Die Steuerfreiheit der für Kirchengzwecke bestimmten Güter und Stiftungen der römisch-katholischen Korporationen im Kanton Zürich

Autor(en): **Müller, E.**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV**

Band (Jahr): **45 (1926)**

PDF erstellt am: **24.04.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-896341>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrücke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Die Steuerfreiheit der für Kirchenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen der römisch-katholischen Korporationen im Kanton Zürich.

Von Oberrichter E. MÜLLER, Zürich.

I. Mit dem 1. Januar 1918 trat für den Kanton Zürich ein neues Steuergesetz, „Gesetz betr. die direkten Steuern (vom 25. November 1917)“, in Kraft. Die in Betracht kommende Bestimmung dieses Gesetzes lautet: „Von der Steuerpflicht sind befreit: . . . 4. die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen.“

1. Das neue Gesetz ist das Endresultat jahrzehntelanger Beratungen. Ein gewisser Einfluss des alten Steuergesetzes und dessen Anwendungspraxis auf diese Beratungen war nicht zu vermeiden, so dass trotz vieler und grundsätzlicher Neuerungen doch gesagt werden kann, das neue Gesetz sei aus dem alten hervorgegangen. Soweit beide Gesetze gleichlautende Bestimmungen enthalten, ist anzunehmen, solche Bestimmungen seien in gleicher Weise auszulegen und anzuwenden. Das frühere Gesetz mag daher zur Interpretation des bestehenden soweit nötig herangezogen werden. Weiter zurückzugehen ist dagegen abzulehnen; denn je mehr man sich von dem bestehenden Gesetze entfernt, desto grösser wird die Gefahr, die Grundsätze, welche es verwirklichen will, und welche es beherrschen sollen, aus dem Auge zu verlieren. Auch die Besteuerungsgrundsätze werden sich im Laufe der Zeiten ändern; das vorangegangene Steuergesetz, vom Jahre 1870, bestand gegen 50 Jahre in Rechtskraft; ein noch weiter zurückliegendes Gesetz verliert seine Bedeutung für den vorliegenden Fall.

Das frühere „Gesetz betr. die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer“, vom 24. April 1870, bestimmte im ersten Titel „Steuerpflicht“ in § 3: „Von der Vermögenssteuer sind ausgenommen: a) das Staatsgut, die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen, sowie die den Gemeinden gehörenden Gebäude, Liegenschaften und Mobilien, welche öffentlichen Zwecken dienen und keinen Ertrag abwerfen.“ Diese Bestimmung wird im geltenden Gesetze von 1917 auseinandergesogen und in § 3 unter Ziffer 1—4 genauer aufgeführt; „Von der Steuerpflicht sind befreit:

1. die Eidgenossenschaft nach Massgabe der Bundesgesetzgebung;
2. das Staatsgut und die unter Aufsicht des Staates stehenden Separatfonds und Stiftungen;
3. die Gemeinden für die Gemeindegüter, soweit sie öffentlichen Zwecken dienen;
4. die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen;
5. Krankenvereine auf Gegenseitigkeit“ u.s.f. —

Äusserlich besteht der Unterschied zwischen den Bestimmungen der beiden Gesetze darin, dass § 3 des alten Gesetzes konsequent die von der Steuer befreiten Wertobjekte nennt, § 3 des neuen Gesetzes dagegen unter Ziffer 1, 3, 5, 6 und 7 die mit Bezug auf gewisse Wertobjekte von der Steuerpflicht befreiten Subjekte, und nur unter Ziffer 2 und 4 direkt Wertobjekte aufzählt, welche von einer Steuer befreit sind. Mit Bezug auf die hier in Frage stehende Besteuerung sei an dieser Stelle vorläufig festgestellt, dass beide Gesetze mit dem gleichen Wortlaute als von einer Besteuerung befreit bezeichnen „die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen“.

2. Die Bestimmung des früheren Gesetzes hat ihre grundsätzliche Auslegung erhalten in einem Entscheide des Regierungsrates, vom 24. April 1875, in Sachen der Gemeinde Aussersihl gegen den Katholischen Kultusverein

in Luzern betreffend Besteuerung des in der Gemeinde Aussersihl befindlichen liegenschaftlichen Vermögens des letzteren. Durch jenen Entscheid wurde einem Beschlusse des Bezirksrates Zürich, vom 28. Januar 1875, lautend, die in Aussersihl gelegenen Liegenschaften (abgesehen von dem ehemals Voglerschen Hause) werden steuerfrei erklärt, zugestimmt „in Genehmigung des wesentlichen Inhalts der erstinstanzlichen Begründung“, die in der Hauptsache dahin ging:

„1. Es handelt sich nicht um die Frage, welche rechtliche Stellung im Kanton Zürich der katholischen Genossenschaft in Aussersihl oder der römisch-katholischen Kirche überhaupt, zu welcher jene sich zählt, sondern welche rechtlichen Eigenschaften dem Katholischen Kultusverein Luzern als Eigentümer der fraglichen Liegenschaften in Aussersihl zukommen.

2. Es kann nun darüber kein Zweifel walten, dass derselbe, gleichviel ob seine Tätigkeit auf die gesamte katholische Kirche oder nur auf eine bestimmte Richtung innerhalb derselben sich beziehe, im Kanton Zürich lediglich den Charakter eines Privatvereins für kirchliche Zwecke besitzt, da er vom zürcherischen Staate weder gegründet noch mit irgendwelchen offiziellen Attributen ausgerüstet worden ist.

3. Es ist dagegen anzuerkennen, dass dem Katholischen Kultusverein, wenn er dem Staate gegenüber Steuerfreiheit geniessen sollte, dieselbe Immunität auch für Gemeindesteuern zustände, da nach § 212 des Gemeindegesetzes das Staatsteuerregister als Grundlage für die Erhebung der Gemeindesteuern dient, und § 205 desselben Gesetzes speziell bestimmt, dass die unbelasteten Korporationen für dasjenige Vermögen beitragspflichtig seien, das der Staatssteuer unterworfen ist.

4. Es handelt sich also um die Frage, ob ein Privatverein für kirchliche Zwecke, wie der Katholische Kultusverein in Luzern ist, im Kanton Zürich Steuerfreiheit genieesse oder nicht.

