2. Nach diesen Ausführungen muß die Beschwerde über die Verfügung der zürcherischen Finanzdirektion gutgeheißen und der angefochtene Erlaß als gegen das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung verstoßend aufgehoben werden. Hiebei soll die Frage unberührt bleiben, ob im übrigen unter Umständen nicht dadurch, daß eine Ehefrau vom Ehemann faktisch getrennt in einem andern Kanton wohnt, ein Steuerdomizil der Ehefrau am betreffenden Orte begründet werden kann, sei es hinsichtlich eines Sondergutes oder des Vermögens überhaupt bei anderweitiger Ordnung des Güterrechts (z. B. Gütertrennung), sei es hinsichtlich des Erwerbs der Ehefrau an jenem Orte.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Die Beschwerde gegen die Verfügung der zürcherischen Finanzdirektion vom 17. Oktober 1905 wird gutgeheißen und die genannte Verfügung aufgehoben.

---

8. Urteil vom 8. Februar 1906 in Sachen Taverna gegen Zürich u. Graubünden.

***Anerkennung der Steuerhoheit** eines Kantons durch freiwillige und vorbehaltlose Zahlung der Steuer. — **Steuerdomizil für einen Bevormundeten** (hinsichtlich der Besteuerung des beweglichen Vermögens): es befindet sich am Orte der tatsächlichen Ausübung der Vormundschaft. — BG betr. zivilr. V. d. N. u. A., Art. 17; 4, Abs. 2; 9; zürch. PGB §§ 733 ff. (rechtliche Stellung der Mutter des Minderjährigen nach dem Tode des Vaters).*

A. Dem am 17. April 1886 gebornen Rekurrenten, Martin Taverna von Davos, war nach dem Tode seines Vaters von der Vormundschaftsbehörde Davos als Vormund G. Valär in Davos bestellt worden. Im Oktober 1902 zog der Rekurrent mit seiner Mutter, Witwe Stein, nach Winterthur. Im Jahre 1903 waren Mutter und Sohn sechs Monate von Winterthur abwesend, indem sie sich, wie es scheint, auf Reisen befanden; seit dem Oktober 1903 wohnen sie ununterbrochen in Winterthur, woselbst

der Rekurrent das Technikum besucht. Am 31. Oktober 1903 wurde dem Vormund von der Steuerkommission Winterthur eine Steuertaxationsanzeige für den Rekurrenten, der ein bewegliches Vermögen von 60,000 Fr. besitzt, zugestellt. Nachdem der Vormund die Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Zürich bestritten hatte, weil der Kanton Graubünden die Besteuerung des Vermögens für sich beanspruche, verfügte die Finanzdirektion des Kantons Zürich unterm 12. April 1904, daß der Rekurrent für sein bewegliches Vermögen „pro 1903 und die Folgezeit" in Winterthur staats- und gemeindesteuerpflichtig sei. Gegen diese Verfügung stand dem Vormund, wie im Dispositiv ausdrücklich erwähnt ist, binnen 14 Tagen von der Mitteilung an der Rekurs an den Regierungsrat offen, von welchem Rechtsmittel jedoch kein Gebrauch gemacht wurde. In der Begründung führt die Finanzdirektion aus, daß der offenbar mit Zustimmung der Vormundschaftsbehörde Davos vorgenommene Domizilwechsel den Übergang der vormundschaftlichen Verwaltung an die Behörden von Winterthur und damit ein Steuerdomizil des Rekurrenten am letzteren Orte begründet habe, und daß der Kanton Graubünden nicht gestützt auf die bloße tatsächliche Ausübung der Vormundschaft Steueransprüche geltend machen könne. Im Juni 1904 verlangte die Waisenkommission Winterthur von der Vormundschaftsbehörde Davos die Übertragung der Vormundschaft über den Rekurrenten. Die letztere Behörde wies das Gesuch ab, der Kleine Rat des Kantons Graubünden entschied dagegen unterm 25. April 1905 (mitgeteilt am 4. Mai 1905) auf Begehren des Regierungsrates von Zürich, daß die Vormundschaftsbehörde Davos pflichtig sei, die Vormundschaft über den Rekurrenten an die Waisenkommission Winterthur zu übertragen. Hiebei nahm der Kleine Rat an, daß der Rekurrent, der mit seiner Mutter als Inhaberin der elterlichen Gewalt und im Einverständnis der Vormundschaftsbehörde nach Winterthur gezogen sei und dort eine Niederlassungsbewilligung erhalten habe, seinen ordentlichen Wohnsitz in Winterthur habe, weshalb die dortigen Behörden zur Führung der Vormundschaft zuständig seien. Am 4. September 1905 wurde dem Steuerbureau Winterthur für den Rekurrenten die Staats- und Gemeindesteuer pro 1903 und 1904 und die Gemeindesteuer

