

à un moindre degré le caractère d'ordre public que la disposition de l'art. 183 de la loi de procédure civile. Si donc l'application de cette dernière règle doit être restreinte au domaine que seul son sens incontestable la destine à régir, il y a lieu de reconnaître que la Chambre d'instruction, en refusant au recourant de le mettre au bénéfice des droits que lui confèrent les art. 17 et 114 loi procédure pénale, sous le prétexte que ces dernières dispositions seraient incompatibles avec le principe exprimé dans l'art. 183 sus-visé, a commis un véritable déni de justice.

4. — En dehors des considérations qui précèdent, et qui doivent conduire à elles seules à l'admission du recours, il y a lieu de considérer celui-ci comme également fondé en ce sens que la disposition de l'art. 183 loi de procédure civile implique une atteinte au principe de l'égalité de traitement des citoyens devant la loi, attendu que la dite disposition, si elle devait exclure la preuve par témoins dans les cas de faux serment portant sur des faits dont l'objet est d'une valeur supérieure à 1000 fr., aurait pour effet pratique de laisser impunis, sans motif justifiable, les auteurs du délit plus grave, et de ne soumettre à une sanction pénale que les auteurs d'un délit commis dans des conditions moins graves.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral  
prononce :

Le recours est admis et, en conséquence, l'ordonnance rendue par la Chambre d'Instruction de Genève, le 14 mai 1906, dans la cause pendante entre le recourant et les sieurs Rasario, Viollet et Tempia est déclaré nulle et de nul effet.

## 92. Urteil vom 10. Oktober 1906 in Sachen Erben Drucker-Temme gegen Regierungsrat Thurgau.

*Anspruch eines Kantons auf Nachsteuer und Steuerbussen. — Uebergriff in die Souveränität eines andern Kantons? — Legitimation zur Beschwerde. Art. 3, 5, 46, 113 Z. 2 BV; Art. 175 Z. 2 OG. — Das Recht auf Nachsteuer entsteht während der Zeit, da der Steuerpflichtige der Steuerhoheit des betreffenden Kantons unterworfen ist. — Willkürliche Auslegung des thurg. Steuergesetzes von 1849, § 23 Abs. 3? — Verweigerung des rechtlichen Gehörs?*

A. Am 29. November 1904 starb in Rüsnacht, Kt. Zürich, Witwe Therese Drucker geb. Temme aus Nassau. Dieselbe hatte von Anfang des Jahres 1894 an bis zum April 1903 im Kanton Thurgau, auf Schloß Mühlberg bei Raperswil, gewohnt und vor ihrem Umzug nach Rüsnacht diese Besitzung gegen eine Villa in Stuttgart vertauscht. In Rüsnacht hatte sie die Villa „Segenstein“ erworben und bewohnt. Über ihren Nachlaß wurde in Rüsnacht ein amtliches Inventar aufgenommen, das einen Vermögensbestand von rund 1,120,000 Fr. ergab, sodas nach Abzug der nicht steuerpflichtigen Fahrhabe im Betrage von 15,000 Fr. und bestrittener Forderungen im Betrage von rund 58,000 Fr. ein steuerpflichtiges Vermögen von rund 1,050,000 Fr. verblieb. Da Frau Drucker ihr Vermögen im Kanton Zürich unvollständig versteuert hatte, verfügte die Finanzdirektion den Bezug einer Nachsteuer für das zweite Halbjahr 1903, sowie einer Ergänzungssteuer für das Jahr 1904. Die Finanzdirektion des Kantons Thurgau, die vom amtlichen Inventar Kenntnis erhalten hatte, verfügte unterm 19. April 1906, in Anwendung der §§ 41 und 42 des Steuergesetzes von 1849, das aus dem Nachlaß der Frau Drucker für die Zeit, da die letztere im Kanton Thurgau gewohnt hatte — 1894 bis April 1903 — eine Nachsteuer nebst Zins von 19,082 Fr. 55 Cts. und eine Steuerbuße von 64,327 Fr. 20 Cts. zu bezahlen sei, und ersuchte die Notariatskanzlei Rüsnacht, diese Beträge zu erheben. Die Finanzdirektion stellte hierbei darauf ab, das laut dem in Rüsnacht aufgenommenen amtlichen Inventar Frau Drucker bei ihrem Tode ein

