

## A. STAATSRECHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

### ARRÊTS DE DROIT PUBLIC

---

Erster Abschnitt. — Première section.

### Bundesverfassung. — Constitution fédérale.

---

#### I. Rechtsverweigerung und Gleichheit vor dem Gesetze.

#### Déni de justice et égalité devant la loi.

105. Urteil vom 6. Oktober 1904 in Sachen  
„Motor“ gegen Regierungsrat des Kantons Bern.

*Bernische Steuerstreitigkeit: Besteuerung von Wasserkräften des Elektrizitätswerkes einer auswärts domizilierten Aktiengesellschaft. — Inkrafttreten einer bereinigten Grundsteuerschätzung mangels rechtzeitiger Einsprache. — Verwirkung des Rekurses wegen Rechtsverweigerung durch Verwirkung des Instanzenzuges bei den kantonalen Instanzen. — Doppelbesteuerung.*

A. Die Rekurrentin, eine in Baden, Kanton Aargau, domizilierte Aktiengesellschaft, besaß bis Ende 1903 das Elektrizitätswerk an der Rander, Gemeinde Spiez, Kanton Bern, dessen Grundsteuertaxation sich vom Jahre 1899 bis 1902 auf rund 290,000 Franken belaufen hatte. Bei der Berichtigung der Grundsteuerregister pro 1903 wurde die Rekurrentin in der Gemeinde Spiez

für eine Vermehrung ihres Grundsteuerkapitals im Betrag von 3,780,000 Fr., bestehend in 4200 nutzbar gemachten HP zu 900 Fr. eingeschätzt. Diese Maßnahme stützte sich auf eine regierungsräthliche Instruktion über das Schätzungsverfahren vom 20. Oktober 1875, deren § 19 in Abs. 4 besagt, daß bei Gebäuden und Etablissements, die den Vorteil der Benützung von Wasserkräften haben, eine erhöhte Schätzung in Form eines Zuschlags von 2000 Fr. per HP und per Jahr stattfindet, sowie auf einen Beschluß des Regierungsrates vom 29. Juni 1898, der für Elektrizitätswerke die Schätzung per HP und Jahr auf 900 Fr. reduziert. Das bereinigte Grundsteuerregister der Gemeinde Spiez war zu jedermanns Einsicht vom 1. bis und mit dem 22. Juli 1903 öffentlich aufgelegt, und es war diese Auflage in der Gemeinde auch vorschriftsgemäß bekannt gemacht worden, alles gemäß § 5 der ihrerseits durch Publikation im Amtsblatt und in den Amtsanzeigern und durch Anschlag an den gewohnten Orten bekannt gegebenen Verordnung des Regierungsrates vom 11. Februar 1903 über die Bereinigung der Grundsteuer- u. Register für das Jahr 1903, welcher § 5 lautet: „Vom 1. bis und mit dem 22. Juli 1903 sollen die Grund- und Kapitalsteuerregister zu jedermanns Einsicht öffentlich aufgelegt, diese Auflage in jeder Gemeinde auf übliche Weise bekannt gemacht und dem Amtschaffner hievon zu Händen der Steuerverwaltung schriftlich Kenntnis gegeben werden.“ Diese Vorschrift beruhte auf Art. 15 des großrätlichen Dekrets betreffend Revision der Grundsteuerschätzungen vom 22. August 1893, der bestimmt, daß die abgeänderten Grundsteuerregister während 21 Tagen zur Einsicht aufzulegen sind, welche Auflage öffentlich bekannt zu machen ist. Innerhalb der Auflagefrist können die Beteiligten gegen die erfolgte Verichtigung der Grundsteuerregister an die Finanzdirektion rekurrieren (Art. 16 des Dekrets und § 6 der Verordnung pro 1903). Die Rekurrentin hat innert der am 22. Juli 1903 zu Ende gegangenen Frist einen solchen Rekurs gegen die bereinigte Grundsteuerschätzung pro 1903 nicht ergriffen.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 1903 teilte der Amtschaffner von Niederstimmthal der Rekurrentin (in ihrem Bureau in

