Rechte richtet, bedeute, wenn die Frage der Erbschaftssteuerpflicht vor der Inventarisierung entschieden werden muß. Wenn ein Schweizer mit Hinterlassung von Verwandten gleichen Grades, wie sie Ferrari hinterlassen hat, stirbt und ein Testament hinterläßt, worin er die Ehefrau zur Universalerin einsetzt, so darf auch keine Inventarisierung stattfinden, bevor die Frage entschieden ist, ob die Witwe oder jene Verwandten im konkreten Falle erbschaftssteuerpflichtig sind. Der Regierungsrat hat übrigens keinen einzigen derartigen Fall aus der bisherigen Praxis angeführt, wonach beim Tode von Schweizerbürgern, die ihr Vermögen dem überlebenden Ehegatten hinterlassen haben, die Frage der Erbschaftssteuerpflicht erst nach der Inventarisierung entschieden worden wäre.

6. — Es ergibt sich überhaupt, insbesondere aus der Verfügung der Finanzdirektion vom 17. Mai 1910 und ihrem Kreis Schreiben vom 15. März 1887, daß der Hauptgrund für den angefochtenen Beschluß darin liegt, daß die Steuerbehörden sich über die Größe des Nachlasses Gewißheit verschaffen wollen, um danach die zukünftige Besteuerung zu regeln und unter Umständen eine Nachsteuer beziehen zu können. Dieser Grund hätte aber den angefochtenen Beschluß nach Gesetz nicht gerechtfertigt, weil die Inventarisierung gemäß § 27 des Vermögenssteuergesetzes nur zur Berechnung der Erbschaftssteuer oder auf besonderes Verlangen eines Steuerpflichtigen zulässig ist, also bloß aus dem Grunde, um Einblick in die Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen zu erhalten, nicht angeordnet werden darf. Es erklärt sich deshalb auch, daß die Begründung des angefochtenen Beschlusses weder durch das Erbschaftssteuergesetz, noch sonstwie gerechtfertigt werden kann und zudem widerspruchsvoll ist. Der angefochtene Beschluß ist daher nicht bloß unrichtig, sondern muß geradezu als willkürlich bezeichnet werden. Die Willkürlichkeit liegt darin, daß der Regierungsrat eine Inventarisierung, die nur zum Zwecke der Berechnung der Erbschaftssteuer zulässig ist, anordnet, obwohl er selbst nicht behauptet, daß irgend ein Erbe steuerpflichtig sei, und also die gesetzliche Grundlage für die Inventarisierung offenbar fehlt, und darin, daß infolgedessen auch die im angefochtenen Beschlusse angeführten Gründe mehr den Charakter vorgeschobener als wirklicher Gründe haben.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheißen und demgemäß der Beschluß des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 2. Juli 1910 aufgehoben.

91. Urteil vom 15. Dezember 1910 in Sachen Brandt gegen Zürich.

Verspätung eines erst in der Replik zu einem staatsrechtlichen Rekurse geltend gemachten Rekursgrundes; Bedeutung und prozessuale Tragweite einer gleichzeitig erfolgten Intervention der Regierung des Heimatstaates des Rekurrenten. (Erw. 1). — Bestimmung des Umfangs der Inventarisationspflicht in einem Erbschaftssteuerfall. Aufforderung des Erben zur Einreichung eines Inventars über den gesamten Nachlass und nicht nur über den voraussichtlich der Erbschaftssteuerpflicht unterliegenden Teil der Hinterlassenschaft. Erscheint eine solche Aufforderung als willkürlich? (Erw. 6). — Kann sie im Kanton Zürich ohne Willkür vom Regierungsrat erlassen werden, oder liegt darin ein staatsrechtlich anfechtbarer, zum Nachteil des Steuerpflichtigen begangener Eingriff in die Kompetenzen der Taxationsorgane («Schätzungs- und Expertenkommission»)? (Erw. 2 und 3). — Kann mit der betreffenden Aufforderung u. U. die Androhung verbunden werden, dass im Falle fortgesetzter Nichterfüllung der Inventarisationspflicht angenommen würde, das erbschaftssteuerpflichtige Vermögen sei so und so gross, und es betrage infolgedessen die geschuldete Erbschaftssteuer so und so viel? (Erw. 4). — Ist hierbei in casu in willkürlicher Weise ein zu hoher Vermögensbetrag angenommen worden? Konnte ohne Willkür das Eintreten auf partielle Gegenbeweise gegenüber den in der Androhung enthaltenen Ziffern verweigert werden? (Erw. 7). — Konnte eine entsprechende Androhung ohne Willkür zugleich auch hinsichtlich einer eventuell geschuldeten Nachsteuer erlassen werden? (Erw. 11). — Zulässigkeit der Verschärfung einer Verfügung der Finanzdirektion durch den Regierungsrat, trotzdem ein «Rekurs» nur vom Steuerpflichtigen ergriffen worden war (Erw. 8). — Eingriff des Regierungsrates in die Kompetenzen der Taxationsorgane, durch Einforderung zahlreicher Belege über die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen (Erw. 9). — Willkürlich verschiedene Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs «mit Grundeigentum verbundenes Besitztum», je nachdem es sich