steuerpflichtiges Vermögen von 1,050,000 Fr. gehabt habe. „Wenn man nun berücksichtigt, daß die Villa „Segenstein“ nur mit 60,000 Fr. in die Inventur eingestellt, für dieselbe aber weit mehr ausgelegt wurde und daß die Tauschsumme für das zu 475,000 Fr. veranschlagte Hofgut Mühlberg an die zu 1,000,000 Fr. gewertete Villa in Stuttgart beim Verkaufe der letztern völlig unterging, d. h. hiefür ein Erlös erzielt wurde, bei welchem für den Anschlag des Gutes Mühlberg nichts übrig blieb, so ergibt sich daraus mit aller Gewißheit, daß Frau Drucker beim Wegzug von Mühlberg noch ein steuerbares Kapitalvermögen von mindestens 1,050,000 Fr. besaß, das beim Einzug im Jahre 1894 bedeutend größer gewesen sein muß, ja ohne Zweifel dazumal über 2,000,000 Fr. betrug, aber infolge großer Ausgaben für Familienglieder, Bauten u. v. von Jahr zu Jahr zurückging. Selbst wenn man nun annimmt, daß beim Einzug in Mühlberg das steuerbare Vermögen nur 1,050,000 Fr. betrug, plus das im Jahre 1895 nachweisbar für Erstellung von Ökonomiegebäuden ausgelegte Geld im Betrage von 140,000 Fr., so ergibt sich, daß Frau Drucker in den Jahren 1894—1903 jeweilen allermindestens das in Kol. 1 nebenstehender Zusammenstellung aufgeführte steuerbare Vermögen besessen hat.“ Die Vermögenszusammenstellung, auf welche die Finanzdirektion verweist, liegt nicht bei den Akten.

Gegen die Verfügung der Finanzdirektion ergriffen die Erben der Frau Drucker den Rekurs an den Regierungsrat des Kantons Thurgau, indem sie geltend machten: Der Anspruch des Fiskus auf Nachsteuer und Steuerbuße, der vom sonstigen Steueranspruch durchaus verschieden sei, entstehe nicht mit der Steuerhinterziehung, sondern erst mit deren Entdeckung. Zur Zeit der Entdeckung der angeblichen Steuerhinterziehung der Frau Drucker sei diese bezw. ihr Nachlaß aber in keinem Untertanenverhältnis mehr zum Kanton Thurgau gestanden; deshalb habe der fragliche Anspruch überhaupt nicht entstehen können. Eventuell werde bestritten, daß Frau Drucker ihr Vermögen im Kanton Thurgau s. Z. nicht richtig versteuert habe. Die Berechnung des Finanzdepartementes sei ganz willkürlich. Es sei nicht richtig, daß die Tauschsumme für das Hofgut Mühlberg (475,000 Fr.) beim Verkaufe der

Villa in Stuttgart verloren gegangen sei. Wie viel Frau Drucker bei diesem Verkauf gelöst habe, sei allerdings nicht mehr zu ermitteln; sodann gehe es nicht an, einen Schuldbrief auf das Hotel „Fürstenhof“ in Frankfurt voll zu 410,000 Mk. zu taxieren, wie es im amtlichen Inventar geschehen sei. Frau Drucker habe diesen Titel durch Tausch erworben für 270,000 Mk., und beim Verkauf hätten nur 132,000 Mk. resultiert. Ferner sei Frau Drucker nach thurgauischem Steuerrecht überhaupt nicht pflichtig gewesen, ihr ganzes Kapitalvermögen im Kanton zu versteuern. § 23 Abs. 3 des unbestrittenenmaßen zur Anwendung kommenden Steuergesetzes von 1849 laute nämlich: „Im Kanton wohnhafte Ausländer sind nur für dasjenige Kapitalvermögen steuerpflichtig, welches dieselben im Kanton besitzen.“ Dieser Satz enthalte ein ausdrückliches Privilegium zu Gunsten von Ausländern, das in bewußtem Gegensatz stehe zu der in Abs. 1 daselbst umschriebenen Steuerpflicht der Kantonsbürger und niedergelassenen Schweizerbürger: „Die Kantonsbürgerlichen Einwohner, sowie die hervortigen Korporationen sind für ihr gesamtes, in oder außerhalb des Kantons angelegtes Kapitalvermögen steuerpflichtig, ebenso die mit Wohnsitz im Kanton niedergelassenen Schweizerbürger, sofern dieselben nicht gleichzeitig für das nämliche Kapitalvermögen in einem andern Kanton besteuert werden.“ Nun werde zum Beweise verstellt, daß Frau Drucker nicht mehr Vermögen, als sie versteuert, im Kanton Thurgau besessen habe, nämlich nicht mehr als 200,000 Fr.; der größte Teil ihres Vermögens habe sich in England, Deutschland und Holland in Verwaltung befunden und die Erblasserin habe von den betreffenden Kapitalien nur die Zinsen bezogen.