5. Das frühere Steuergesetz (Offiz. S. XII 446, § 3) nahm von der Vermögenssteuer aus: die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke des Kantons oder Gemeinde bestimmten Güter und Stiftungen. Damals konnte der Umfang der Steuerbefreiung mit Bezug auf Privatkorporationen und Privatstiftungen zu Kirchen-, Armen- und Schulzwecken zweifelhaft sein. Der § 3 a des jetzigen Gesetzes (Bd. XV S. 338) sagt aber ganz allgemein: „die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen.“ Diese Fassung lässt keinen Zweifel darüber, dass es nicht auf den juristischen Charakter, ob öffentlich-rechtliche Korporation (§ 19 privatrechl. Ges.B.) oder privatrechtliche Korporation (§ 20 des zit. Ges.) ankommt, sondern bloss auf die Zweckbestimmung des betreffenden Korporationsvermögens; jedes Vermögen, das zu Kirchen-, Schul- und Armenzwecken dient, gehöre es einer öffentlichen oder einer Privatkorporation, ist steuerfrei. Jede andere Auslegung würde zur Ungerechtigkeit führen. Die katholische Kirche hat sich in zwei Glaubensrichtungen gespalten, die sog. römisch-katholische und die alt-katholische. Letztere Richtung ist zufällig in Zürich von der öffentlichen Kirchgemeinde Zürich vertreten. Aber auch die römisch-katholische Kirche, sei es nun der Katholische Kultusverein in Luzern, als Eigentümerin der Kirche, oder die Genossenschaft Zürich als Eigentümerin des Mobiliars und Nutzniesserin der Kirche, hat nach der Verfassung Anspruch auf freie Ausübung ihres Gottesdienstes, daher auch ihre Vermögen und die diesem Gottesdienste gewidmeten Anstalten steuerfrei sein müssen. Es wäre doch unleugbar eine Verletzung der Gleichheit, wenn die alt-katholische Gemeinde nicht nur Staatsunterstützung empfinde, sondern auch steuerfrei wäre, die römisch-katholische Genossenschaft dagegen vom Staate nicht nur nichts empfinde, sondern demselben noch Steuern zahlen müsste.

Zu allen Zeiten hat der Staat diese allgemeine Befreiung des zu Kirchen-, Schul- und Armenzwecken dienen-

den Vermögens ausgesprochen, weil er die private Befriedigung des Kirchen-, Schul- und Armenbedürfnisses begünstigen wollte, für welches Bedürfnis sonst der Staat in vermehrtem Masstabe eintreten müsste, und weil es unanständig erschiene, wenn der Staat, statt durch Steuerbefreiung solche humanitäre und religiöse Zwecke indirekt zu unterstützen, aus denselben noch Vorteil ziehen wollte.

6. Die liberale Auslegung dieses Gesetzesartikels wird ferner unterstützt durch § 19 der Staatsverfassung; wenn dort von einzelnen Privaten und Erwerbsgesellschaften gesagt ist, dass Steuerprivilegien zu ihren Gunsten unzulässig seien, so ist damit einer Steuerbefreiung für Gesellschaften, die nicht dem Erwerb obliegen, Raum gelassen. Dass der Katholische Kultusverein zu den Erwerbsgesellschaften gehöre, behauptet der Gemeinderat Aussersihl nicht.

7. Diese freiere Auslegung wird demnach durch die im Kanton Zürich bestehende Praxis bestätigt. Es genießt eine Reihe von Privatunternehmungen, welche Kirchen-, Schul- und Armenzwecken dienen, von jeher bis zur Stunde staatliche und Gemeindesteuerfreiheit, so auf kirchlichem Gebiet der Protestantische-kirchliche Hilfsverein, die Missionsgesellschaft, auf dem Erziehungsgebiete die Blinden- und Taubstummenanstalt, die Pestalozzistiftung, die übrigen Rettungsanstalten, der allgemeine Stipendienverein für Theologie-Studierende, der Versorgungsverein der Gemeinnützigen Gesellschaft des Bezirkes Zürich, das Lehrerseminar in Unterstrass, auf dem Gebiete des Armenwesens die zürcherische Hilfsgesellschaft, der allgemeine Armenverein, der Wohltätigkeitsverein, weibliche Armenvereine u.s.f. Auch der regierungsrätliche Rekursentscheid in Sachen des Lehrerseminars Unterstrass, vom 27. Dezember 1873, setzt als Grundlage voraus, dass die dem Stiftungszwecke der Anstalt unmittelbar dienenden Liegenschaften desselben steuerfrei bleiben.

8. Es ist offenbar, dass ein Abgehen von dieser bestehenden Praxis eine Massregel von grosser Tragweite

wäre, welche sich, ohne die Veranlassung eines gesetzgeberischen Aktes, wie z. B. die Erlassung eines neuen Gemeindegesetzes, auch dann nicht rechtfertigen würde, wenn sie unter dem Gesichtspunkte des fiskalischen Bedürfnisses oder der Gleichstellung aller Glieder des Staates sich empfehlen sollte.“

Dieser Entscheid des Regierungsrates wird deshalb hier mit seiner ganzen Begründung wiedergegeben, weil er in zwei Punkten von besonderer Bedeutung ist: er wurde in den ersten Jahren des Inkraftbestehens des alten Steuergesetzes getroffen, und er blieb während der ganzen Bestandesdauer dieses Gesetzes, also über 40 Jahre lang für die Auslegung desselben massgebend. So verfügte die Finanzdirektion in Übereinstimmung damit, den 26. April 1893, die nicht zu Kirchen- und Schulzwecken bestimmten Liegenschaften des Katholischen Kultusvereins in Luzern im Kanton Zürich seien steuerpflichtig, und den 25. Juli des gleichen Jahres, die zu Kirchen- und Schulzwecken beziehungsweise Pfarrwohnungen bestimmten Liegenschaften des Kultusvereins Luzern in der Gemeinde Dürnten usw. seien steuerfrei. Nach den nämlichen Grundsätzen entschied der Regierungsrat noch den 1. November 1917 in Sachen des Diöcesan-Kultusvereins Chur.