um auswärtiges Besitztum von Kantonseinwohnern oder aber um innerkantonaies Besitztum auswärts Wohnender handelt (Erw. 12). — Willkürliche Erhebung einer Nachsteuerforderung für Vermögensobjekte, die jahrelang mit Wissen und Willen der Steuerbehörden, weil mit auswärtigem Grundbesitz verbunden, im Inland nicht versteuert worden waren (Erw. 13).

A. — Der am 4. Juli 1907 in Zürich verstorbene Adoptivvater des Rekurrenten, Emanuel Henry Brandt, von Archangel (Rußland), war, wie auch der Rekurrent, Teilhaber der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg. Diese Firma besaß in Rußland ausgedehnte Ländereien (namentlich Wälder), mit zahlreichen Sägewerken, und betrieb einen umfangreichen Holzhandel. Der genannte Emanuel Henry Brandt war ferner Eigentümer einer z. Z. auf zirka 2 Millionen Franken geschätzten Liegenschaft in Zürich, sowie Teilhaber einer Kommandite von 150,000 Fr. bei Leemann & Cie., Weinhandlung in Zollikon. Endlich besaß er bei Escher & Rahn in Zürich ein Wertschristendepot im Betrage von zirka 500,000 Fr., sowie ein Kontokorrentguthaben von 25,000 Fr. In Zürich versteuerte er einen Vermögensbetrag, der dem Werte der Liegenschaft und der Kommandite entsprach, sowie ein Einkommen von 12,000 Fr. Während er die Verpflichtung zur Versteuerung der Liegenschaft in Zürich und der Kommandite in Zollikon stets anerkannt hatte (wobei bloß die Schätzung der Liegenschaft hin und wieder zu Differenzen Anlaß gab), hatte er seine Verpflichtung zur Versteuerung des Einkommens wiederholt bestritten, weil er dieses Einkommen aus dem Geschäft in Rußland beziehe und bereits dort versteuern müsse; immerhin erklärte er, einen Betrag von 12,000 Fr. freiwillig in Zürich versteuern zu wollen. Als im Jahre 1903 die Steuerkommission die Taxation des Einkommens auf 14,000 Fr. erhöhte, produzierte er im Verfahren vor der „Rekurskommission“ zwei notarielle Bescheinigungen über den Umfang der der Firma E. H. Brandt & Cie. in Rußland gehörenden Ländereien (93,900 Hektaren), nebst einem Verzeichnis der damit verbundenen Sägewerke. Der Steuerkommissär verlangte darauf eine zweite Verhandlung, um inzwischen die von Brandt eingelegten Urkunden näher prüfen zu können. Auf Grund jener Dokumente reduzierte dann am 13. März

1904 die Rekurskommission das in Zürich steuerpflichtige Einkommen auf 12,000 Fr. Gleichzeitig setzte sie das in Zürich zu versteuernde Vermögen auf 1,050,000 Fr. fest. Den Anteil Brandts an dem russischen Geschäft zur Vermögenssteuer heranzuziehen, wurde weder bei diesem Anlasse, noch überhaupt je bei Lebzeiten des Genannten versucht.

Durch Testament vom 6./7. April 1908 setzte E. H. Brandt zu seiner Universalerin seine Ehefrau Ida geb. Braudt ein, und in einem vom 7. April 1908 datierten Nachtrag „ersuchte“ er sie, sofort nach seinem Tode ein Testament zu errichten und darin den Rekurrenten zu ihrem Universalerben einzusetzen, mit der Auflage, eine Anzahl näher bezeichnete Legate auszurichten. Für den Fall des Vorversterbens seiner Ehefrau sollte dieser Nachtrag als Inhalt des eigenen Testaments des Emanuel Henry Brandt gelten. Ihrerseits hatte die genannte Ida Brandt geb. Brandt noch vor dem Tode des Emanuel Henry Brandt zu ihrem Universalerben den Rekurrenten eingesetzt.