Der Regierungsrat des Kantons Thurgau wies durch Entscheidung vom 19. Mai 1906 den Rekurs der Erben Drucker ab. Aus der Begründung ist hervorzuheben: Der Anspruch des Kantons Thurgau auf Nachsteuer und Steuerbuße sei nicht erst mit Entdeckung der Steuerdefraudation, sondern mit der Verheimlichung des Vermögensbestandes durch Frau Drucker entstanden, also zu einer Zeit, da die letztere noch im Kanton Thurgau gewohnt habe. Auch beziehe er sich ausschließlich auf die Zeit des Aufenthaltes der Frau Drucker im Kanton Thurgau. Was die

Höhe des während des Thurgauer-Aufenthaltes der Frau Drucker vorhandenen Vermögens anbetreffe, so habe das Finanzdepartement richtigerweise auf das in Zürich aufgenommene, von den Erben anerkannte amtliche Inventar abgestellt. Dies sei für die Erben auch sehr günstig, weil außer Zweifel stehe, daß Frau Drucker in Mühlsberg mehr Kapitalvermögen besessen habe, als bei ihrem Tode vorhanden gewesen sei. Da keine Bücher über die Vermögensverwaltung vorhanden seien, sei man mangels spezieller Nachweise auf Inzichten angewiesen. Wenn z. B. behauptet werde, der Titel von 410,000 Mk. auf ein Hotel in Frankfurt sei zu hoch bewertet gewesen, so sei darauf hinzuweisen, daß dieses Guthaben im Jahre 1903/1904 noch voll verzinst worden und erst am 10. September 1905, also zehn Monate nach dem Tode der Erblasserin, teilweise zu Verlust gekommen sei. Allerdings bestimme § 23 Abs. 3 des Steuergesetzes von 1849, daß die im Kanton wohnhaften Ausländer nur dasjenige Vermögen zu versteuern haben, welches sie im Kanton besitzen. Die Praxis habe aber diese Bestimmung von jeher dahin ausgelegt und angewendet, daß Ausländer dasjenige Kapitalvermögen zu versteuern haben, über das ihnen die freie Disposition zustehe, gleichgültig, ob die das Vermögen bildenden Titel sich zufällig im Kanton oder auswärts befinden. Eine andere Auffassung würde dem Ausländer geradezu eine bessere Stellung einräumen, als einem Kantonsangehörigen, was unmöglich die Meinung des Gesetzes sein könne. Der Regierungsrat verweist in dieser Beziehung auf verschiedene Präjudizien.

B. Gegen den Entscheid des Regierungsrates von Thurgau haben die Erben Drucker den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht mit dem Antrag auf Aufhebung ergriffen. Es werden folgende Beschwerdebegründe geltend gemacht:

1. Der angefochtene Entscheid enthalte einen Übergriff über die Hoheitsrechte des Kantons Thurgau (Art. 3 BV), weil er Nachsteuer und Steuerbuße von Personen erhebe, die der Hoheit des Kantons Thurgau nicht unterstünden und zur Zeit, da der Anspruch hätte zur Entstehung gelangen können, auch nicht unterstanden hätten. Steuerrecht und Steuerpflicht seien an das tatsächliche Untertanenverhältnis geknüpft, und es könne ein staats-

licher Anspruch dieser Art nur erhoben werden, wenn die Person, gegen die er sich richte, zur Zeit seiner Entstehung der Hoheit des betreffenden Staates unterworfen gewesen sei. Nun entstehe das Recht auf Nachsteuer und auf Steuerbuße erst mit der Entdeckung der angeblichen Steuerdefraudation, die hier erst nach dem Tode der Erblasserin, also nach ihrem Wegzug aus Thurgau, stattgefunden habe. Das Vorgehen der thurgauischen Behörden bilde sogar einen direkten Eingriff in die Souveränität des Kantons Zürich, insofern die thurgauische Exekutive einem zürcherischen Amte behufs Vollzugs seiner Steuerforderung einen Auftrag erteilt habe.