Thun) mit, er sei von der Steuerverwaltung davon in Kenntnis gesetzt worden, daß die Rekurrentin laut Steuerregister Spiez eine Vermehrung des Grundsteuerkapitals von 3,780,000 Fr. (4200 HP à 900 Fr.) verzeige; diese Wasserkräfte hätten schon 1899 eingeschätzt und versteuert werden sollen; der Amtschaffner sei beauftragt, nachträglich pro 1899—1902 die dergestalt berichtigte Grundsteuer zu beziehen. Die Rekurrentin erhob hierauf (am 30. Oktober 1903) Einsprache bei der Finanzdirektion, indem sie erklärte, daß sie von einer solchen Einschätzung bisher keine Mitteilung erhalten habe und geltend machte, daß eine Einschätzung der Wasserkräfte als Grundsteuerobjekte ungesetzlich sei, und eventuell, daß das Randerwerk bei weitem nicht 4200 nutzbare HP habe, wofür sie sich auf die Kontrollen des Werkes und auf ein von der bernischen Kantonalbank im Jahre 1902 eingeholtes Gutachten berief. Durch Entscheid vom 9. März 1904 wies der Regierungsrat die Einsprache ab mit folgender wesentlicher Begründung: Durch eine beinahe dreißigjährige Praxis sei festgestellt, daß die Wasserkräfte als Zubehörden zum Grundeigentum steuerpflichtig seien; diese Praxis sei auch vom Bundesgericht als verfassungsmäßig bezeichnet worden (Urteil vom 18. Juni 1903 in Sachen der Elektrizitätswerke Hagued).<sup>\*</sup> Die Einsprache der Rekurrentin müsse aber schon wegen Verspätung verworfen werden, weil sie nicht innerhalb der publizierten Auflagefrist erfolgt sei, welche Frist nach konstanter Praxis peremptorischen Charakter habe. Die Rekurrentin könne nicht geltend machen, daß sie keine Mitteilung von der erfolgten Bereinigung des Grundsteuerregisters pro 1903 erhalten habe; denn eine solche Mitteilung sei nirgends vorgesehen; sie sei eben durch die Auflage der Register und deren öffentliche Bekanntmachung ersetzt. Mangels einer rechtzeitigen Einsprache der Rekurrentin sei daher die bereinigte Grundsteuerschätzung des Randerwerkes pro 1903 in Rechtskraft erwachsen. Mit der Zustellung dieses Entscheides an die Rekurrentin (18. März 1904) verband der Amtschaffner von Niederstimmthal eine erneute Aufforderung, die Nachsteuer für die Jahre 1899 bis 1902 und die Steuer für das Jahr 1903 zu bezahlen.

\* In der Amtlichen Sammlung nicht abgedruckt.

B. Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat der „Motor“ rechtzeitig und in richtiger Form den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen mit den Begehren: Es sei die Besteuerung der Wasserkraft des Randerwerkes für die Jahre 1899 bis 1903 als Grundsteuerobjekt durch die Gemeinde Spiez und den Kanton Bern mit einem Kapital von 3,780,000 Fr. in jeder Form als verfassungswidrig und unzulässig zu erklären, und es seien demgemäß die Entscheidung des Regierungsrates von Bern vom 9. März, die Verfügung betreffend nachträgliche Einforderung der Steuern pro 1899 bis 1902, eventuell auch die Verfügung des Amtschaffners von Nieder-Simmenthal, d. d. 18. März 1904, aufzuheben. Eventuell: Es sei die Einschätzungssumme von 3,780,000 Fr. als eine willkürliche und verfassungswidrige zu erklären und dieselbe nach Mitgabe der Anbringen sub IV zu reduzieren, eventuell sei der Regierungsrat von Bern einzuladen, nach gepfogener Untersuchung eine sachgemäße Einschätzung vorzunehmen. In der Begründung wird unter Berufung auf das Urteil des Bundesgerichtes in Sachen des „Motor“ gegen Aargau vom 20. November 1903, speziell Erwägung 1 (abgedruckt Amtl. Samml. d. bundesger. Entsch., Bd. XXIX, 1. Teil, Nr. 103) nachzuweisen versucht, daß die Besteuerung der Wasserkraft des Randerwerkes als Grundsteuerobjekt mit Rücksicht auf das außerkantonale Domizil der Rekurrentin sowohl grundsätzlich als hinsichtlich der Höhe der Steuerschätzung gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoße. Ferner wird geltend gemacht, daß sich diese Besteuerung auch vom Standpunkt des bernischen Steuerrechts aus als Rechtsverweigerung darstelle, weil nach diesem die Besteuerung einer Wasserkraft als Grundsteuerobjekt nicht zulässig sei, was näher ausgeführt wird. Auch sei die Annahme, daß das Randerwerk 4200 nutzbare HP habe, rein aus der Luft gegriffen und willkürlich. Endlich werden die Auffassung des Regierungsrates, daß die fragliche Grundsteuerschätzung mangels einer rechtzeitigen Einsprache der Rekurrentin in Rechtskraft erwachsen sei, und die Dekretsvorschrift, auf welche der Regierungsrat in dieser Hinsicht abstellt, als Art. 4 BB verletzend, gerügt. Die Eintragung der Wasserkraft im Grundsteuerregister, so wird ausgeführt, sei schon deshalb bedeutungslos, als eine Wasserkraft gar kein Grundsteuerobjekt sei und daher auch