Am 11. Juli 1908 kam zwischen der Witwe des Emanuel Henry Brandt und dem Rekurrenten eine Vereinbarung zustande, gemäß welcher jene zu Gunsten dieses auf den Antritt der Erbschaft verzichtete, wogegen ihr die lebenslängliche Nutznießung am Nachlaß eingeräumt wurde.

Am 18. Juli verstarb auch die Witwe Brandt, und es ist infolgedessen der Rekurrent unbestrittenermaßen alleiniger Erbe des Emanuel Henry Brandt.

Der Rekurrent wohnt in Rußland und ist, nuncmehr zusammen mit dem früheren Prokuristen Peter Schramm, Teilhaber der Firma E. H. Brandt & Cie.

Wie ein am 7./20. Juli 1908 verschicktes Zirkular der Firma besagt, war nach dem Tode des Emanuel Henry Brandt dessen Witwe Ida Brandt stille Teilhaberin des Geschäftes geworden. Ende August wurde jedoch die Löschung ihrer Anteilhaftigkeit infolge Todes publiziert.

Am 11. Juli 1908 waren inzwischen „die Erben des Emanuel Henry Brandt“ vom „Steuerwesen“ der Stadt Zürich aufgefördert worden, innert zwei Wochen ein Inventar über den gesamten Nachlaß einzureichen.

Auf diese Aufforderung hin reichte der Rekurrent am 16. Juli ein vom 13. Juli 1908 datiertes und von ihm unterzeichnetes Inventar ein, das sich indessen nur auf das in Zürich befindliche Vermögen bezog. Dieses wurde folgendermaßen angegeben:

Liegenschaft in Zürich V	Fr. 1,000,000
Kommandite bei H. Leemann & Cie. in Zollikon	„ 150,000
Hausrat, Fahrhabe aller Art inkl. landwirtschaftliches Inventar	„ 200,000

wobei folgende Bemerkung beigelegt wurde:

„Die in Rußland befindlichen Liegenschaften (große Waldungen) fallen für die zürcherischen Behörden laut ihren bisherigen Entscheidungen hier nicht in Betracht.“

Am 13. August 1908 forderte der Steuervorstand der Stadt Zürich den Rekurrenten auf, in das Inventar auch den im Besitze des Emanuel Henry Brandt gewesenen Effektenbestand (Aktien und Obligationen), sowie dessen anderweitige Guthaben aufzunehmen; desgleichen den ausländischen Liegenschaftsbesitz, und zwar letzteres nicht etwa deshalb, weil dieser Liegenschaftsbesitz als in Zürich steuerpflichtig betrachtet würde, sondern deshalb, weil sonst eine Berechnung der in Prozenten des gesamten Vermögens ausgesetzten Legate nicht möglich sei. Zur Einreichung eines in den angegebenen Richtungen vervollständigten Inventars wurde dem Rekurrenten bis 19. August 1908 Frist gesetzt; desgleichen zur Einreichung eines Inventars über den Nachlaß der Witwe des Emanuel Henry Brandt.

Am 20. August 1908 gab der Rekurrent die Erklärung ab, daß die Witwe Ida Brandt außer Kleidern und einigen Schmucksachen, beides zusammen im Werte von zirka 2000 Fr., kein Vermögen hinterlassen habe. Was das Inventar über den Nachlaß des Emanuel Henry Brandt betreffe, so seien darin die dem Verstorbenen gehörig gewesenen Aktien deshalb nicht enthalten, weil sie in Rußland bei dortigen Banken zur Beschaffung des Betriebskapitals für die Sägemühlen der Firma E. H. Brandt & Cie. deponiert gewesen seien, und eine Versteuerung derselben in Zürich somit nicht in Frage kommen könne. Ebenso verhalte es sich mit den allfälligen Guthaben der Firma E. H. Brandt

& Cie. Alle russischen Aktiven seien bereits in Rußland mit der Erbschaftssteuer belegt worden, und Doppelbesteuerung sei nach dem russisch-schweizerischen Staatsvertrag unzulässig. Vermächtnisse seien keine zu berücksichtigen; die von Emanuel Henry Brandt im Nachtrag zu seinem Testament vorgesehenen Legate seien dahingefallen, weil der genannte vor seiner Ehefrau gestorben sei.