2. Der angefochtene Entscheid soll eine willkürliche Anwendung des § 23 Abs. 3 des thurgauischen Steuergesetzes von 1849 enthalten, weil nach dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung Frau Drucker nicht verpflichtet gewesen sei, ihr im Ausland befindliches Kapitalvermögen im Kanton Thurgau zu versteuern.

3. Der Regierungsrat soll sich einer Verweigerung des rechtlichen Gehörs schuldig gemacht haben: Die Rekurrenten hätten den Beweis anboten, daß das Vermögen der Erblasserin viel kleiner gewesen sei, als der thurgauische Fiskus annehme, daß die Tauschsumme für das Hofgut Mühlsberg nicht verloren gegangen sei, daß die Frankfurter Hypothek nicht 410,000 Mk., sondern nur 132,000 Mk. wert gewesen sei. Mit diesen Einreden habe der Regierungsrat die Rekurrenten einfach nicht gehört, oder er habe sie unter Berufung auf das zürcherische Inventar verworfen, ohne hiefür einen stichhaltigen Grund anzugeben. Das zürcherische Inventar, das zwei Jahre nach dem Wegzug der Frau Drucker aus dem Kanton Thurgau aufgenommen worden sei, biete nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, daß das Kapitalvermögen seit jenem Zeitpunkt unverändert geblieben sei. Bücher seien allerdings keine vorhanden, sodas die Rekurrenten auf eine allgemeine Beweisofferte angewiesen seien.

4. Es liege eine bundesrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung darin, daß von demselben Nachlaß von zwei Kantonen Anspruch auf Nachsteuer und Steuerbuße erhoben werde. Es sei durchaus gleichgültig, daß die Grundlage der Berechnung für die Nachsteuer sich in den verschiedenen Kantonen auf Steuerhinterziehungen

verschiedener Jahrgänge stütze. Dieser Tatsache komme nur die Bedeutung eines Berechnungsmodus zu. Der ganzen Natur der Nachsteuer nach könne nur der Kanton des Domizils der Erbschaft steuerberechtigt sein.

### C. (Prozessuales.)

D. Der Regierungsrat des Kantons Thurgau hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Zur Beschwerde wegen willkürlicher Anwendung des kantonalen Steuerrechts wird bemerkt: Art. 23 Abs. 3 des Steuergesetzes sei von jeher dahin aufgefaßt worden, daß Ausländer dasjenige Kapitalvermögen nicht im Kanton zu versteuern hätten, das in fremder Dispositionsgewalt sei, das z. B. im Ausland in einer Aktiengesellschaft, etwa in einem Bergwerk angelegt sei und dort versteuert werden müsse, oder das im Ausland unter vormundschaftlicher Verwaltung stehe und besteuert werde. Dagegen habe ein Ausländer Pfandbriefe, Obligationen, ausländische Staatspapiere unter allen Umständen im Kanton zu versteuern, weil er diese Titel an seinem Wohnort besitze. In dieser Beziehung liege eine konstant gleichmäßige Praxis vor, wofür einige Entscheide des Regierungsrates angerufen werden.

