kanton wohnhafte Person, privatrechtliche Korporation oder öffentlich rechtliche u. s. w.) die Steuerpflichtigkeit oder Steuerfreiheit seines Vermögens oder Einkommens bedingen würde. Allein die Kompetenz von Finanzdirektion und Regierungsrat ist in solchen Fällen stets anerkannt worden. Ebenso ist unseres Wissens nie bestritten worden, dass Finanzdirektion und Regierungsrat im Streitfalle zu entscheiden haben, von welchem Zeitpunkte an Jemand sein Vermögen oder Einkommen versteuern müsse. Und was diejenigen Streitfälle betrifft, in welchen lediglich die Eigenart des Steuerobjektes für die Steuerpflichtigkeit bestimmend ist, so kann hierorts angesichts des klaren Wortlautes von § 10 in der Tat nicht eingesehen werden, dass Finanzdirektion und Regierungsrat nicht oder unter gewissen Voraussetzungen nicht zuständig sein sollen. Wir verweisen auf die in pag. 3

zitierten drei Beispiele aus den §§ 3, 6 und 7, welche leicht um eine grosse Reihe vermehrt werden könnten. Ist denn ein begründeter Zweifel möglich, dass in allen drei Fällen die Frage: Sind die betreffenden Objekte steuerpflichtig, identisch ist mit derjenigen: Sind sie Vermögen oder Einkommen im Sinne des Steuergesetzes? Wo es auf das Objekt ankommt, hängt die Steuerpflichtigkeit stets davon ab, ob es Vermögen oder Einkommen gemäss dem Steuergesetze sei. Sollen Finanzdirektion und Regierungsrat keine Entscheidungsbefugnis haben, wenn die Steuerpflichtigkeit des Objektes von der Eigenschaft des Objektes bedingt ist, und bloss dann entscheiden dürfen, wenn die Steuerpflichtigkeit des Objektes von der Eigenart des Steuersubjektes abhängt? Hier ist doch der Wortlaut des § 10 kaum zu misverstehen. — Die Expertenkommission wird durchaus nicht gehemmt, über Umfang und Wert des Vermögens oder Einkommens zu entscheiden; wolverstanden des steuerpflichtigen Vermögens oder Einkommens; anderes als steuerpflichtiges muss sie nicht taxiren, es sei denn, dass über die Steuerpflichtigkeit Zweifel bestehen.

Hiemit dürfte unsere Behauptung, dass die Steuerexpertenkommission wie auch die übrigen Taxationsorgane lediglich Tatfragen, Tatfragen des Umfanges und Wertes eines Vermögens oder Einkommens d. h. der einzelnen Faktoren zu entscheiden haben, dass dagegen die Rechtsfrage, was Vermögen oder Einkommen ist und als solches der Steuer unterliegt, im Streitfalle der Beurteilung von Finanzdirektion und Regierungsrat untersteht, erwiesen sein.

Es wird dadurch zugleich klar, dass es sich im Steuerstreite der Kreditanstalt um eine von Finanzdirektion und Regierungsrat zu lösende Frage der Steuerpflicht, nicht um eine Taxationsfrage handelt.

Wir möchten aber, der ausserordentlichen Tragweite gedenkend, welche eine Aenderung der im Sinne vorstehender Ausführungen bisher von Finanzdirektion und Regierungsrat geübten Praxis, namentlich in Bezug auf das Verhältnis zwischen diesen Behörden und den Taxationsorganen, zur Folge hätte, und mit Rücksicht darauf, dass in vereinzelt Fällen in ganz unbegreiflicher Weise sowol gewisse Steuer-Expertenkommissionen als die Gerichte sich über diese Praxis hinweggesetzt haben, nicht versäumen, noch auf die Detailpunkte der Rekurschrift zu antworten:

Der Bemerkung der Rekurrentin in Ziffer 3, die Frage sei einfach die, ob die Taxation der Steuerkommission richtig sei, halten wir die beiliegende Zuschrift (Beilage No. 2) der Rekurrentin an die Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 23. Januar 1895 entgegen, in welcher sie selber wörtlich sagt:

„Wir anerkennen zwar die von der Steuerkommission ihrer Taxation zu Grunde gelegten einzelnen Posten an sich als richtig, beantragen aber, dass von dem Gewinnsaldo des Jahres 1893 von 2,350,082 Fr., ausser dem Abzuge von je  $4\frac{1}{2}\%$  des Aktienkapitals und der Reserven, sowie des Saldo vortrages vom Jahr 1892 noch weiter in Abrechnung kommen die im Jahr 1893 ausgerichtete Tantième von 150,000 Fr., und dass somit das steuerpflichtige Einkommen unserer Anstalt für das Jahr 1894 auf 390,600 Fr. angesetzt werde.“

Das ist doch gewiss eine Anerkennung der Taxation der Steuerkommission optima forma, und diese Anerkennung ist nie widerrufen worden. Es konnte sich also keineswegs mehr fragen, ob die Taxation richtig sei, sondern vielmehr einzig und allein nur, ob die Rekurrentin für die erwähnte Tantième pro 1894 einkommenssteuerpflichtig sei oder nicht.

Wenn die Rekurrentin argumentirt, eine Frage der Einkommenssteuerpflicht würde voraussetzen, dass für einen gewissen Teil des zugegebenen Netto-Einkommens Steuerfreiheit beansprucht würde, dass in concreto also — wie die Finanzdirektion „merkwürdigerweise zugegeben habe“ — die Tantièmen (als mit Gewinnung des Einkommens verbundene Unkosten) für die Versteuerung ausser Anschlag fallen, so sagen wir:

Die Finanzdirektion hat lediglich erklärt, es frage sich bloss, ob die Tantièmen, als mit Gewinnung des Einkommens verbundene Unkosten, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens ausser Anschlag fallen. Nun kann aber ein Abzug des Tantièmenbetrages unter dieser Qualifikation keineswegs erfolgen; denn — abgesehen von der bereits erwähnten Anerkennung der Taxation durch das Schreiben vom 23. Januar 1895, rechnet die Rekurrentin selbst in ihrem Geschäftsbericht von 1893, und analog in den andern Geschäfts-

berichten, die Tantiemen nicht zu den Unkosten. Der Bericht von 1893 enthält Seite 22 folgenden Passus:

„Mit Einschluss des Fr. 144,396. 63 betragenden Saldo-vortrages von 1892 erzeugt der Gewinn- und Verlustkonto nach Abzug sämtlicher Passivzinsen, Abschreibungen, Unkosten und Steuern einen Aktivsaldo von Fr. 2,350,082.03.“

Und es bestimmen auch die Statuten der Schweiz. Kreditanstalt (Beilage 15) § 43 in Uebereinstimmung mit Art. 630 Abs. 1 des S.-O.-R., dass die Tantiemen aus dem Reingewinn ausbezahlt werden. Es ist daher unrichtig, wenn die Rekurrentin in ihrer Rekurschrift (sub 3) das von der Steuerkommission nach Abzug der gemäss § 7 steuerfreien  $4\frac{1}{2}\%$  des Aktienkapitals und der Reserven vom Reingewinn auf 540,600 Fr. festgestellte Einkommen als Brutto-Einkommen bezeichnet.

Verlangt die Rekurrentin, es sollen von dem Gewinnsaldo ausser dem Abzuge von  $4\frac{1}{2}\%$  des Aktienkapitals und der Reserven, sowie des Saldo-vortrages vom Jahr 1892 noch weiter in Abrechnung gelangen die Tantiemen, und zwar als mit Gewinnung des Einkommens verbundene Unkosten im Sinne des § 7, so begehrt sie eben schlechterdings für dieselben Steuerfreiheit.

In Beziehung auf die weiteren Ausführungen der Rekurschrift bemerken wir noch folgendes:

Der Begriff „Netto-Einkommen“ ist dem zürcherischen Steuergesetze fremd. Es handelt sich um das steuerpflichtige Einkommen, und die Taxation hat Umfang und Wert desselben zu bestimmen. — Wir weisen damit die Taxationsorgane in die Schranken zurück, welche ihnen gemäss dem Titel III des Steuergesetzes einerseits, dem Titel I und den daherigen Kompetenzen von Finanzdirektion und Regierungsrat anderseits und gemäss ihrer Stellung als Hilfsorgane der administrativen Gewalt gestellt sind.

Wir stimmen mit der Rekurrentin darin überein, dass, wenn hier eine Frage der Steuerpflicht vorliegt, im vorliegenden Falle kein Raum mehr für die Taxation bleibt. Die Rekurrentin gibt damit zu, dass alsdann die Berufung auf die Steuerexpertenkommission gegenstandslos ist.