Unter dem neuen Steuergesetz führte die Finanzdirektion (Abteilung Steuern) mit Bezug auf eine Eingabe des Evangelischen Vereins Winterthur, in welcher dieser die Steuerfreiheit, gestützt auf § 3 Ziff. 4 StG, beanspruchte, aus: Nach dem angerufenen Paragraphen seien Güter und Stiftungen von der Steuerpflicht befreit, welche für Kirchenzwecke bestimmt seien, d. h. es seien unter dieser Voraussetzung gewisse Steuerobjekte von der Besteuerung ausgenommen. Das Begehren des Evangelischen Vereins Winterthur, als solcher von der Steuerpflicht befreit zu sein, gehe zu weit. Denn bei dieser Steuerbefreiung komme es nicht auf den Charakter des Steuersubjektes, sondern auf das Steuerobjekt an, und die Befreiung des Steuerobjektes habe keineswegs die Steuerbefreiung des

Steuersubjektes zur Folge (B.E. XLIV I N. 1). Der Evangelische Verein Winterthur sei ein religiöser Verein, und für diese habe das Gesetz keine Steuerbefreiung vorgesehen. Daher müsse die Einsprache gegen die Steuerpflicht als solche abgewiesen werden. Anders liege die Sache, soweit der Verein Güter besitze, welche im Sinne der Bestimmung des § 3 Ziff. 4 als zu kirchlichen Zwecken bestimmt gelten können. Allerdings seien eigentlich zu Kirchenzwecken bestimmte Güter nur solche zugunsten der evangelischen Landeskirche; denn diese sei die Staatskirche, und nur an dieser habe der Staat ein Interesse, welches die Steuerbefreiung, d. h. den Verzicht auf Besteuerung rechtfertige. Immerhin sei die Bestimmung des § 3 Ziff. 4 schon unter dem früheren Gesetze so ausgelegt worden, dass auch solche Güter, welche nicht direkt Zwecken der Landeskirche dienen, wenigstens dann von der Steuerpflicht befreit seien, wenn und soweit es sich um Güter handle, die unmittelbar der Kultusausübung dienen. So seien Vereinshäuser als solche nicht steuerfrei, sondern nur solche ihrer Teile, welche unmittelbar der Kultusausübung dienen, d. h. in welchen ausschliesslich gottesdienstliche Handlungen vorgenommen werden. Für die übrigen Güter sei der Verein der Besteuerung unterworfen; denn er verfolge zwar konfessionell gleiche Zwecke wie die evangelische Landeskirche, aber seine Güter dienen nicht ihr, sondern seinen Mitgliedern und ihren Freunden; er bestehe zwar aus Gliedern der evangelischen Landeskirche; mit seinen Gütern verfolge der Verein aber eigene Zwecke, nicht solche der Landeskirche (B.E. XLIII I N. 21). Der Evangelische Verein sei somit grundsätzlich steuerpflichtig; seine Güter, soweit sie unmittelbar und ausschliesslich der Kultusausübung dienen, seien steuerfrei (vom 18. Mai 1921). — Von ähnlichen Erwägungen geht ein regierungsrätlicher Beschluss vom 4. März 1921 aus, wonach der Katholische Kirchenbauverein Rapperswil in Wetzikon von der Steuerpflicht befreit wird mit Bezug auf das Gottesdienstlokal, sowie auf die von Pfarrer und

Vikar bewohnte Wohnung, dagegen nicht für einen Kirchenbauplatz, welcher vorläufig ein landwirtschaftlich beworbenes Grundstück darstelle, und für die Besteuerung immer auf die gegenwärtigen Verhältnisse abzustellen sei.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass der § 3 Ziff. 4 StG in gleicher Weise auszulegen ist wie der entsprechende Paragraph des früheren, alten Gesetzes; speziell, es handle sich in § 3 Ziff. 4 nicht nur um Güter und Stiftungen öffentlich-rechtlicher Korporationen, überhaupt nicht um eine Befreiung von Steuersubjekten, sondern um eine Objektsteuer.

II. Die hier in Betracht kommende Gesetzesbestimmung gab in den Gesetzesberatungen, welche sich über mehr als 15 Jahre erstreckten und ihren Abschluss in dem Erlass des geltenden Steuergesetzes fanden, wenig Anlass zu Erörterungen. Den 23. Oktober 1899 überwies der Regierungsrat dem Kantonsrate seinen Gesetzesentwurf, vom 16. Oktober 1899. (Siehe Amtsblatt Textteil 1899 S. 961.). Unter § 9 desselben wird bestimmt: „Von der Vermögenssteuer sind befreit: a) das Staatsgut des Kantons Zürich, die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen, sowie die den Gemeinden gehörenden Gebäude, Grundstücke und Mobilien, soweit dieselben öffentlichen Zwecken dienen und keinen Ertrag abwerfen.“ (Ib. S. 963). Danach werden unter Kirchen-, Schul- und Armenzwecken bestimmten Güter und Stiftungen nicht solche der öffentlich-rechtlichen Korporationen wie Staat und Gemeinden verstanden; dagegen spricht die Redaktion dieses § 9. In der Weisung zum regierungsrätlichen Entwurfe ist betreffend den hier streitigen Fall nichts bemerkt und ebensowenig unter den „hauptsächlichsten Revisionspunkten“. (Ib. S. 1028). Daraus ergibt sich, dass gegenüber dem damals bestehenden Zustande nichts geändert werden wollte.

Im Kommissionalantrage vom 27. März 1902 (siehe Amtsblatt Textteil 1902 S. 949 Gesetzesentwurf mit Weisung) wird das Vermögen für Kirchen-, Schul- und