E. Der Regierungsrat des Kantons Zürich, dem ebenfalls Gelegenheit zur Vernehmlassung gegeben wurde, hat keine Anträge gestellt und der Auffassung Ausdruck gegeben, daß ein Übergriß des Kantons Thurgau in die Souveränitätsrechte von Zürich im angefochtenen Entscheid nicht liege.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Durch die Erhebung des streitigen Anspruchs seitens des Kantons Thurgau ist jedenfalls Art. 3 BB, der von den Rekurrenten in erster Linie angerufen wird, nicht verletzt; denn Art. 3 stellt lediglich eine Norm für die Abgrenzung der Hoheitsrechte zwischen Bund und Kantonen auf und garantiert nicht den Kantonen gegenseitig ihre Hoheitsrechte. Wohl aber kann aus Art. 5 BB die allgemeine Befugnis für den Bund hergeleitet werden, über Kollisionen der kantonalen Hoheiten zu entscheiden. Durch Art. 113 Ziff. 2 BB und Art. 175 Ziff. 2 OG ist die Austragung solcher Souveränitätskonflikte zwischen Kantonen dem Bundesgericht übertragen worden, und nach der Praxis ist nicht

mur eine Kantonsregierung, sondern auch der Private, der sich durch die angebliche Überschreitung der Hoheitschranken verletzt glaubt, berechtigt, den Schutz des Bundesgerichts anzurufen. Das Verbot der Doppelbesteuerung (Art. 46 BB) ist dabei als Einzelvorschrift jener Garantie der Souveränität der Kantone unter sich zu betrachten, und soweit der streitige Anspruch ein Steueranspruch ist, deckt sich deshalb auch vorliegend die allgemeine Beschwerde wegen Überschreitung der Hoheitsrechte mit der besondern aus Art. 46 BB.

2. Nun ist der Anspruch von Thurgau auf Nachsteuer ohne Frage ein solcher steuerrechtlicher Natur. Nach den Rekurrenten soll in der Erhebung dieses Anspruchs ein Eingriff in die Staatshoheit von Zürich deshalb liegen, weil die Erblasserin bei ihrem Tode nicht mehr im Kanton Thurgau, sondern im Kanton Zürich wohnte und der Nachlaß zur Zeit der Entdeckung der behaupteten Steuerhinterziehung im letztern Kanton sich befand. Allein die Pflicht zur Zahlung von Nachsteuer, d. h. zur Nachzahlung von zu wenig bezahlten Steuern, hat ihren Rechtsgrund in der gesetzlichen Steuerpflicht, die unvollständig erfüllt wurde und der nun nachträglich zu genügen ist. Sie besteht daher grundsätzlich schon zur Zeit der Steuerdefraudation und beurteilt sich nach den damaligen Verhältnissen, wenn auch ihre Feststellung und die Geltendmachung des fraglichen Anspruches seitens des Staates tatsächlich erst mit der Entdeckung der Steuerhinterziehung möglich ist. Indem Thurgau von den Rekurrenten Nachsteuer für die Zeit, da die Erblasserin im Kanton Thurgau wohnte, verlangt, macht es somit, kraft seiner Steuerhoheit, einen Anspruch geltend, der entstanden ist, als die Erblasserin der thurgauischen Steuerhoheit unterworfen war und der deshalb in keiner Beziehung in die Steuerhoheit von Zürich übergreifen kann. Die Nachsteuerforderung, die Zürich in Bezug auf den Nachlaß Drucker erhebt, kollidiert denn auch in keiner Weise mit derjenigen von Thurgau, indem sie sich auf die Zeit des zürcherischen Domizils der Erblasserin bezieht, also darauf beruht, daß die Erblasserin ihren Steuerpflichten als zürcherischer Kantonsbewohner ungenügend nachgekommen ist.

3. Insofern man in der Steuerbuße lediglich eine Erweiterung,

Verstärkung der Steuerpflicht erblickt, die eine gesetzliche Folge der Steuerhinterziehung ist, gilt das Gesagte auch für den Anspruch von Thurgau auf Steuerbuße, der sich darauf stützt, daß die Erblasserin ihre Steuerpflicht im Kanton Thurgau s. Zt. ungenügend erfüllt hat. Aber auch wenn man die Steuerbuße rechtlich als Auflage mit Strafcharakter qualifizieren wollte, könnte von einem Konflikt thurgauischer und zürcherischer Hoheitsrechte keine Rede sein, weil bei dieser Auffassung jeder Kanton, in dem eine Steuerdefraudation begangen wurde, als Ort der Begehung auch befugt sein muß, die darauf gesetzte Strafe auszusprechen.