Dem weitem Ausspruch der Rekurrentin: „Man ist fast versucht, anzunehmen, dass nach der Logik des angefochtenen Entscheides nur die Festsetzung der Einnahmen zur Taxation, die Festsetzung der Ausgaben dagegen zum Entscheid über die Steuerpflicht gehöre“, entgegnen wir, dass die Taxationsorgane von uns durchaus nicht gehindert werden wollen, das Mass, den Umfang der Ausgaben, d. h. derjenigen Faktoren, welche reduzierend auf das Einkommen wirken, endgültig festzustellen. Im übrigen argumentiren wir umgekehrt: Es kann nicht blos bei den Einnahmen, die eine Erhöhung des Einkommens bewirken, die Frage der Steuerpflicht aufgeworfen werden — wobei der Steuerpflichtige nur gewinnen könnte — sondern auch bei den Ausgaben, d. h. bei denjenigen Faktoren, die, wenn sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht mitgerechnet, d. h. nicht in Abzug gebracht werden, das steuerpflichtige Einkommen erhöhen.

Der Vergleich zwischen der Handelsgesellschaft und dem Commis intéressé ist unzutreffend.

2. Es ist nun aber ferner zu prüfen, ob, nachdem nach der Ansicht der Finanzdirektion und des Regierungsrates feststand, dass es sich im vorliegenden Falle um eine Frage der Steuerpflicht handelte, die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat berechtigt war, die Weiterleitung der von der Rekurrentin eingelegten Berufung auf die Expertenkommission zu verweigern, weil über Fragen der Steuerpflicht gemäss § 10 des Steuergesetzes nicht die Expertenkommission, sondern die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat zu entscheiden habe.

Die Rekurrentin spricht der Finanzdirektion bzw. dem Regierungsrat die Berechtigung hiezu ab (vgl. sub 1 der Rekurschrift) und zwar mit der Begründung, das Verfahren sei gemäss § 26 ff. des Steuergesetzes im Gange gewesen und die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat habe in dieses Verfahren nicht eingreifen dürfen, weil sie Gegenpartei sei.

Schon in der Begründung des angefochtenen Entscheides (sub 4) wurde mit Nachdruck die Ansicht zurückgewiesen, es sei die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat in Steuerstreitigkeiten „Partei“. Geht dies schon aus der Natur der Sache zur Genüge hervor, so hat auch Ihre h. Behörde mit Urteil vom 18. Februar 1876 in Sachen der Arth-Rigi-Bahn gegen die Regierung des Kantons Schwyz (Amtl. Sammlg. Bd. II. S. 158) ausdrücklich erklärt:

„3. Nun gehören aber die Steuern, welche ein Kanton bezieht, nicht zu dessen Privaterwerb, . . . . . sondern sie gehören zu dessen politischen, staatsrechtlichen Einnahmen, welche der Staat kraft der besondern ihm zustehenden öffentlichen Rechte erwirbt und bei denen der Staat resp. die Regierung nicht als Zivilpartei, sondern als die über dem Einzelnen stehende Gesamtheit bzw. als verfügende Behörde erscheint.“

Und dies wird auch im vorliegenden Falle seine Geltung haben.

Die Argumentation der Rekurrentin fällt damit ohne weiteres dahin und es muss auch die Bezeichnung der Finanzdirektion als Partei, wie sie die Verordnung des Obergerichts betreffend das Verfahren der Bezirksgerichte bei Anwendung des § 30 des Steuergesetzes (vom 18. November 1871) enthält, als eine irrtümliche erklärt werden.