Armenzwecke nirgends besonders erwähnt, wahrscheinlich weil die Einkommenssteuer die Grundlage des Steuersystems bildete. Nach einem Auszuge aus dem kantonsrätlichen Protokoll, vom 22. April 1903, ist damals die Bestimmung, dass von der Einkommenssteuer befreit sein sollen: die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen, wieder in das Gesetz aufgenommen worden. Es standen sich damals gegenüber der Kommissionalantrag und ein Abänderungsantrag des Regierungsrates, vom 16. April 1903. Der erstere enthielt die Steuerbefreiung der für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen nicht, wohl aber der letztere als § 3 d, der in der Hauptsache damit befürwortet wurde: der regierungsrätliche Vorschlag sei anzunehmen. Es würde dies der bisherigen liberalen Praxis entsprechen, die Kranken-, Schul- und andern Anstalten gegenüber beobachtet worden sei. Diese Anstalten nehmen dem Staate eine gewisse Pflicht ab. Die meisten derselben besitzen ein bestimmtes Vermögen; die Erträgnisse desselben aber reichen noch lange nicht für den Betrieb aus, und es sei notwendig, das Fehlende auf freiwilligem Wege zu decken. Die lit. d sei schon im alten Gesetze gestanden; wenn sie wegfallen würde, ziehe man den Schluss, man habe eine materielle Änderung vorgenommen. In der Abstimmung wurde lit. d in der Fassung des Regierungsrates angenommen unter Ablehnung eines Zusatzes: „und Krankenzwecken“. Dieser Wortlaut findet sich denn auch unverändert wieder in dem Entwurfe des Kantonsrates vom 28. Oktober 1904, unter § 3 lit. d (Amtsblatt Textteil 1904 S. 655). „Den 28. Oktober 1904 schloss der Kantonsrat die erste Beratung des von der Kommission vorgelegten Entwurfs zu einem Gesetz betreffend die direkten Steuern ab. Der Kommission hatte die Vorlage des Regierungsrates vom Jahre 1899 als Grundlage gedient.“ Hierauf wurde Frist angesetzt zur Entgegennahme von Volkswünschen bis Januar 1905. Damit war ein erster Abschnitt der Beratungen eines neuen Steuergesetzes abgeschlossen. —

Im Sommer 1905 bestellte der Kantonsrat eine neue Kommission, deren neuer Entwurf vom 20. März/Juni 1908 dem Regierungsrate zur Vernehmlassung überwiesen wurde. Dieser arbeitete einen neuen Entwurf, vom 10. August 1912, aus; er enthält § 3 Ziff. 4 im gegenwärtigen Wortlaute. Der Weisung ist zu entnehmen: „Der regierungsrätliche Entwurf schliesst sich materiell den genannten Entwürfen (gemeint sind diejenigen aus den Jahren 1899, 1904 und 1908), namentlich demjenigen der kantonsrätlichen Kommission vom Jahre 1908 in weitgehendem Masse an.“ (S. 29 ib.) — „Die in § 3 der Vorlage festgesetzten Ausnahmen von der Steuerpflicht für den Staat und die Gemeinden, Kirchen-, Schul- und Armengüter, und Stiftungen für solche Zwecke . . . entsprechen dem Inhalte des § 3 des Kommissionsentwurfes.“ (Ib. S. 59).

Den 30. März 1915 trat der Kantonsrat in die Beratung des Entwurfes seiner Kommission vom 15. Februar 1915 ein. § 3 Ziff. 4 war gleichlautend wie im jetzt geltenden Gesetze; er wurde ohne weitere Bemerkungen angenommen, nachdem der Referent Ziff. 5, 6 und 7 des § 3 als neu bezeichnet hatte. Wettstein sagt in seiner Darstellung: „Die Steuerreform im Kanton Zürich“ zu diesem Entwurfe: „Von der Steuerpflicht sind wie bisher befreit (§ 3): „ . . . sowie die kirchlichen, Schul- und Armenzwecken bestimmten Güter und Stiftungen.“ (Siehe ib. S. 97 und 158). Dabei ist es in der Folge geblieben; in den Beratungen und Entwürfen des Jahres 1916 gab der § 3 Ziff. 4 zu keinen weiteren Bemerkungen oder sogar Änderungen Anlass.

III. Die Formulierung (Redaktion) des § 3 Ziff. 4 StG.
1. Äusserlich oder redaktionell besteht der Unterschied der beiden Gesetze, desjenigen von 1870 und des bestehenden vom Jahre 1917, wie schon weiter oben angedeutet, darin, dass § 3 des ersteren die von einer Vermögenssteuer befreiten Wertobjekte, § 3 des letzteren dagegen unter Ziff. 1, 3, 5, 6 und 7 die mit Bezug auf gewisse Wertobjekte

von der Steuerpflicht befreiten Subjekte, und unter Ziff. 2 und 4 von der Steuer befreite Wertobjekte direkt aufzählt. Im alten Gesetze wurden unter lit. a des § 3 „die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen“ genannt, zwischen einerseits dem Staatsgute und andererseits den „den Gemeinden gehörenden Gebäude, Liegenschaften und Mobilien, welche öffentlichen Zwecken dienen und keinen Ertrag abwerfen“. Das Staatsgut also auf der einen Seite, gewisse Gemeindegüter auf der anderen Seite. Damit ist ausgeschlossen, dass unter den „für Kirchen-, Schul- und Armenzwecken bestimmten Gütern und Stiftungen“ nur solche der öffentlich-rechtlichen Organisationen des Staates und der Gemeinden verstanden sind, sprachlich aber nicht, dass auch im Staatsgute unter anderem kirchlichen, Schul- und Armenzwecken dienende Güter und Stiftungen inbegriffen sein können, und in gleicher Weise gilt das mit Bezug auf Wertobjekte der Gemeinden. Aber daneben werden die für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen besonders genannt, also abgelöst von Staat und Gemeinden, und als solche sind sie ebenfalls von der Besteuerung ausgenommen. Das hat denn auch die Steuerpraxis unter dem alten Gesetze unzweideutig erklärt und daran festgehalten.

Die Bestimmung des neuen Gesetzes, § 3 Ziff. 4, lautet wörtlich genau wie die entsprechende im vorangegangenen Gesetze; sowohl hieraus wie auch aus der Geschichte des neuen Gesetzes, wie weiter oben dargetan worden ist, ergibt sich, dass auch der Inhalt der Bestimmung: „für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmte Güter und Stiftungen“ in beiden Gesetzen der gleiche ist, und welches dieser Inhalt ist, ergibt sich aus den Anwendungsbeispielen, die weiter oben unter Ziff. I genannt worden sind. Ebenso steht diese Auslegung in Übereinstimmung mit der Einordnung der Bestimmung unter Ziff. 4 in § 3 des neuen Gesetzes. Die Ziff. 1—3 handeln von der Eidgenossenschaft, dem Staate und den Gemeinden als Steuersubjekte

