

## III. DOPPELBESTEuerung

## DOUBLE IMPOSITION

50. Urteil vom 11. Dezember 1926

## i. S. Honegger-Schellenberg gegen Zürich und Zug.

Errichtung einer Familienstiftung mit Sitz in einem anderen als dem Wohnsitzkanton des Stifters. Besteuerung des « Stiftungs - Kapitals » und des Ertrages daraus beim Stifter durch dessen Wohnsitzkanton, weil es sich um eine bloss zu Steuerumgehungszwecken vorgenommene Gründung handle, die an der bisherigen Zuständigkeit des Vermögens in Wirklichkeit nichts ändere. Abweisung der dagegen aus Art. 46 Abs. 2 BV erhobenen Beschwerde.

A. — Der Rekurrent Hermann Honegger-Schellenberg ist Teilhaber der Kollektivgesellschaft Honegger & C<sup>ie</sup> in Wetzikon, Kanton Zürich und daselbst wohnhaft. Am 19. Dezember 1924 hat er durch öffentliche Urkunde die « Familienstiftung Honegger-Schellenberg » errichtet. Ziff. 1, 2 und 3 der Stiftungsurkunde lauten :

« 1. Mit der Stiftung bezweckt der Stifter die Fürsorge für sich selbst, für seine Ehefrau Adele Honegger geb. Schellenberg und für seine Nachkommen aus dieser Ehe. Alle Zuwendungen der Stiftung erfolgen als unpfändbare Unterstützungsbeiträge, soweit nicht ausdrücklich das Gegenteil verfügt wird. »

« 2. Der Sitz der Stiftung ist Zug. Durch Beschluss des Stiftungsrates kann er an einen anderen Ort der Schweiz verlegt werden. »

« 3. Als Stiftungskapital widmet der Stifter ein Vermögen von ..... Schweizerfranken in Obligationen der ..... Weitere Zuwendungen sind jederzeit möglich. »

Für die Verwaltung besteht ein Stiftungsrat von 3 bis 5 Personen ; er wird erstmals vom Stifter ernannt : die laufende Vermögensverwaltung kann vom Stiftungsrat Dritten übertragen werden (Ziff. 4 und 5). Ursprünglich

waren Stiftungsräte : der Stifter, seine Ehefrau und sein Bruder Wilhelm Honegger in Wetzikon. An die Stelle der Zweitgenannten ist seither Rechtsanwalt Dr. X. in Zug getreten. Zu den in der Stiftungsurkunde ausgesetzten ..... Fr. wurden der Stiftung aus dem Vermögen des Stifters vor dem 31. Dezember 1924 noch weitere ..... Fr. in Obligationen überwiesen. Dieses ganze Stiftungskapital ist bei der Zuger Kantonalbank in Zug in einem auf den Namen der Stiftung lautenden Depot hinterlegt.

Die Steuerkommission Wetzikon weigerte sich, darin eine steuerrechtlich wirksame Vermögensentäusserung zu sehen und bezog bei der Einschätzung für das Steuerjahr 1925 durch Beschluss vom 26., zugestellt 27. August 1925 die fraglichen Obligationen in das im Kanton Zürich steuerpflichtige Vermögen des Rekurrenten (Stifters) ein.

B. — Mit staatsrechtlichem Rekurs vom 26. Oktober 1925 hat hierauf Hermann Honegger-Schellenberg die Anträge gestellt, der Beschluss der Steuerkommission Wetzikon vom 26. August 1925 sei aufzuheben und der Kanton Zürich anzuweisen, bei Besteuerung des Vermögens des Rekurrenten für 1925 die der « Familienstiftung Honegger-Schellenberg » überwiesenen ..... Fr. freizulassen, eventuell möge das Bundesgericht eine Regelung treffen, welche die doppelte Besteuerung dieses Vermögenspostens und des daraus fliessenden Ertrages ausschliesse. Es wird ausgeführt : Die streitige Stiftung sei unter Beobachtung der formellen und sachlichen Erfordernisse des ZGB (Art. 335 und 80 ff.) und somit gültig begründet worden. Sie bilde danach eine eigene, von derjenigen des Stifters, der Stiftungsberechtigten oder der Stiftungsräte verschiedene juristische Person. Das als Stiftungskapital gewidmete Vermögen sei mit der tatsächlichen Überweisung ihr Vermögen geworden und aus demjenigen des Stifters (Rekurrenten) ausgeschieden. Nach feststehender Rechtsprechung des