nicht in das Grundsteuerregister gehöre. Abgesehen hievon folge aus der Garantie der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 4 BB), daß derartige Steuerveranlagungen den Pflichtigen mitzuteilen seien, damit sie Gelegenheit hätten, sich dagegen zur Wehre zu setzen. Eine kantonrechtliche Bestimmung, wonach die Steuerregister durch bloße Auflage rechtskräftig würden, sei damit nicht vereinbar; und zwar müsse dies um so mehr gelten, wenn der Steuerpflichtige außerhalb des Kantons wohne. Was die Nachsteuern für die Jahre 1899 bis 1902 anbetrifft, so beruht die Beschwerde auf der Voraussetzung, daß hierüber die Verfügung einer kompetenten kantonalen Behörde ergangen sei.

C. Der Regierungsrat des Kantons Bern hat beantragt, es sei der Rekurs aus dem formellen Grunde, weil der bestrittene Steueranspruch nach bernischem Steuerrecht rechtskräftig festgestellt sei, eventuell als materiell unbegründet abzuweisen. Es wird bemerkt, daß darüber, ob die Rekurrentin für die Jahre 1899 bis 1902 eine Steuernachzahlung zu machen habe, ein Entscheid der kompetenten kantonalen Behörde noch nicht erfolgt sei; die Zahlungsaufforderung der Amtschaffnerei Niedersimmenthal sei kein solcher Entscheid. Zur Zeit könne sich der Regierungsrat über den Bestand oder Nichtbestand dieser Forderung nicht aussprechen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nachdem der Regierungsrat in seiner Bernehmlassung erklärt hat, daß eine verbindliche kantonale Verfügung, wonach die Rekurrentin für die Jahre 1899 bis 1902 nachträglich die Wasserkraft des Randerwerkes zu versteuern hätte, nicht besteht, können als Gegenstand des Rekurses nur noch der regierungsrätliche Entscheid vom 9. März 1904 und die bereinigte Grundsteuerschätzung pro 1903 in Betracht kommen.

2. Die bereinigte Grundsteuerschätzung des Elektrizitätswerkes an der Rander pro 1903 ist mangels einer rechtzeitigen Einsprache der Rekurrentin nach bernischem Steuerrecht, ohne Rücksicht auf ihre materielle Richtigkeit, formell in Rechtskraft erwachsen. Die Bestimmungen des großrätlichen Dekrets vom Jahr 1893, auf denen auch die Verordnung des Regierungsrates für die Vereinigung der Grundsteuerregister pro 1903 fußt, sind in dieser Hinsicht durchaus klar. Die Rekurrentin hat auch weder gegen die Rechtsbeständigkeit des Dekrets nach bernischem Ver-

fassungsrecht, noch gegen die Auslegung der Art. 15 und 16, wonach die sogenannte Auflagefrist mit peremptorischer Wirkung verbunden ist, etwas vorgebracht. Es kann aber auch keine Rede davon sein, daß diese Vorschriften, insofern darnach die Auflage der Grundsteuerregister bloß öffentlich bekannt gemacht und den Beteiligten nicht noch besonders mitgeteilt wird, allgemein oder wenigstens in ihrer Anwendung auf die Rekurrentin den von Bundeswegen bestehenden Anspruch auf rechtliches Gehör verletzen würde. Eine solche Fristansetzung an alle, die es angeht, auf dem Wege des allgemeinen Erlasses statt der individuellen Verfügung ist vielfach und auf den verschiedensten Gebieten der Verwaltung üblich, und ein bundesrechtlicher Satz, der dieser Praxis entgegensteünde, kann aus Art. 4 BV nicht hergeleitet werden, vorausgesetzt natürlich, daß — was hier nicht streitig ist — die Publikation des Erlasses ordnungsmäßig erfolgt. Auch vom Standpunkt des auswärts wohnenden Grundeigentümers aus kann vorliegend bundesrechtlich ein mehreres nicht verlangt werden; denn wer in einem Kanton Grundbesitz hat, dem kann auch zugemutet werden, daß er die seine Liegenschaft betreffenden ordnungsgemäß bekannt gemachten Erlasse kenne, und für die Rekurrentin konnte dies um so weniger mit Schwierigkeiten verbunden sein, als sie, wenn auch keine Zweigniederlassung im Kanton Bern, doch ihre Organe beim Randerwerk und auch ein Bureau in Thun hatte. Die Rekurrentin kann sodann die Anwendung jener Dekretsbestimmungen auf sie auch nicht mit dem Einwand ausschließen, daß die eingeschätzte Wasserkraft gar kein Grundsteuerobjekt sei, also nicht ins Grundsteuerregister gehöre und somit auch der Rechtskraft des Registers nicht teilhaftig sein könne. Es steht fest, daß nach langjähriger bernischer Steuerpraxis Wasserkräfte als Grundsteuerobjekte oder als Zubehörden, Annexe von solchen, behandelt werden. Für die formelle Gültigkeit der Einschätzung und deren Fähigkeit, mangels Einsprache unabänderlich zu werden, muß dies aber zweifellos genügen, so daß nicht erörtert zu werden braucht, ob die der fraglichen Praxis zu Grunde liegende Auffassung über die rechtliche und steuerrechtliche Natur der Wasserkräfte nach kantonal-bernischem Recht haltbar ist.