pro 1905 bezahlt; die Staatssteuer pro 1905 ist zur Zeit nicht bezahlt. In Davos hat der Vormund die Landschafts- und Fraktionssteuer bis 1. April 1905 und die Kantonssteuer bis 1. Oktober 1904 bezahlt.

B. Mit Rechtsschrift vom 24. Oktober 1905 hat der Vormund des Rekurrenten beim Bundesgericht die Anträge gestellt, das Bundesgericht möge bestimmen, ob der Rekurrent für die Zeit von 1903 bis 1. Mai 1905 im Kanton Zürich oder im Kanton Graubünden steuerpflichtig sei, und es möge denjenigen Kanton, der darnach die Steuer zu Unrecht bezogen habe, zu deren Rückerstattung anhalten. In der Begründung wird behauptet, die Steuern in Zürich seien, nachdem die Steuerkommission Winterthur mit Sequestration gedroht habe, „unter Protest" bezahlt worden und bei den Steuerzahlungen in Davos habe der Vormund sich stets gegen eine eventuelle Doppelbesteuerung verwahrt. Sodann wird ausgeführt, es liege zweifellos ein Fall unzulässiger Doppelbesteuerung vor, indem dasselbe Objekt für die gleiche Zeit von zwei Kantonen und deren Gemeinden zur Steuer herangezogen werde. Das Begehren um Rückerstattung der ohne Schuldpflicht bezahlten Steuern rechtfertige sich deshalb, weil eine unfreiwillige Zahlung vorliege.

C. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat beantragt, es sei der Rekurs abzuweisen, soweit er sich gegen die zürcherische Besteuerung richte, weil 1. das Recht auf die Besteuerung des beweglichen Vermögens des Pflichtigen für die in Frage kommende Zeit dem Kanton Zürich und nicht dem Kanton Graubünden zustehe; 2. die Einsprache gegen die zürcherischen Steuerforderungen bis und mit dem Jahre 1905 durch Versäumnis der gesetzlichen Rechtsmittel, speziell auch der für staatsrechtliche Beschwerden in Art. 178 Ziff. 3 OG eingeräumten Frist verwirkt sei, und 3. in der erfolgten Bezahlung der bis jetzt verfallenen zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern eine förmliche Anerkennung derselben liege. Es wird unter anderm darauf aufmerksam gemacht, daß die pro 1903 durch die unangefochten gebliebene Verfügung der Finanzdirektion festgestellte Steuerpflicht des Rekurrenten nach den §§ 16/17 des zürcherischen Steuergesetzes für drei Jahre in Kraft bleibe, da eingetretene Vermögensveränderungen, auf Grund deren allein eine neue Sachprüfung hätte verlangt werden können, beim Rekurrenten nicht behauptet seien, wie denn auch ein bezügliches Begehren, das jeweilen im Frühjahr 1904 oder 1905 hätte gestellt werden müssen, nicht erhoben worden sei. Ferner wird bestritten, daß dem Vormund mit Sequestration gedroht worden und daß die Steuerzahlung am 4. September 1905 irgendwie unter Protest erfolgt sei.

D. Der Kleine Rat des Kantons Graubünden hat beantragt, es seien Graubünden und die Gemeinde Davos bis Ende April 1905 als steuerberechtigt anzuerkennen, weil bis zu diesem Zeitpunkt das Rechts- und Steuerdomizil des Rekurrenten im Kanton Graubünden gewesen sei.