Bundesgerichts hätten aber Stiftungen mit Einschluss der Familienstiftungen, gleich anderen juristischen Personen, ihr Vermögen am statutarischen Sitze bzw. an dem Orte zu versteuern, wo ihre Verwaltung geführt werde. Beides sei im vorliegenden Falle Zug. Hier befänden sich die das Stiftungskapital bildenden Wertschriften und werde deren laufende Verwaltung — durch die Zuger Kantonalbank und den Stiftungsrat Dr. X, — besorgt : hier trete der Stiftungsrat zur Erledigung der übrigen Stiftungsgeschäfte zusammen. Die Besteuerung dieses Kapitals im Kanton Zürich enthalte demnach einen Übergriff in die Steuerhoheit des Kantons Zug und, da Zug dafür ebenfalls die Steuer erhebe, eine unzulässige Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV). Sie stehe überdies, nachdem die fraglichen Wertschriften sich am 31. Dezember 1924 schon nicht mehr im Vermögen des Stifters befunden hätten, auch in Widerspruch zu klarem kantonalen Gesetzesrechte (§§ 16 ff., 43 ff. des zürcherischen StG) und verletze insofern Art. 4 BV. Nach der unzweideutigen Vorschrift des § 41 des StG dürfe ferner auch das aus den Wertpapieren stammende Einkommen von dem Zeitpunkte an, wo sie ins Eigentum der Stiftung übergegangen seien, nicht mehr beim Rekurrenten besteuert werden. Der Rekurrent habe nur deshalb darauf verzichtet auch diesen Punkt in den staatsrechtlichen Rekurs einzubeziehen, weil die Übergabe an die Stiftung erst im Dezember 1924 erfolgt sei, sodass die Berücksichtigung der Zeitspanne, während deren die Titel im Jahre 1924 nicht mehr ihm gehörten, für die Einkommensberechnung keine praktische Bedeutung habe. Der zürcherische Fiskus scheinne allerdings den Standpunkt einnehmen zu wollen, dass die Errichtung der Stiftung oder doch die Vermögenszuwendung an sie eine blosser Fiktion sei und deshalb an der Zugehörigkeit der als « Stiftungskapital » ausgeschiedenen Vermögenswerte zum Vermögen des Rekurrenten nichts zu ändern vermöge. Doch sei diese

Behauptung rein willkürlich und entbehre jeder tatsächlichen Grundlage. Sobald ein den Vorschriften des ZGB entsprechender und deshalb zivilrechtlich rechtsbeständiger Stiftungsakt vorliege, sei auch das Stiftungskapital mit der tatsächlichen Übergabe an die Stiftung der Herrschaft des Stifters entzogen worden. Er könne darüber nicht mehr verfügen, weder über die Substanz noch über die Zinsen. Hiezu sei vielmehr nur der Stiftungsrat befugt und auch dieser nicht nach seinem Gutfinden, sondern bloss innerhalb der Bestimmungen des Stiftungsrates und des Gesetzes. Dass der Stifter selbst dem Stiftungsrat angehöre, berechtige noch nicht dazu, die Stiftung oder Vermögenszuwendung an sie als Fiktion zu behandeln. Denn er geniesse gegenüber den anderen Stiftungsräten keinerlei Vorrechte und sei an das Stiftungsstatut und Gesetz genau so gebunden wie sie. Eine willkürliche Ausübung seiner Rechte als Mitglied des Stiftungsrates könnte durch den Widerspruch der anderen Mitglieder jederzeit wirksam verhütet werden. Wollte man aber die Auffassung der zürcherischen Steuerbehörde teilen, so müsste umgekehrt jedenfalls das Besteuerungsrecht des Kantons Zug verneint werden, weil dann von einem « Stiftungsvermögen », das der Steuerhoheit Zugs als Ort des Sitzes und der Verwaltung der Stiftung unterstehen würde, nicht mehr die Rede sein könne.

C. — Der Regierungsrat von Zug hat durch die kantonale Staatsanwaltschaft beantragt, es sei das Hauptbegehren der Beschwerde in dem Sinne gutzuheissen, dass für die Besteuerung der « Honegger-Schellenberg Familienstiftung » der Kanton Zug als zuständig erklärt werde. Er erklärt sich den Ausführungen des Rekurrenten insoweit anzuschliessen.

D. — Der Regierungsrat von Zürich hat auf Abweisung des Rekurses geschlossen, soweit er gegen diesen Kanton gerichtet ist. Er hält daran fest, dass die Stiftung ausschliesslich zur Steuerersparnis errichtet worden sei.