mit Bezug auf gewisse ihnen zustehende Wertobjekte; Ziff. 4 nennt solche Wertobjekte für sich, abgelöst und ohne Rücksicht auf die Steuersubjekte, denen sie zugehören, und hierauf folgen unter Ziff. 5, 6 und 7 einige private Steuersubjekte. Die Bestimmung der Ziff. 4 findet daher Anwendung sowohl auf juristische Personen mit religiösen Zwecken als auch auf Vereine oder sogar natürliche Personen, je nachdem und soweit sich in deren Besitze nach Ziff. 4 von der Steuerpflicht befreite Güter oder Stiftungen befinden. (Siehe hiezu: „Befreiung juristischer Personen von der Steuerpflicht und Steuerpflicht juristischer Personen mit religiösen Zwecken“ von Dr. Klaus, wobei indes die hier zu lösende Frage nicht entschieden wird. S. 44.) Auch hier gilt das Nämliche wie beim alten Gesetze: Würde es sich in Ziff. 4 des neuen Gesetzes nur um Güter öffentlich-rechtlicher Organisationen, des Staates oder der Gemeinden handeln, so wäre diese Ziffer überflüssig; denn sowohl unter „Staatsgut und den unter Aufsicht des Staates stehenden Separatfonds und Stiftungen“ wie auch den „Gemeindegütern, soweit sie öffentlichen Zwecken dienen“, wären diejenigen Güter und Stiftungen inbegriffen, welche dem Staat gehören, und welche in den Kirchengemeinden kirchlichen, in den Schulgemeinden Schul- und in den Bürgergemeinden Armenzwecken dienen. Ziff. 4 enthält eben, und die gleichlautende Bestimmung enthielt schon im alten Gesetze, eine ausdrückliche Erweiterung hievon.

2. Was für die Staatssteuer gilt, gilt auch für die ordentlichen Gemeindesteuern, soweit keine besonderen Bestimmungen aufgestellt sind (§ 94 StG). Die Gemeinden beziehen eine Personalsteuer, welche den politischen, event. den Primarschulgemeinden zufällt; weiter erheben sie eine Einkommenssteuer und eine Ergänzungssteuer von den natürlichen Personen und eine Ertragssteuer und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen (§§ 102 und 103 ib.). Die Personalsteuer fällt ausser Betracht, da es sich im vorliegenden Falle um eine Objektsteuer

handelt. Die Einkommenssteuer wird auf Grund der in § 14 aufgestellten Staatssteuerskala, die Ergänzungssteuer nach den §§ 16—26 erhoben (§ 104 ib.). Für die Gemeindesteuern sind die Staatssteuerregister des laufenden Jahres massgebend (§ 108 ib.). Damit ist bewirkt, dass die Steuerbefreiungen für die Staatssteuern auch für die Gemeindesteuern gelten; denn soweit Befreiung eintritt, figurieren die befreiten Subjekte oder Objekte nicht im Staatssteuerregister, welches für die Gemeindesteuer die Grundlage bildet. Die Steuerpflicht erstreckt sich somit in beiden Fällen auf die nämlichen Bestandteile des Einkommens und des Vermögens der natürlichen Personen, und ebenso des Reinertrages und Kapitals der juristischen Personen (§ 95 ib.). An diesen Grundsätzen ändern die Vorschriften über die Erhebung der Armensteuer durch die Bürgergemeinden und der Kirchensteuer durch die Kirchengemeinden im wesentlichen nichts.

3. Eine besondere Stellung nehmen die ausserordentlichen Steuern ein, welche die politischen Gemeinden zu erheben berechtigt, nicht verpflichtet sind (§ 113 und folgende StG). Die Staatssteuerregister sind, was die grundsätzliche Steuerpflicht anbelangt, hier nicht massgebend, weil der Staat diese Steuern nicht erhebt.

a) Mit Bezug auf die Liegenschaftensteuer (§§ 114 bis 118) steht es im Belieben der Gemeinden, zu beschliessen, ob Liegenschaften von Anstalten und Gesellschaften, deren diese zur Erfüllung gemeinnütziger Zwecke bedürfen, von der Steuerpflicht befreit sein sollen oder nicht (§ 115 Ziff. 3). Nach § 94, der auch für diesen Abschnitt gilt, käme § 3 Ziff. 4 zur Anwendung; diese wird aber ausgeschlossen durch die besondere Bestimmung des § 115 Ziff. 3. Unter gemeinnützige Zwecke können Schul- und Armen- und auch Kirchengzwecke eingereicht werden. Ob dies geschehen soll, besonders ob das Merkmal der Gemeinnützigkeit vorliege, darüber zu entscheiden steht bei den Gemeinden.

b) Die Grundstückgewinnsteuer (§§ 119—124). Sie

spielt keine grosse Rolle mit Bezug auf die in Frage stehende Steuerpflicht; denn die von der Steuer befreiten Güter und Stiftungen werden nicht oder doch nur äusserst selten die Hand ändern, weil sie von vorneherein für einen genauen Zweck bestimmt und eventuell Stiftungsgut sind. In einem solchen Falle, wenn das Gut seinem Zwecke entfremdet oder die Stiftung aufgehoben wird, kann die Steuer kaum als unbillig bezeichnet werden. Was über die Anwendung der §§ 94 und 3 Ziff. 4 unter lit. a vorstehend gesagt worden, gilt im Hinblick auf die Bestimmung des § 120 Ziff. 2 und 3 auch hier. Soweit dadurch eine Steuerbefreiung festgestellt ist, wird sie auch den für Kirchen-, Schul- und Armenzwecken bestimmten Gütern und Stiftungen zugute kommen müssen. „§ 120. Von der Grundstückgewinnsteuer sind befreit: . . . 2. Gewinne auf Liegenschaften, für welche keine Liegenschaftensteuer bezahlt werden muss (§ 115). 3. Gewinne, die bei Zwangsversteigerungen oder beim Wiederverkauf von Liegenschaften erzielt werden, welche Pfandgläubiger ersteigert haben, sofern die Gläubiger aus dem Erlöse nicht voll befriedigt wurden.“

c) Für die Erhebung der Handänderungssteuer (§§ 125 bis 131) gilt, soweit entsprechende Verhältnisse vorliegen, das unter lit. a und b Gesagte, besonders indem auch hier die Gemeinden befugt sind, die Handänderungssteuer Anstalten und Gesellschaften mit gemeinnützigen Zwecken ganz oder teilweise zu erlassen. Diese Steuer erscheint mehr als eine erweiterte Kanzleigebühr. Ihre Erhebung sollte auf keine erhebliche Schwierigkeiten stossen.