3. Hat somit der Regierungsrat, indem er die Einsprache der

Rekurrentin als verspätet zurückwies, sich einer Willkür jedenfalls nicht schuldig gemacht, so ist damit auch bereits gesagt, daß die bereinigte Grundsteuererschätzung selber auf dem Wege des staatsrechtlichen Rekurses aus Art. 4 BV nicht mehr angefochten werden kann, weder grundsätzlich, noch dem Betrage nach; denn die Voraussetzung einer Beschwerde wegen Rechtsverweigerung ist die Erschöpfung der kantonalen Instanzen, und es muß daher, wenn die auf kantonalem Boden offen stehenden Rechtsmittel verwirkt sind, auch der staatsrechtliche Rekurs wegen Rechtsverweigerung verschlossen sein.

4. Der Umstand, daß die fragliche Grundsteuererschätzung in Rechtskraft erwachsen ist, muß aber vorliegend auch einer Anfechtung wegen bundesrechtlich unzulässiger Doppelbesteuerung im Wege stehen. Wenn die Praxis des Bundesgerichtes eine Beschwerde wegen Doppelbesteuerung bei grundsätzlicher Anerkennung der Steuer in einem Kanton für das betreffende Steuerjahr ausschließt und eine solche Anerkennung z. B. in der Vorname einer Selbsttaxation erblickt (Amtl. Samml. d. bundesg. Entsch., Bb. XXVIII, 1. Teil, S. 121, Erw. 3), so muß dem der Fall gleichgestellt werden, da ein kantonaler Steueranspruch für ein bestimmtes Jahr infolge unterlassener rechtzeitiger Einsprache unanfechtbar und rechtskräftig geworden ist, wobei höchstens die Einschränkung zu machen ist, daß der Pflichtige allgemein durch sein Domizil, oder doch mit derjenigen Beziehung — Grundbetrieb, Niederlassung, Geschäftsbetrieb, zc. —, an welche der Steueranspruch anknüpft, der Hoheit des betreffenden Kantons unterstehen muß. Wer es unter diesen Umständen versäumt, die ihm zu Gebote stehenden Rechtsmittel gegen eine Steuerforderung zu ergreifen, muß sich gefallen lassen, daß dieses sein Verhalten als Anerkennung für das betreffende Steuerjahr gedeutet und eine nachträgliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung schon aus diesem Grunde abgewiesen wird, zumal es auch nicht die Aufgabe des staatsrechtlichen Rekurses sein kann, gegen solche auf eigener Verschämtheit beruhende Nachteile Schutz zu bieten, selbst wenn in ihnen nach Lage der Dinge eine unzulässige Doppelbesteuerung liegen sollte. (S. auch Amtl. Samml. d. bundesg. Entsch., Bb. II, S. 186 Erw. 2.) Die Rekurrentin hätte allerdings gegen die bereinigte Grundsteuererschätzung pro 1903, als angeblich gegen

daß Verbot der Doppelbesteuerung verstößend, direkt ans Bundesgericht gelangen können, da bei Rekursen mit diesem Beschwerdegund 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 Regierungsrate 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 Entscheid 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, besitze. In Bezug auf die Besteuerung der letztern werde auf Ziff. 42 der vom Regierungsrate 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-