Darauf wiesen neben anderen Tatsachen schon die Umschreibung des Stiftungszweckes und Organisation, insbesondere die Zusammensetzung des Stiftungsrates hin. Sie seien so gewählt, dass als Träger des Vermögens trotz der formellen Übertragung auf ein anderes Rechtsobjekt in Tat und Wahrheit, wirtschaftlich nach wie vor der Rekurrent erscheine. Auf diese wirtschaftliche Gestaltung des Verhältnisses und nicht auf die vorgeschobene zivilrechtliche Form müsse es aber für die Frage der Besteuerung ankommen. Im Falle Brauchbar, der im Rekurs angerufen werde, habe es sich nach den der zürcherischen Finanzdirektion unterbreiteten Unterlagen um eine wirkliche Stiftung, nicht bloss um eine Scheingründung zum Zwecke der Steuerflucht gehandelt: der Stifter und seine Familie hätten überdies nähere persönliche Beziehungen zu dem gewählten Stiftungssitze, Oberägeri gehabt. Zwischen der Anerkennung der zugerischen Steuerhoheit für das Stiftungsvermögen und dessen Ertrag in jenem Falle und der Erledigung des vorliegenden Falles bestehe danach kein innerer Widerspruch.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts hatte sich schon wiederholt mit Fällen zu befassen, in denen juristische Personen (Aktiengesellschaften, Genossenschaften) lediglich zum Zwecke ins Leben gerufen worden waren, um einer verschärften Steuerpflicht zu entgehen, welche die auf die juristische Person übertragenen Vermögenswerte beim Verbleiben im Eigentum des bisherigen Eigentümers getroffen hätte. Es hat dabei jeweilen der kantonale Steuerbehörde das Recht zuerkannt, solche zur Umgehung des Steuergesetzes vorgenommene Gründungen steuerrechtlich nicht zu beachten und die ihnen zugewiesenen Aktiven nach wie vor beim früheren Eigentümer zu erfassen, wenn die Organisation der juristischen Person so gestaltet

war, dass in Tat und Wahrheit immer noch er es war, der über dieses Vermögen zu seinen Zwecken verfügen konnte und infolgedessen wirtschaftlich die Stellung des Vermögensträgers einnahm. So im Falle der Baugesellschaft Stans (BGE 32 I 630), wo eine Alp, die einem ausserhalb des Kantons Nidwalden wohnenden Eigentümer gehörte, auf eine hiezu besonders gegründete Aktiengesellschaft übertragen worden war, um der Vorschrift des nidwaldnischen Steuergesetzes zu entgehen, die für Grundeigentum ausserkantonaler Steuerpflichtiger keinen Schuldenabzug zulies (bestätigt für einen gleichen Tatbestand in dem Urteile in Sachen Aktiengesellschaft « Le Chalet » gegen Neuenburg vom 18. Oktober 1925). Ferner im Falle der Magazine zum Globus A.-G. gegen Zürich (BGE 41 I S. 360); die rekurrierende Gesellschaft war hier für Liegenschaftsbesitz besteuert worden, der formell, zivilrechtlich Eigentum einer besonderen Genossenschaft bildete, bei der sie aber durch ihre Beteiligung und die Besetzung der Verwaltung den entscheidenden Einfluss ausübte: die zürcherischen Behörden machten geltend, dass es sich um eine bloss Scheingründung handle zum Zwecke, der nach § 137 des kantonalen Gemeindegengesetzes für Aktiengesellschaften bestehenden Pflicht zur Versteuerung des vollen Wertes ihres Grundeigentums ohne Schuldenabzug auszuweichen. Der staatsrechtliche Rekurs wurde abgewiesen mit der Begründung: so wie die Dinge hinsichtlich des Besitzes der Anteilscheine der Genossenschaft und deren Geschäftsführung nach den unanfechtbaren tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanzen liegen, sei die Liegenschaftengenossenschaft kein Gebilde von selbständigem Bestand, sondern nur die Form, in der der Globus bestimmte Vermögensbestandteile besitze und verwalte; man stehe dabei nicht einmal wie in früheren Fällen (AS 30 I S. 243 Erw. 2 mit Zitat) einem Strohmann mit eigener rechtlicher Existenz, sondern einer willkürlich gewählten Gesellschaftsform gegenüber, die formell Trä-