Die ganze vorliegende Steuerprozedur wäre vielleicht abgekürzt worden, wenn die Finanzdirektion schon die Berufung der Rekurrentin auf amtliche Inventarisierung (vom 23. Januar 1895, vide Beilage 2) nicht zugelassen, sondern sofort die Frage der Steuerpflicht entschieden hätte. Es wäre aber geradezu widersinnig, wollte man daraus die Folgerung ableiten, die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat müsste nun auch die Berufung auf die gerichtliche Expertenkommission zulassen, obwol sich ergeben, dass diese zur Entscheidung des Streites gar nicht kompetent ist. Was sollte sie noch entscheiden? Dürfte denn die Expertenkommission das steuerpflichtige Einkommen der Rekurrentin um den Betrag der Tantiemen kürzen, wenn dies eine ausserhalb ihrer Kompetenz stehende Frage der Steuerpflicht ist? — Wäre nicht gerade an eine solche Handlung der Expertenkommission anschliessend der Vertreter des Staates berechtigt, die Frage der Steuerpflichtigkeit vor Finanzdirektion und eventuell Regierungsrat zur Entscheidung zu bringen, und würde nicht ohne weiteres ein die Steuerpflichtigkeit bejahender Entscheid bewirken, dass das von der Expertenkommission taxirte Einkommen um den Betrag der Tantiemen gesteigert würde? Das muss doch sofort bejaht werden. — Und wenn die Rekurrentin sagt: Die Finanzdirektion könne nicht wissen, wenn eine Berufung auf die Expertenkommission bei ihr eingereicht wird, um was es sich handle, d. h. um eine Taxationsfrage oder — nach ihrer Ansicht — um eine Frage der Steuerpflicht, so bestätigt sie hiedurch wieder unseren Standpunkt, dass es, auch wenn schon die Expertenkommission gesprochen hat, unter Umständen noch nicht zu spät ist, die Frage der Steuerpflicht aufzuwerfen.

3. Auch die weiter (sub 2 der Rekursschrift) von der Rekurrentin vorgebrachte Ansicht, die Finanzdirektion müsse unter allen Umständen einer Berufung auf die Expertenkommission Folge geben, entbehrt der Begründetheit.

Dass die Finanzdirektion dem Steuerpflichtigen gegenüber nicht Partei ist, wie die Rekurrentin auch hier behauptet, wurde bereits nachgewiesen. Sodann erscheint natürlich die Nichtzulassung einer solchen Berufung so lange nicht als Verweigerung eines Rechtsmittels, als die Finanzdirektion bzw. der Regierungsrat einfach bestehende Gesetzesvorschriften zur Anwendung bringt, wie dies im vorliegenden Falle geschehen ist.

Schon in der Beschwerdeschrift der Finanzdirektion an das Obergericht des Kantons Zürich (Abschrift in Beilage 28), welche zu dem mehrerwähnten Beschlusse vom 10. Juli 1897 führte, wurde ausgeführt, und in den Erwägungen zu dem angefochtenen Entscheide (sub 4 Abs. 4) wiederholt, bereits bei Einführung des Steuergesetzes vom 24. April 1870 sei von der Finanzdirektion angeordnet (vgl. Kreisschreiben betr. die Schätzungskommission für amtliche Inventarisierung vom 2. März 1871 Art. 5 Schlusssatz), seither stets so gehandhabt und auch vom Obergericht des Kantons Zürich in seiner bereits zitierten Verordnung vom 18. November 1871 Art. II implicite anerkannt worden, dass Berufungen auf die gerichtliche Expertenkommission bei der Finanzdirektion einzureichen sind.

Dem Obergericht wurden damals von der Finanzdirektion auch Erklärungen sämtlicher 11 Bezirksgerichte des Kantons Zürich eingereicht (Beilagen 29/30), wornach es seit dem Bestehen des gegenwärtigen Steuergesetzes nicht vorgekommen ist, dass Steuerpflichtige Berufungen auf die gerichtliche Expertenkommission direkte — ohne Vermittlung der Finanzdirektion — bei dem betreffenden Gerichte eingereicht haben. Das Obergericht hat in seinem Urteile vom 10. Juli 1897 mit

keinem Worte dieser gewiss nicht bedeutungslosen Tatsache Erwähnung getan.

Es muss ferner auch daran festgehalten werden, dass die bisherige Praxis, wonach die Finanzdirektion den Bezirksgerichten nur solche Berufungen zur Bestellung der Expertenkommission überweist, bei welchen nach der Ansicht der Finanzdirektion jene wirklich zuständig ist, mit keiner gesetzlichen Bestimmung in Widerspruch steht.