4. Schließlich kann auch in der Einladung, die das Finanzdepartement des Kantons Thurgau an das Notariat Rüsnacht hat ergehen lassen, kein Eingriff in die Souveränität des Kantons Zürich gefunden werden, da es sich, wie die Regierung von Zürich in ihrer Vernehmlassung zutreffend hervorhebt, hiebei lediglich um eine an den Vertreter der Steuerpflichtigen gerichtete Zahlungsaufforderung handelt. In der Tat ist für die Vollziehung solcher öffentlich-rechtlicher Ansprüche jeder Kanton auf seine eigenen Mittel angewiesen und besteht in dieser Beziehung für die Kantone keine Rechtshilfspflicht von Bundes wegen. (Vergl. zu Erw. 1—4 US d. bg. G. 29 I S. 417 Erw. 1.)

5. Die Rekurrenten beschwerten sich in zweiter Linie über eine willkürliche, Art. 4 BV verletzende Anwendung des § 23 Abs. 3 des thurgauischen Steuergesetzes von 1849, der bestimmt, daß im Kanton wohnhafte Ausländer nur für dasjenige Kapitalvermögen steuerpflichtig sind, welches sie im Kanton besitzen. Wenn die thurgauischen Behörden diese Vorschrift — in Übereinstimmung unbestrittenermaßen mit der konstanten, von jeher befolgten Praxis — dahin auslegten, daß mit dem im Kanton besessenen und daselbst zu versteuernden Kapitalvermögen dasjenige Kapitalvermögen gemeint ist, das in auswärtigen Geschäften investiert ist oder das auswärts ohne Dispositionsbefugnis des Eigentümers, z. B. vormundschaftlich verwaltet wird, und daß somit alles Kapitalvermögen, über welches dem Steuerpflichtigen die freie Disposition zusteht, im Kanton zu versteuern ist, gleichgiltig ob die Kapitalien im Ausland angelegt sind oder die betreffenden Titel sich zufällig im Ausland befinden, so kann dieser Interpretation, obgleich sie Zweifel erregen muß, doch der Vorwurf der Willkür nicht gemacht werden;

denn der Ausdruck „besitzen“ kann zur Not so verstanden werden; auch würde die entgegengesetzte, von den Rekurrenten vertretene Auffassung, nach der ein Ausländer nur das im Kanton befindliche und dort verwaltete Kapitalvermögen zu versteuern hätte, ein derart außerordentlich weitgehendes Steuerprivileg zu Gunsten der Ausländer bedeuten, wie es doch kaum in der Absicht des Gesetzgebers liegen konnte. Dazu kommt, daß der angefochtene Entscheid in dieser Beziehung sich auf eine ständige Praxis stützt. Eine gewisse Privilegierung der Ausländer bleibt ja auch so noch bestehen, indem der Ausländer hinsichtlich auswärtiger, geschäftlich investierter oder vormundschaftlich verwalteter Kapitalien, im Gegensatz zu den übrigen Kantonseinwohnern, von vorneherein als nicht steuerpflichtig erklärt ist.

6. Unbegründet ist endlich auch die Beschwerde wegen Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Der Regierungsrat hat die Einwendungen der Rekurrenten geprüft und darauf geantwortet mit Ausnahme einer Bemerkung hinsichtlich der Tauschsumme beim Tausch des Gutes Mühlberg gegen die Villa in Stuttgart, den die Erblasserin s. Z. vorgenommen hatte. Aber diese letztere Bemerkung war derart unklar, daß der Regierungsrat sich gewiß nicht weiter damit zu befassen brauchte. Es ist auch unerfindlich, weshalb die thurgauischen Behörden nicht berechtigt gewesen wären, für die Frage, welches Vermögen die Erblasserin im Kanton Thurgau s. Z. besessen habe, von dem amtlichen zürcherischen Inventar auszugehen, und wenn sie nun, obgleich dringende Anhaltspunkte dafür bestanden, daß die Erblasserin im Thurgau noch ein größeres Vermögen hatte, nur einen einzigen ganz unzweifelhaften Posten von 140,000 Fr. — Kosten eines Dekonomiegebäudes im Jahre 1895 — zu dem durch das Inventar ausgewiesenen Reinvermögen hinzugezählt haben, so kann sicherlich von Willkür zu Ungunsten der Rekurrenten keine Rede sein.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.