gerin der Rechte sei, über die tatsächlich eine andere Gesellschaft verfüge. Diese Beziehung könne aber ohne Willkür als hinreichend betrachtet werden, um die Rekurrentin für den im Grundbuch auf den Namen der Liegenschaftengenossenschaft eingetragenen Liegenschaftsbesitz als liegenschaftsteuerpflichtig nach § 137 des Gemeindegesetzes zu erklären. In dem Urteile i. S. Schweizer. A.-G. für Kühlmaschinen L. A. Riedinger in Zürich vom 13. Februar 1913 (erwähnt in BGE 40 I S. 127) wurde ein Rekurs verworfen, der sich dagegen richtete, dass die zürcherische Steuerbehörde eine als selbständige Gesellschaft im schweizerischen Handelsregister eingetragene Unternehmung steuerrechtlich nicht als solche, sondern wie eine Filiale einer ausländischen Aktiengesellschaft behandelt hatte, weil ihr nach der internen Regelung der Beziehungen zwischen beiden in Wirklichkeit, wirtschaftlich nur dieser Charakter zukomme. Ähnlich im Falle des Norddeutschen Lloyd (BGE 46 I S. 175) eine Beschwerde dagegen, dass ein formell auf den Namen einer besonderen Aktiengesellschaft sich abspielender Geschäftsbetrieb steuerrechtlich als Teil des Betriebes des Lloyd selbst behandelt worden war. In all diesen Fällen handelte es sich allerdings um innerkantonale Steueranstände, nicht darum, welchem von mehreren Kantonen für ein bestimmtes Vermögen oder Einkommen die Steuerhoheit zustehe, so dass die Zulässigkeit der angefochtenen Besteuerung vom Bundesgericht nur aus dem beschränkten Gesichtspunkte des Art. 4 BV der Willkür und Missachtung klaren Rechts zu überprüfen war. Doch kann die Entscheidung auch auf dem Boden des Art. 46 Abs. 2 BV, für die Lösung der Steuerhoheitsfrage, nicht anders ausfallen, sofern man wenigstens einer Gründung gegenübersteht, die nachweisbar lediglich zu dem Zwecke vorgenommen worden ist, um der sonst bestehenden Steuerpflicht in einem andern Kanton zu entgehen, und sofern weiter die Gründung so gestaltet ist, dass in Wirklichkeit trotz der Verhüllung

durch die gewählte zivilrechtliche Form der bisherige Vermögensträger nach wie vor in bezug auf das betreffende Vermögen und dessen Ertrag die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zuseidung der Steuerhoheit ankommt. Im Entscheide i. S. A.-G. Columbus gegen Aargau und Glarus vom 27. Juni 1919 (BGE 45 I S. 190) hat denn auch das Bundesgericht bereits die zivilrechtliche Bestimmung der Verhältnisse einer Aktiengesellschaft in einer bestimmten Hinsicht als für die Steuerhoheitsfrage nicht entscheidend erklärt, indem es dem Kanton des statutarischen, im Handelsregister eingetragenen Sitzes der Gesellschaft das Besteuerungsrecht für den Fall absprach, dass diesem Sitze bloss formelle Bedeutung zukomme, während die ganze Geschäftsführung und Verwaltung der Gesellschaft tatsächlich in einem andern Kanton vor sich gehe. Im heutigen Falle kann diese in der Rekursantwort des zürcherischen Regierungsrates angerufene Entscheidung allerdings nicht zur Abweisung des Rekurses führen. Denn Zug ist nicht nur im Stiftungsakte formell als Sitz der Stiftung bezeichnet, sondern es werden auch die als «Stiftungskapital» ausgeschiedenen Vermögenswerte dort für die «Stiftung» verwaltet. Wohl aber darf unbedenklich angenommen werden, dass man es mit einem nur zu Steuerzwecken ins Leben gerufenen Gebilde zu tun hat, das an der bisherigen Zuständigkeit des ihm gewidmeten Vermögens nach den massgebenden Richtungen in Tat und Wahrheit nichts ändert. Im Rekurse wird allerdings erklärt, der Rekurrent habe «mit Rücksicht auf die schwere Krise, die die schweizerische Industrie insbesondere die Maschinenindustrie erschüttert hat und die heute noch nicht überwunden ist, eine gewisse Fürsorge für seine Familie treffen und ihr zu diesem Zwecke einen Vermögensbestandteil sichern» wollen. Doch wird nicht behauptet, dass speziell auch die Kollektivgesellschaft, deren Teilhaber der Rekurrent ist, von solchen Krisenwirkungen bedroht und sein Vermögen deshalb einer