Die Behauptung der Rekurrentin ist unrichtig, dass die Finanzdirektion, auch wenn eine solche Berufung bei ihr eingereicht wird, nicht wissen könne, um was es sich handelt, dass sie also nicht sagen könne, es liege eine Frage der Steuerpflicht vor. Der Berufung auf die gerichtliche Expertenkommission geht entweder die amtliche Inventarisierung oder die Berufung an die Rekurskommission voraus, deren Ergebnisse der Finanzdirektion in der Regel genau bekannt sind, so dass sie sehr wohl im Stande ist, zu beurteilen, worauf sich die Berufung auf die Expertenkommission bezieht. Sollte in einem Falle Zweifel obwalten, so hat die Finanzdirektion unbestreitbar das Recht, sich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen über die Meinung seiner Berufung auf die Expertenkommission zu erkundigen.

Dass die Finanzdirektion auch dann nicht sagen dürfe, es handle sich um eine Frage der Steuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige genau sagt, was er verlangt, wäre doch gewiss gänzlich verkehrt.

Und verkehrt wäre ferner, wenn man aus dem Umstand, dass die Expertenkommission von 1893 die Rekurrentin für ihre 1892 ausbezahlten Tantiemen pro 1893 nicht einkommenssteuerpflichtig erklärte, den Schluss ziehen wollte, auch für das Jahr 1894 sei diese Frage von einer Expertenkommission zu entscheiden, wieweil diese hiezu zweifellos nicht kompetent ist.

Es mag allerdings auffällig erscheinen, dass die gleiche Frage pro 1893 von der Expertenkommission — unzuständigerweise — beurteilt wurde: Die Erklärung hiefür liegt in dem Umstande, dass bisher über die Frage der Tantiemenbesteuerung noch keine Klarheit geherrscht, da das gegenwärtige Steuergesetz in dieser Richtung jegliche Bestimmungen vermissen lässt und auch noch kein prinzipieller Entscheid von einer kompetenten Behörde vorlag (vgl. auch unten sub 4.). — Finanzdirektion und Regierungsrat sind keineswegs für alle Folgezeit gebunden, wenn sie einmal unterlassen haben, einen unrichtigen Entscheid, d. h. einen von einer inkompetenten Stelle ausgehenden Entscheid anzufechten, zu kassieren. Sie sind im vorliegenden Falle gebunden für das Jahr 1893, nicht weiter.

Wir betonen nochmals: Die erwähnte Prüfung der Zuständigkeit der Experten durch die Finanzdirektion liegt im Interesse eines einfachen, raschen und billigen Verfahrens. Hätte erst die Expertenkommission, wie die Rekurrentin dies verlangt, über ihre Zuständigkeit sich auszusprechen, so müssten im Falle einer Unzuständigkeitserklärung die Kosten für die Bestellung und Amtirung der Kommission — sie sind nicht unbeträchtlich — sei es nun vom Pflichtigen oder vom Staate bezahlt werden und es müsste die Berufung gemäss § 10 des Steuergesetzes an die Finanzdirektion zur erstinstanzlichen Behandlung zurückgewiesen werden, falls es sich, wie im vorliegenden Falle, herausstellt, dass es sich um die Entscheidung einer Frage der Steuerpflicht handelt.

Dabei darf ferner nicht unberücksichtigt gelassen werden, dass, woran in dieser Rekursbeantwortung auch schon erinnert wurde, die Expertenkommission keine ständige Gerichtsbehörde ist, sondern ein ad hoc gebildetes Kollegium des administrativen Organismus (vgl. Entscheidung des Bundesgerichtes XIV. S. 143), das seinem ganzen Wesen nach gemäss § 30 des Steuergesetzes nur über die Tatfrage der Wertung von Vermögen oder Einkommen, nicht aber über Rechtsfragen zu entscheiden hat. Wenn die Expertenkommission bloss von Fall zu Fall, also jedesmal zur Beurteilung eines genau bekannten Falles, gewählt wird, so ist doch ganz selbstverständlich, dass bevor man sie wählt, geprüft wird, ob sie überhaupt etwas zu tun hat. Diese Prüfung ist sehr leicht, weil der Expertenkommission nur Tatfragen der Schätzung vorzulegen sind.

Das Obergericht des Kantons Zürich meint in dem zitierten Beschlusse vom 10. Juli 1897, es sei „als selbstverständlich zu betrachten“, dass die Gerichte über die Frage, ob es sich bei einer Berufung auf die Expertenkommission um Steuerpflicht, nicht um eine Taxation handle, von sich aus zu entscheiden haben und nicht einfach an die Ansicht der Finanzdirektion gebunden



seien. Der Gesetzgeber wolle keineswegs sagen, dass auch hinsichtlich der Frage, was Gegenstand des Streites sei, einzig und allein die Ansicht der Finanzdirektion Recht schaffe.