4. Von der Steuerpflicht sind nach § 3 Ziff. 4 StG befreit Güter und Stiftungen, welche für Kirchen-, Schul- und Armenzwecke bestimmt sind. Die letzteren beiden Arten scheiden aus, weil die erste, die kirchlichen Güter und Stiftungen, hier allein in Behandlung stehen. Befreit sollen Güter und Stiftungen, bestimmt für kirchliche Zwecke, sein. Damit sie besteuert und also auch von einer Steuer befreit werden können, müssen diese Güter und

Stiftungen Objekte, die einer Bewertung fähig sind, Vermögensobjekte sein.

a) Das ZGB kennt die Bezeichnung „Güter“ als eines selbständigen, personifizierten Wertobjektes nicht; es gebraucht hiefür den Ausdruck „Anstalt“. Die Anstalten zerfallen in öffentlich-rechtliche Anstalten (Art. 59 Abs. 1 ZGB) und in die Stiftungen mit Einschluss der kirchlichen und Familien-Stiftungen (Art. 80 und folgende und Art. 87); die kirchlichen Stiftungen sind somit eine Unterabteilung der Anstalten. „Bei der Anstalt ist das Charakteristische das einem besonderen Zwecke gewidmete selbständige Vermögen“ (Haftner, Komm. zu Art. 52 unter III 1 b S. 174). „Mit der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck ist die materielle, vom Gesetz erforderte Unterlage für die Persönlichkeit geschaffen“ (ib. Note 9). Unterlage der Anstalt ist ein Vermögen, ein Gut oder, wie das Steuergesetz sich ausdrückt, „Güter“. Solche Anstalten oder Güter sind juristische Personen. Sie erlangen Persönlichkeit, wenn sie öffentlich-rechtlicher Natur sind. Ist dies nicht der Fall, so erwerben die einem bestimmten Zwecke gewidmeten und selbständigen Anstalten das Recht der Persönlichkeit durch die Eintragung in das Handelsregister (Art. 52). — Für die kirchlichen Anstalten oder Güter bleibt das öffentliche Recht des Bundes und der Kantone vorbehalten (Art. 59 Abs. 1). Solche Bestimmungen kennt das Zürcher Recht, speziell auch im Steuergesetz, nicht. Nach § 49 Abs. 2 zürch. Einf.G bleiben die Art. 52 und 59 ZGB unverändert in Kraft. Soweit für kirchliche Zwecke bestimmte Güter (Anstalten) öffentlich-rechtlichen Organisationen, dem Staat resp. der Landeskirche oder den öffentlich-rechtlichen Kirchgemeinden, soweit diese vom Staate als solche anerkannt sind, also den der evangelischen Landeskirche angehörenden Kirchgemeinden oder den katholischen Kirchgemeinden von Rheinau, Dietikon und Winterthur, oder der alt-katholischen Gemeinde in Zürich gehören, erhalten sie Persönlichkeit ohne Eintrag, alle andern erst mit dem Eintrage.

b) Die Unterlage einer Stiftung bildet ebenfalls das einem besonderen Zwecke gewidmete Vermögen (Art. 80 ZGB). „Die Art. 80 folg. gelten nur für die privatrechtlichen Anstalten, eben die Stiftungen, immerhin in dem Sinne, dass subsidiär die Vorschriften des ZGB auch für öffentlich-rechtliche und kirchliche Anstalten Bedeutung gewinnen können. Die privatrechtliche Natur der Stiftung hindert nicht, dass sie öffentlichen Zwecken dient . . .“ (Hafter, Vorbemerkung zu Art. 80 folg. unter I, 2 und 3). Die Errichtung der Stiftung erfolgt in der Form einer öffentlichen Urkunde oder durch letztwillige Verfügung (Art. 81 und Ausführungsbestimmung Art. 55 Abs. 1 ib. in Verbindung mit §§ 236 folg. des Einführungsgesetzes und Art. 498 ZGB). Die Stiftungen sind juristische Personen. Die kirchlichen Stiftungen bedürfen keines Eintrages in das Handelsregister (Art. 52 Abs. 2 ZGB); „der Gesetzgeber verzichtete hier auf die Eintragung, weil die kirchlichen Stiftungen sich auf Beziehungen zu den Angehörigen einer bestimmten kirchlichen Körperschaft beschränken und im privatrechtlichen Verkehr in der Regel wenig hervortreten“ (Hafter zu Art. 52 unter III 2 b Abs. 5, S. 176). Es macht also keinen Unterschied, ob die kirchliche Stiftung öffentlich-rechtlicher oder privater Natur sei, in beiden Fällen besitzen sie ohne Eintragung Persönlichkeit.

Der Wohnsitz der juristischen Personen, also auch der Anstalten im weiteren Sinne, soweit sie Persönlichkeit haben, sowie der kirchlichen Stiftungen im besondern befindet sich, wenn ihre Statuten es nicht anders bestimmen, an dem Orte, wo ihre Verwaltung geführt wird.

c) Die Güter und Stiftungen müssen für Kirchenzwecke bestimmt sein, es muss sich um kirchliche Güter und kirchliche Stiftungen handeln, damit sie die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen können. „Kirchliche Anstalten sind die an eine kirchliche Körperschaft sich anschliessenden oder ihr zudienenden, aber einem abgesonderten Zwecke gewidmeten selbständigen Vermögen; kirch-