Der Gemeindevorstand von Davos hat sich diesem Antrage angeschlossen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Es besteht kein Streit darüber, daß vom 1. Mai 1905 an, d. h. seit der tatsächlichen Übertragung der Vormundschaft über den Rekurrenten von Davos nach Winterthur der letztere für sein bewegliches Vermögen ausschließlich der Steuerhoheit des Kantons Zürich untersteht. Dagegen ist streitig, welcher Kanton vor diesem Zeitpunkt steuerberechtigt war.

2. Was den Kanton Zürich anbetrifft, so sind für den Rekurrenten die Steuern pro 1903 und 1904 und pro 1905 die Gemeindesteuer freiwillig und ohne Vorbehalt bezahlt worden. In der Rekursschrift wird zwar behauptet, daß die Zahlung auf angedrohte Sequestration hin und unter Vorbehalt erfolgt sei. Doch ist dies vom Regierungsrat bestritten und irgend ein Nachweis dafür ist den Akten nicht zu entnehmen; insbesondere enthält die im Original bei den Akten liegende Steuerquittung keinen Vorbehalt irgend welcher Art. In dieser freiwilligen und vorbehaltlosen Zahlung nun muß eine Anerkennung der betreffenden Steueransprüche erblickt werden, und es erscheint schon aus diesem Grunde deren nachträgliche Anfechtung auf dem Wege des staatsrechtlichen Rekurses als unzulässig. Eine Anerkennung liegt aber auch vor hinsichtlich der noch nicht bezahlten Staatssteuer pro 1905 für die Zeit vom 1. Januar bis 1. Mai. Durch die mangels eines Rekurses an den Regierungsrat in Rechtskraft

erwachsene Verfügung der Finanzdirektion vom 12. April 1904 wurde gemäß §§ 16 und 17 des zürcherischen Steuergesetzes die Steuerpflicht des Rekurrenten für die dreijährige Periode 1903—1905 lediglich unter dem hier nicht in Frage kommenden Vorbehalt von Veränderungen im Vermögensstand festgestellt. Da die Steuerzahlung im September 1905 in Nachachtung dieser Verfügung geschah, so muß sie nicht nur als Anerkennung der speziell bezahlten Steuern, sondern auch als grundsätzliche Anerkennung der dadurch festgestellten Steuerpflicht gedeutet werden, und dies muß für die Staatssteuer vom 1. Januar bis 1. Mai 1905 umso mehr gelten, als für dieselbe Periode die Gemeindesteuer geleistet wurde. Darnach ist aber auch in Bezug auf den streitigen Staatssteueranspruch für die genannte Zeit der staatsrechtliche Rekurs als verwirkt anzusehen. Auf die Frage, ob die vorliegende Beschwerde dem Kanton Zürich gegenüber nicht auch verspätet wäre, oder ob die Frist des Art. 178 Ziff. 3 OG, weil es sich um einen Konflikt zwischen zwei Kantonen handeln würde, nicht zur Anwendung komme (vergl. AS **30** I S. 613 f. und **31** I S. 53 Erw. 1) braucht bei dieser Sachlage nicht eingetreten zu werden. Aus dem gesagten ergibt sich auch bereits, daß das Rekursbegehren auf Rückerstattung bezahlter Steuern gegenüber Zürich von vornherein unbegründet ist, weil von unfreiwilliger Bezahlung nicht geschuldeter Steuern keine Rede sein kann.