ernstlichen Gefahr ausgesetzt sei, wie denn dasselbe — nach der im übrigen nicht angefochtenen Taxation — zum weitaus grösseren Teil, beinahe zwei Dritteln nicht in jener Beteiligung, sondern in davon unabhängigen Vermögenswerten, in der Hauptsache Wertpapieren besteht und das Stiftungskapital von . . . . . wiederum davon nicht einmal einen Zehntel ausmacht. Dazu kommt, dass jener Zweck ebensogut durch die Errichtung einer Stiftung am Wohnsitze des Rekurrenten, Wetzikon oder doch wenigstens im Kanton Zürich hätte verwirklicht werden können. Die Wahl von Zug, d. h. eines Ortes, zu dem weder der Rekurrent noch seine Familie irgendwelche persönlichen Beziehungen unterhalten, rechtfertigt die Annahme, dass es bei der ganzen Gründung überhaupt bloss darauf abgesehen war, die Progression zu umgehen, die die als Stiftungskapital ausgeschiedenen Vermögenswerte als Teil des Vermögens des Rekurrenten selbst treffen würde, und aus den im Vergleich zum zürcherischen niedrigeren Steuersatz des zugerischen Gesetzes Vorteil zu ziehen. Die nachträglich, in einem Schreiben vom 27. November 1925 an die zürcherische Finanzdirektion, aufgestellte Behauptung, dass der Rekurrent, wenn er sich einmal vom Geschäfte zurückziehe, oder doch jedenfalls seine Ehefrau nach seinem Tode nach Zug überzusiedeln gedächten, wie dies wegen der Annehmlichkeiten der Lage dieses Ortes vielfach geschehe, bietet für jene Sitzwahl keine Erklärung. Denn mit Rücksicht hierauf war es nicht nötig, Zug schon im gegenwärtigen Zeitpunkte als Sitz zu bestimmen, wo dafür andere als steuerliche Gründe nicht in Betracht kommen, sondern damit nur Unbequemlichkeiten verbunden sein konnten. Es hätte genügt, den Sitz hierhin zu verlegen, wenn einmal die Übersiedlung des Rekurrenten oder seiner Familie an diesen Ort Tatsache geworden war, was auf Grund von Ziff. 2 der Stiftungsurkunde durch einfachen Beschluss des Stiftungsrates hätte geschehen können. Der aus der

Sitzwahl sich ergebende Schluss auf den wirklichen Zweck und Charakter der Gründung wird durch den übrigen Inhalt der Stiftungsurkunde zwingend unterstützt. Durch die Befugnis, den Stiftungsrat selbst zu bezeichnen, die der Rekurrent sich vorbehielt, hat er sich den massgebenden, entscheidenden Einfluss auf das Schicksal der Stiftung und insbesondere auf die Verwendung ihres Vermögens gewahrt. Die Persönlichkeiten der Stiftungsräte zeigen, dass die Bestellung vom Rekurrenten tatsächlich auch nach diesem Gesichtspunkte vorgenommen worden ist: gerade die Tatsache, dass « Rechtsanwalt Dr. X. zum Rekurrenten in keinerlei näheren persönlichen Beziehungen steht » (schon erwähntes Schreiben vom 27. November 1925), lässt die Annahme als begründet erscheinen, dass er zu dieser Stellung in seiner Eigenschaft als Anwalt herbeigezogen worden ist, mit der Aufgabe, dem Rekurrenten als rechtlicher Berater zu dienen und, im Rahmen des Erlaubten, nach dessen Intentionen zu handeln. Durch die Umschreibung des Stiftungszweckes in Ziff. 1 des Stiftungsaktes sodann bleibt dem Rekurrenten tatsächlich zum mindesten der Genuss des als Stiftungskapital ausgesetzten Vermögens für sich und seine Ehefrau weiter gesichert. Bei dem Fehlen irgendwelcher einschränkender Voraussetzungen für die « Beiträge » der Stiftung kann er denselben jederzeit beziehen, ohne dass damit der Satzung der Stiftung zuwidergehandelt würde. Und nach der Art der Zusammensetzung des Stiftungsrates hängt es, wenn nicht rechtlich, so doch tatsächlich ausschliesslich von seinem Belieben ab, ob er sich diese Zinsen regelmässig in Form von Stiftungsbeiträgen zuwenden oder damit bis zu einem ihm passenden Zeitpunkte zuwarten und sie einstweilen kapitalisieren will. Dass er das Stiftungskapital — unter der Voraussetzung zivilrechtlich verbindlicher Errichtung der Stiftung und solange diese zivilrechtlich weiterbesteht — nicht einfach wieder an sich ziehen und insoweit also nicht über dessen « Sub-