liche Anstalten sind also namentlich die Klöster“ (Hafer, Komm. zu Art. 59 unter II 2 b). — „Das katholische Kirchenvermögen gehört aber in der Regel weder den Gemeinden noch dem Staate, sondern wird von der Kirche als eigener Korporation zu Eigentum angesprochen. Dazu kommen die allerdings teilweise privatrechtlichen, besonders katholisch-religiösen Anstalten und Gemeinschaften mit ihren Vermögen, als Stifte, Klöster, Kapellen, Bruderschaften usw. . . . Die öffentlichen Kirchengüter sind, auch wenn nicht der Gemeinde oder dem Staate gehörig, durchweg steuerfrei; ebenso die gestifteten Jahrzeiten und die Konfessionsfonds in den betreffenden Kantonen, nicht aber die Klöster, kirchlichen Stiftungen, etc.“ (Schollenberger, Staats- und Verwaltungsrecht der schweiz. Kantone, III. Bd. IV d. S. 71/72). — Siehe auch Egger, Komm. zu Art. 59 unter Ziff. 2a S. 204: „Der Begriff der Kirche ist ein anderer, engerer als derjenige der Religion oder der Konfession. Kirche ist nur derjenige religiöse Verband, der öffentlich-rechtlich anerkannt ist. Kirche bedeutet Staatskirche. Liegt diese besondere rechtliche Stellung nicht vor, dann ist nur eine Religionsgenossenschaft, nicht eine Kirche im Rechtssinn gegeben. Kirchliche Körperschaften und Anstalten sind somit nur diejenigen, die einen Teil der staatskirchlichen Organisation ausmachen oder durch ihren Zweck zu dieser zuzurechnen sind.“ Doch kann es nicht nur öffentlich-rechtliche, sondern auch privatrechtliche kirchliche Körperschaften und Anstalten geben; vergl. Art. 87 (ib. 2 b S. 204).

Diese rechtstheoretischen Ausführungen im Kommentar zum ZGB über den Begriff der Kirche sind indessen nicht weiter zu verfolgen; denn das Volk des Kantons Zürich ist auf diesem Gebiete, und zwar in weiterherziger Weise, seine eigenen Wege gegangen. Es bestimmte in Art. 63 Abs. 3 seiner Verfassung: „Die evangelische Landeskirche und die übrigen kirchlichen Genossenschaften ordnen ihre Kultusverhältnisse selbständig

unter Oberaufsicht des Staates.“ Art. 63 erwähnt die kirchlichen Güter und Stiftungen nicht. Redaktionell erscheint die evangelische Landeskirche als eine kirchliche Genossenschaft; jene wird unmittelbar neben diesen genannt; beide Arten ordnen ihre Kultusverhältnisse selbständig unter Oberaufsicht des Staates, wobei die Organisation der ersteren, der Landeskirche, mit Ausschluss jedes Gewissenszwanges durch das Gesetz zu bestimmen ist. Das Gesetz betreffend die Organisation der evangelischen Landeskirche des Kantons Zürich, vom 26. Oktober 1902, regelt die öffentlich-rechtlichen Verhältnisse. Es sieht die Möglichkeit vor, dass infolge abweichender religiöser Richtung sich eine Minderheit der Gemeinde zu einer kirchlichen Gemeinschaft mit gesondertem Gottesdienst und Religionsunterricht und mit eigener Seelsorge verbinde, ohne aus der Landeskirche ausscheiden zu wollen (§ 17). Weiter besteht in Zürich eine kirchliche Gemeinschaft der im Kanton Zürich wohnenden französisch sprechenden und der evangelischen Landeskirche angehörenden Personen; es besteht ein französischer Kirchenfonds, dessen Ertrag dieser evangelisch-französischen Kirchengemeinschaft zur Verfügung steht (§§ 20 und 22 ib.); auch diese Gemeinschaft hat öffentlich-rechtlichen Charakter. Im Laufe der Jahre wurden u. a. als kirchliche Genossenschaften behandelt: die christ- oder alt-katholische Gemeinde, die kirchliche Genossenschaft der bischöflichen Methodistenkirche von Deutschland und der Schweiz (RR 1872 S. 379). Das Gesetz betreffend Aufhebung des Stiftes Rheinau, vom 22. April 1862, nennt allgemein die katholischen Kirchengenossenschaften (katholische Gemeinden und Genossenschaften), deren kirchliche Bedürfnisse aus dem Vermögen des aufgehobenen Stifts befriedigt werden sollen. Den im Kanton Zürich lebenden Katholiken steht überall die freie Ausübung ihres Gottesdienstes und der damit verbundenen religiösen Handlungen zu (§ 1 Gesetz betreffend das katholische Kirchenwesen, vom 27. Oktober 1863); die bestehenden katholischen Kirch-

gemeinden Rheinau und Dietikon bleiben als solche anerkannt. Unter der katholischen Kirchgemeinde Zürich werden nur die zürcherischen Altkatholiken verstanden (Regierungsratsbeschluss vom 5. Juli 1873); die in Winterthur und Aussengemeinden wohnenden Katholiken bilden eine neukatholische Kirchgemeinde (§ 7 ib.); weitere katholische Kirchgemeinden können nur auf dem Wege des Gesetzes gebildet werden (§ 8 ib.). Auch diese Gesetze beschlagen lediglich die öffentlich-rechtliche Organisation der katholischen Kirchgemeinden.

Alle diese Organisationen, öffentlich-rechtliche sowohl als auch privatrechtliche, werden als kirchliche bezeichnet. Es handelt sich um eine Mehrheit von Personen, welche sich zur Bekennung und Ausübung eines wenigstens in der Hauptsache gleichen religiösen Glaubens verbunden haben. Ihr Zentrum oder Sammelpunkt bildet die körperliche Anstalt, in der sie vorzugsweise die der Ausübung ihrer Religion geweihten Handlungen vorzunehmen pflegen, die Kirche; diese Handlungen werden daher als kirchliche bezeichnet, und in übertragenem Sinne wird die Personengemeinschaft oft ebenfalls als Kirche genannt. Güter und Stiftungen, soweit sie direkt die kirchlichen Handlungen ermöglichen und unterstützen, dienen kirchlichen Zwecken und sind steuerfrei (§ 3 Ziff. 4 StG). Dabei macht das Gesetz nach Wortlaut und Inhalt keinen Unterschied, ob diese Güter und Stiftungen (Anstalten) öffentlich- oder privatrechtlicher Natur sind, und ob sie Persönlichkeit besitzen oder nicht. Immerhin muss es sich um eine Mehrheit von Personen handeln, damit von einer Kirche gesprochen werden kann. Eine Einzelperson kann keine Kirche bilden, auch wenn sie ein bestimmtes Gut (z. B. eine erstellte Kapelle oder Kirche) zur Ausübung ihres individuellen und separatistischen religiösen Bekenntnisses ausgeschieden hat. Das Gleiche wird zu sagen sein von einer kleineren Anzahl vereinigter Personen. Grundsätzlich eine Grenze zu ziehen, wo von einer Kirche gesprochen werden könne und wo nicht, bietet seine Schwie-

rigkeit; es wird sich dabei nicht nur um eine qualitative, sondern auch um eine quantitative Abschätzung aller Verhältnisse handeln, der Entscheid hierüber ist im einzelnen Falle zu treffen. Noch ist zu betonen: Die Steuerfreiheit ist eine Ausnahme; sie darf daher nicht ausdehnend angewendet werden; daher hat die Praxis mit Recht daran festgehalten, dass von Gütern und Stiftungen nur diejenigen und nur in dem Umfange von einer Besteuerung befreit sind, soweit sie im Zeitpunkte der Besteuerung in Wirklichkeit kirchlichen Zwecken dienen, entsprechend den weiter oben angeführten Entscheidungen.