3. Im Kanton Graubünden hat der Vormund des Rekurrenten für diesen die Staats- und Gemeindesteuern bis 1. Mai 1905 bezahlt mit Ausnahme der Staatssteuer für die Zeit vom 1. Oktober 1904 bis 1. Mai 1905, die von Graubünden noch gefordert wird. Er behauptet aber, daß die Zahlung stets „unter Verwahrung gegen eventuelle Doppelbesteuerung" erfolgt sei, worunter offenbar ein Vorbehalt der Rückforderung für den Fall, daß nachträglich durch das Bundesgericht die Steuerhoheit des Kantons Graubünden verneint werden sollte, zu verstehen ist. Der Gemeindevorstand Davos anerkennt in seiner Vernehmlassung, daß die tatsächlichen Angaben der Rekursschrift richtig sind, so daß als zugestanden gelten darf, daß der erwähnte Vorbehalt bei Bezahlung der einzelnen Steuerbeträge regelmäßig gemacht wurde. Nun hat das Bundesgericht im Falle Thurgau gegen Zürich (Urteil vom 18. Oktober 1905, abgedruckt in der Schweiz. Juristenzeitung **2** S. 167 *) ausgesprochen, daß, wenn der Mündel tatsächlich außerhalb des Vormundschaftskantons verweilt, das Steuerdomizil (für die Besteuerung des beweglichen Vermögens) dennoch im Kanton und am Orte der Vormundschaftsbehörde, also am rechtlichen Domizil (Art. 4 Abs. 3 BG betr. zivilr. V. d. N. u. A.) und nicht am Orte des tatsächlichen Aufenthalts anzunehmen ist. „Hiefür spricht vor allem die Erwägung, daß „der Aufenthalt des Mündels wenigstens regelmäßig, und so auch „im vorliegenden Fall, nicht von dessen Willen abhängt, sondern „durch den Vormund oder die Vormundschaftsbehörde bestimmt „wird, und daß somit das Subjektionsverhältnis des Mündels „zum Aufenthaltskanton vom Willen einer Person oder einer „Behörde abhängt, die in keiner Beziehung zum Aufenthaltsort „stehen; ferner daß die Verwaltung und Verfügung über das „Vermögen des Mündels, woraus die Steuer bezahlt wird, den „Behörden des Wohnsitzkantons zustehen. Der Mündel erscheint „so durch die starken Bande der vormundschaftlichen und Ver„mögensbeziehungen mit dem Ort des rechtlichen Domizils ver„knüpft, und dieser intensive Zusammenhang muß sich aller Regel „nach gegenüber der Verbindung mit dem Aufenthaltsort als „derart überwiegend darstellen, daß die letztere nicht als hin„reichend anerkannt werden kann, um das Steuerrecht des Auf„enthaltskantons zur Entstehung zu bringen." In jenem Falle war allerdings davon auszugehen, daß die Voraussetzungen für den Übergang der Vormundschaft auf die Behörden des Aufenthaltsortes nicht gegeben waren (Art. 17 BG betr. zivilr. V. d. N. u. A.), während vorliegend die Pflicht zur Übertragung der Vormundschaft von Davos nach Winterthur vom Kleinen Rat von Graubünden in seinem Entscheide vom 25. April 1905 anerkannt worden ist und zwar aus Gründen, die offenbar schon seit der Übersiedelung des Rekurrenten nach Winterthur bestanden haben, und vom Standpunkt dieses Entscheides aus wohl angenommen werden muß, daß die Behörde von Davos schon im Jahre 1903 verpflichtet gewesen wäre, die Vormundschaft über den Rekurrenten an diejenige von Winterthur abzugeben. Gleich-

* Nunmehr auch Amtl. Samml. **31** I Nr. 104 S. 601 ff. (*Anm. d. Red. f. Publ.*)

wohl ist hier die Steuerhoheit von Graubünden bis zur Übertragung der Vormundschaft anzuerkennen; denn die Gründe, die im Falle Thurgau gegen Zürich entscheidend waren, das Steuerdomizil am Sitze der Vormundschaftsbehörde zu belassen, stellen wesentlich auf die tatsächliche Ausübung der Vormundschaft und die tatsächliche Verwaltung und Verfügung über das Vermögen des Mündels und auf die hiedurch geschaffenen tatsächlichen Beziehungen zwischen dem Mündel und dem Orte der Behörde ab. Der Umstand, daß die Behörden des Aufenthaltsortes eigentlich zur Führung der Vormundschaft berechtigt wären und deren Übergang verlangen könnten, bedingt daher keine andere Lösung der Frage, weil eben jener als maßgebend erklärte tatsächliche Zusammenhang des Mündels mit dem erstern Orte bis zur wirklichen Übertragung der Vormundschaft in unverminderter Weise fortbesteht. Auch aus Erwägungen praktischer Natur empfiehlt es sich, die Begründung eines neuen Steuerdomizils des Mündels (für das bewegliche Vermögen) vom tatsächlichen Übergang der Vormundschaft und nicht davon abhängig zu machen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für einen solchen Übergang vorhanden wären, weil im erstern Fall ein festes, leicht erkennbares Kriterium für die Frage der Steuerhoheit und der Entstehung eines neuen Steuerwohnsitzes des Mündels besteht, während es im letztern Fall auf höchst unbestimmte Momente — ein Verweilen des Vögtlings außerhalb des Vormundschaftskantons mit ausdrücklicher oder stillschweigender Zustimmung der Behörden — ankommen würde.