stanz verfügen » kann, mag richtig sein. Es ist aber unerheblich, weil es für die Steuerhoheitsfrage nicht sowohl auf diese Verfügungsmöglichkeit als auf den Genuss des Vermögens ankommt. Auch bei der ordentlich periodischen Vermögenssteuer, wie sie in Zürich und Zug erhoben wird, — im Gegensatz zu einer eigentlichen Vermögensabgabe — ist das wirkliche Steuerobjekt, die Quelle, aus der die Steuer entrichtet werden soll, nicht das Vermögen, sondern der Ertrag, der daraus gezogen wird oder doch gezogen werden könnte; er soll durch die Steuer getroffen, belastet werden, während der Kapitalwert der Vermögensobjekte nur die formelle Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuerleistung bildet. Von diesem Gesichtspunkte aus ist denn auch das Bundesgericht dazu gekommen, bei Vermögen, das mit einem Niessbrauch belastet ist, nicht nur die Befugnis zur Erhebung der Einkommenssteuer vom Vermögensertrage, sondern auch zur Erhebung der Vermögenssteuer dem Kanton des Wohnsitzes des Niessbrauchers zuzuerkennen (BGE 30 I S. 281). Die Stellung, die der Rekurrent hier zu dem als Stiftungskapital ausgesetzten Vermögen einnimmt, kommt aber der Sache nach zum mindesten derjenigen eines Niessbrauchers gleich. Nachdem das ganze Verhältnis ausschliesslich zu Steuerumgehungszwecken geschaffen wurde, ist sie daher, wenn es nicht zu einer ungerechtfertigten Verschiebung der Steuerhoheit kommen soll, auch nicht anders zu behandeln. Bei dem Fehlen einer öffentlichen Aufsicht über die Familienstiftungen besteht übrigens jederzeit die Möglichkeit, sie mit dem Einverständnis derjenigen, die daran ein Interesse haben könnten, wieder zum Verschwinden zu bringen, selbst wenn ein Aufhebungsgrund im Sinne des ZGB nicht vorliegt. So wie die Verhältnisse liegen, würde dies offenbar auch im vorliegenden Falle keine Schwierigkeiten bereiten.

Soweit der Rekurrent die Einschätzung der Steuerkommission Wetzikon aus dem Gesichtspunkte der

Doppelbesteuerung, eines unzulässigen Eingriffs in die Steuerberechtigung eines anderen Kantons anfecht, ist deshalb der Rekurs abzuweisen. Soweit aber eine willkürliche Verletzung kanton-zürcherischen Steuerrechts und damit von Art. 4 BV behauptet wird, kann darauf mangels Erschöpfung der kantonalen Instanzen nicht eingetreten werden. Dem Rekurrenten stand zur Geltendmachung dieser Rüge zunächst noch der kantonale Rechtsmittelweg offen und nach dem Schlusse der Rekurschrift hat er davon tatsächlich auch, durch Einreichung einer Beschwerde bei der Finanzdirektion Gebrauch gemacht, ohne dass schon ein Entscheid dieser Stelle vorliegen würde.

2. — Mit der Bejahung der zürcherischen ist andererseits notwendigerweise zugleich die zugerische Steuerhoheit verneint. Sie könnte sich nur auf die Zugehörigkeit des fraglichen Vermögens zu einer im Kanton Zug domizilierten juristischen Person stützen und entfällt daher mit dem Augenblicke, wo die betreffenden Vermögenswerte für die Ausscheidung des Besteuerungsrechts als zum Vermögen des Rekurrenten und nicht der Stiftung gehörend betrachtet werden müssen. In der Rekursantwort hat denn auch Zug sich darauf beschränkt die Steuerhoheit ausschliesslich für sich in Anspruch zu nehmen und nicht etwa verlangt, eventuell neben Zürich eine Steuer erheben zu können. In jenem Sinne ist daher der Rekurs gegenüber Zug nach dem eventuellen Rekursantrage grundsätzlich gutzuheissen.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Der Rekurs wird gegenüber Zürich abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann, und festgestellt, dass der Kanton Zug nicht berechtigt ist, das unter dem Namen der « Familienstiftung Honegger-Schellenberg » zusammengefasste Vermögen zu besteuern.