Die Rekurrentin scheint diese absonderliche Auffassung selbst nicht zu teilen, wenigstens wird sie von ihr in der Rekurschrift nicht geltend gemacht.

Das Obergericht hat leider die zur Entscheidung dieser Frage zuständige Gerichtsstelle nicht genannt. Die Bezirksgerichte, welche gestützt auf § 30 des Steuergesetzes etwa in Frage kommen könnten, können nicht zuständig sein; denn das Kassationsgericht des Kantons Zürich hat mit Urteil vom 9. Mai 1883 (vergl. Rechenschaftsbericht des Obergerichtes Zürich von 1883, No. 107) ganz richtig entschieden, das Bezirksgericht sei der Expertenkommission gegenüber lediglich Wahlbehörde; eine entscheidende Kompetenz kommt ihm demnach nicht zu. Auch das h. Bundesgericht selbst misst zweifellos dem Bezirksgericht keine entscheidende Kompetenz zu, wenn es in der bereits zitierten Erwägung 5 des Urteils vom 3. Februar 1888 in Sachen der Schweiz. Rentenanstalt (Bd. XIV, S. 143) sagt: „Das Bezirksgericht Zürich seinerseits hat ein Urteil gar nicht gefällt, sondern es hat bloss (nach Vorschrift des Steuergesetzes) die Mitglieder der Expertenkommission bezeichnet und hernach den Spruch dieser Kommission den Parteien (resp. dem Pflichtigen und der Finanzdirektion) zur Kenntnis gebracht.“

4. Was die weitere Bemerkung der Rekurrentin (sub 3, lit. b und c) anbelangt, es hätten die Steuerkommissäre unterm 1. Juni 1894 beschlossen: „Tantiëmen sind von den Empfängern zu versteuern“, und dass das den Pflichtigen von der Finanzdirektion vorgelegte Selbsttaxationsformular dasselbe erkläre, so ist zu sagen, dass diesen Vereinbarungen der Steuerkommissäre keine Gesetzeskraft zukommt, ebensowenig wie den auf den Selbsttaxationsformularen angebrachten bezüglichen Anmerkungen.

Beide sind vielmehr nur der Ausdruck der jeweils geltenden Praxis und ändern mit dieser. So sagt denn noch das Protokoll über die Verhandlungen der Steuerkommissäre vom 22. Mai 1891, S. 13 Ziff. 6 (Beilage 34): „Das Einkommen der Aktiengesellschaften ist auf Grundlage der Gewinn- und Verlustkontobilanz vom letzten Jahre ohne Abzug der Tantiëme zu taxiren.“

Leider sind 1894 die Steuerkommissäre von dieser Praxis abgegangen; durch den angefochtenen Entscheid des Regierungsrates — den ersten in dieser Frage — wird nun die Frage der Tantiëmenversteuerung definitiv geregelt sein.

5. Die Rekurrentin wendet ferner gegen den angefochtenen Entscheid ein, es ergebe sich daraus zweifellos die Folge, dass der nämliche Einkommensbetrag von zwei Personen versteuert werden müsse.

Diesen Einwand hat die Finanzdirektion schon in der Verfügung vom 11. Dezember 1896 widerlegt; in dem Rekurse an den Regierungsrat gegen diese Verfügung wurde er nicht mehr wiederholt; offenbar hat die Rekurrentin dessen Haltlosigkeit damals selber eingesehen. Denn in der Tat liegt eine Doppelbesteuerung nicht vor, da nicht das nämliche Subjekt wiederholt für das nämliche Objekt in Anspruch genommen wird.

Auf jeden Fall kann nicht von einer unzulässigen Doppelbesteuerung im Sinne des Bundesrechts gesprochen werden, weil nicht zwei oder mehrere Kantone Steuerberechtigung für das gleiche Objekt in Anspruch nehmen. Eventuell käme also über diesen Einwand angeblicher Doppelbesteuerung dem Bundesgerichte keine Cognition zu.

Aus diesen Gründen beantragen wir Ihnen, den Rekurs der Schweizerischen Kreditanstalt als unbegründet abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge für die Rekurrentin.