Der Kleine Rat von Graubünden hat in seinem Entscheide vom 25. April 1905 die Auffassung vertreten, daß der Rekurrent unter der elterlichen Gewalt seiner Mutter stehe und daß deshalb nach Art. 4 Abs. 2 BG betr. zivilr. V. d. N. u. A. der Wohnsitz der Mutter auch als rechtliches Domizil des Rekurrenten zu gelten habe. Darnach wurde angenommen, daß Winterthur seit der Übersiedelung von Davos dorthin eigentlicher Wohnort des Rekurrenten im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung sei. Allein diese Auffassung ist rechtsirrtümlich. Die elterliche Gewalt bestimmt sich nach dem Rechte des Wohnsitzes (Art. 9 l. c.), und da die Mutter des Rekurrenten ihren Wohnsitz wohl zweifellos seit 1903 in Winterthur hatte, entscheidet es sich nach

zürcherischem Recht, ob ihr von da an die elterliche Gewalt über den Rekurrenten zustand. Nach zürcherischem Rechte geht aber die väterliche Gewalt beim Tode des Vaters nicht auf die Mutter, sondern auf den Vormund in Verbindung mit der Vormundschaftsbehörde über (PG § 733 ff.), und es kann darnach ein Domizil des Rekurrenten in Winterthur gemäß Art. 4 Abs. 2 BG betr. zivilr. V. d. N. u. A. nicht in Betracht kommen, ganz abgesehen von der Frage, in welcher Weise beim Bestehen der elterlichen Gewalt der Mutter vorliegend die Kollision zwischen Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 l. c., welch letztere Bestimmung allgemein den Sitz der Vormundschaftsbehörde als Wohnsitz der unter Vormundschaft stehenden Personen erklärt, zu lösen wäre. Unter diesen Umständen braucht nicht geprüft zu werden, ob ein Domizil des Rekurrenten in Winterthur gemäß Art. 4 Abs. 2 l. c., falls es anzunehmen wäre, eine andere Lösung der Frage nach dessen Steuerdomizil, als die oben gegebene, die auf die überwiegenden tatsächlichen Beziehungen des Mündels zum Orte der Vormundschaftsbehörden abstellt, bedingen würde.

Nach diesen Ausführungen ist Graubünden berechtigt, den Rekurrenten bis zum Mai 1905, dem tatsächlichen Übergang der Vormundschaft, zu besteuern, und es kann auch eine Verpflichtung dieses Kantons, die bezahlten Steuern zurückzuerstatten, nicht in Frage kommen.

4. Das erste Rekursbegehren, es möchte das Bundesgericht bestimmen, welcher der beiden Kantone für die in Betracht kommende Zeit steuerberechtigt sei, ist dahin zu verstehen, daß entweder die Steueransprüche von Zürich oder diejenigen von Graubünden als unzulässig zu erklären seien. Wie ausgeführt wurde, ist dieses Beschwerdegesuch sowohl Zürich, als auch Graubünden gegenüber unbegründet, und ebenso muß nach dem gesagten das zweite gleichfalls alternativ gegen beiden Kantone gerichtete Begehren auf Rückerstattung bezahlter Steuern verworfen werden. Der Rekurs ist daher beiden Kantonen gegenüber abzuweisen.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.