d) Güter und Stiftungen (zusammen Anstalten) müssen, um steuerfrei zu sein, für einen bestimmten, einen kirchlichen Zweck bestimmt sein. Die Bestimmung muss eine ausdrückliche sein. Eine solche Zweckbestimmung ist möglich, seien die Güter und Stiftungen eigene Persönlichkeiten oder nicht, seien sie öffentlich- oder privatrechtlicher Natur. Die Stiftungen haben nach den privatrechtlichen Bestimmungen des ZGB stets Persönlichkeit; Güter ohne Persönlichkeit sind z. B. der französische Kirchenfonds (soweit ein solcher überhaupt besteht) und der katholische Kirchenfonds, beide zum Staatsgute gehörig. Die Güter und Stiftungen müssen qualitativ und quantitativ genau umschrieben und damit von andern Gütern deutlich abgetrennt sein. Ebenso muss die Verwaltung organisiert sein. Die Zweckbestimmung muss eine dauernde, nicht eine nur vorübergehende sein, im letzteren Falle wäre keine feste „Bestimmung“ vorliegend, unter dieser Voraussetzung kann diese zeitlich unbegrenzt oder begrenzt sein. Dienen die Anstalten ausser kirchlichen noch andern Zwecken, so muss derjenige Teil, welcher für kirchliche Zwecke bestimmt ist, für sich gewertet werden; denn nur dieser Teil hat Anspruch auf Steuerfreiheit. Mit der Zweckbestimmung ist es genau zu nehmen. Die Vergünstigung der Steuerfreiheit darf bei Abgrenzung der kirchlichen Bestimmung aus dem schon weiter oben angeführten Grunde nicht ausdehnend gewährt werden.

IV. Aus der vorausgegangenen Untersuchung ergibt sich:

Sowohl der klare Wortlaut der Ziff. 4 des § 3 StG und deren Einreihung in dem übrigen Inhalte des § 3 als auch die unzweideutige Geschichte über die Aufnahme der Bestimmung der Ziff. 4 in das neue StG ergeben als deren unanfechtbaren Inhalt, dass unter Güter und Stiftungen (nach der Bezeichnungsweise des ZGB „Anstalten“) solche öffentlich- oder privatrechtlichen Charakters mit oder ohne juristischer Persönlichkeit verstanden sind, und zwar in dem Sinne, in welchem das StG seine Auslegung in dem Entscheide der Finanzdirektion, vom 18. Mai 1921, wenigstens in dessen Endresultate — dabei ist allerdings die Auffassung, dass unter Kirchengütern nur solche zugunsten der evangelischen Landeskirche verstanden seien, gegenüber der Verfassungsbestimmung des Art. 63 Abs. 3 nicht haltbar — und in einem Beschlusse des Regierungsrates, vom 4. März 1921 (siehe vorstehend I 2), gefunden hat.

In dem Entscheide des Regierungsrates vom 24. April 1875 wird, wie weiter oben schon erwähnt wurde, gesagt: „Es ist offenbar, dass ein Abgehen von dieser bestehenden Praxis eine Massregel von grosser Tragweite wäre, welche sich ohne die Veranlassung eines gesetzgeberischen Aktes, wie z. B. den Erlass eines neuen Gemeindegesetzes, auch dann nicht rechtfertigen würde, wenn sie unter dem Gesichtspunkte des finanziellen Bedürfnisses oder der Gleichstellung aller Glieder des Staates sich empfehlen sollte.“ Dies gilt jetzt noch. Ein neues Steuergesetz hat die in Frage kommende Bestimmung in gleicher Formulierung und mit dem nämlichen Inhalte vom alten Gesetze in sich hinübergenommen. Dabei entbehrt die Annahme jeder Grundlage, § 3 Ziff. 4 finde auf die für Kirchenzwecke bestimmten Güter und Stiftungen der römisch-katholischen Korporationen im Kanton keine Anwendung, weil diese keine Stiftungen, sondern Vereine, und seine Liegenschaften keine „Güter“ seien, und als Kirche in steuerrechtlichem Sinne nur die im Kanton Zürich als Staatskirche

anerkannte Kirche, also die evangelische Kirche und einige wenige katholische Kirchgemeinden zu verstehen seien. Eine solche Interpretation der fraglichen Gesetzesbestimmung setzt sich über die ganze Geschichte jener hinweg und findet auch im Steuergesetze selbst nirgends seine Begründung. Mit Recht wird in der genannten Entscheidung der Finanzdirektion vom Jahre 1921 festgestellt, dass es sich nicht um die Besteuerung des Steuersubjektes als solchen, sondern um bestimmte Güter dieses als Steuerobjekt handle; dass solche Güter geeignet seien, kirchlichen Zwecken zu dienen und infolge davon Anspruch haben auf Steuerfreiheit. Ob der Inhaber der Güter eine Stiftung oder ein Verein sei, darauf kommt nichts an. — Aus den gleichen Gründen ist die Bemerkung in der provisorischen Dienstanleitung für die Einschätzungsorgane, erlassen vom kantonalen Steueramte, 1. November 1919/15. März 1920, auf Seite 7 unter Ziff. 4: „Güter privater juristischer Personen, die für die (in § 3 Ziff. 4) genannten Zwecke bestimmt sind, können nur dann als steuerfrei anerkannt werden, wenn bei den erwähnten Personen jeder Erwerbszweck statutengemäss vollständig ausgeschlossen ist,“ unrichtig.