Demgegenüber beharrte der Steuervorstand auf der Einreichung des Inventars über den gesamten Nachlaß, wobei er bemerkte, daß selbstverständlich die Finanzdirektion die der Besteuerung im Kanton Zürich nicht unterliegenden Aktiven bei der Berechnung der Erbschaftssteuer außer Betracht lassen werde. Wenn auch die Legate vielleicht dahingefallen seien, so müsse der Fiskus nichtsdestoweniger dafür sorgen, daß deren Wert für alle Fälle festgesetzt werde, da ein Obliegen der Legatäre in einem bezüglichen Prozesse immerhin denkbar und alsdann von den Vermächtnissen eine besondere Erbschaftssteuer zu entrichten sei. Endlich werde vom Rekurrenten die Einreichung beglaubigter Abschriften der in St. Petersburg befindlichen Zins- und Handelsbücher verlangt, damit das Inventar gemäß § 28 des Steuergesetzes mit diesen Büchern verglichen werden könne.

Am 26. August weigerte sich der Rekurrent, diesen Aufforderungen nachzukommen.

Am 10. September 1908 erwirkte die Finanzdirektion für eine „unbestimmte, zwei Millionen kaum übersteigende Erbschafts- und Nachsteuerforderung“ einen Arrest auf die im Kanton Zürich befindlichen Aktiven des Rekurrenten, d. h. auf die Liegenschaft in Zürich, die Kommandite bei Leemann & Cie. in Zollikon und „allfällig weiter vorhandenes bewegliches Vermögen, wie Wertpapiere u. dergl.“

In der Folge ist dieser Arrest für eine Gesamtsteuerforderung von 2,459,795 Fr. gültig erklärt worden. Die Arrestobjekte sind betreibungssamtlich auf 2,361,673 Fr. 20 Cts. geschätzt. Eine Arrestaufhebungsaklage, sowie ein den Arrest betreffendes Revisions- und Erläuterungsgeuch des Rekurrenten wurden zuständigen Orts abgewiesen. Ein weiteres Revisionsbegehren wurde vom Rekurrenten zurückgezogen, nachdem die Finanzdirektion inzwischen eine „Ergänzung“ des Arrests für den Betrag von 459,795 Fr. erwirkt hatte.

B. — Am 15. Oktober 1908 verfügte die Finanzdirektion:

„I. Den Erben, bezw. Legataren des Emanuel Henry Brandt, „von Archangel (Rußland), wohnhaft gewesen an der Südstraße „No. 40 in Zürich V, werden folgende Steuernachzahlungen pro 1906 und 1907, Ergänzungssteuern pro „1908, I. Halbjahr, bezw. Erbschaftssteuern auferlegt:

„a) Steuernachzahlungen und Ergänzungssteuern:

„1. an den Kanton Zürich	Fr.	706,875
„2. an die Stadt Zürich	„	945,300
„3. an die Kirchgemeinde Neumünster- „Zürich	„	78,775

„b) Erbschaftssteuern an den Kanton Zürich „ 728,845
zusammen Fr. 2,459,795

„II. Diese Steuerbeträge sind sofort abzuliefern..... (folgt die „Bezeichnung der bezugsberechtigten Amtsstellen).

„III. Der Erbe Wilhelm Emanuel Brandt haftet für den auf „die Legate entfallenden Teil der Erbschaftsteuer solidarisch (§ 6 „des Erbschaftsteuergesetzes).

„IV. In Bezug auf die Berechnung der Steuernachzahlungen „und Ergänzungssteuern an die Stadt Zürich und die Kirch- „gemeinde Neumünster bleibt die Bestätigung seitens der Steuer- „sektion des Stadtrates Zürich bezw. der Kirchengüterverwaltung „Neumünster vorbehalten.

„V. Dem Erben Wilhelm Emanuel Brandt wird eine Frist „von 14 Tagen, von der Mitteilung der gegenwärtigen Verfügung „an gerechnet, um der vorstehend unter G. 2. Absatz angeführten „Auflage betreffend Aufschlußerteilung und Verlegung der Beweis- „mittel über die Erbschaftsverhältnisse in Sachen E. H. Brandt „im erwähnten Umfang durch Einreichung an den Steuervorstand „der Stadt Zürich zu Händen der Schätzungskommission Folge „zu leisten, unter der Androhung, daß sonst angenommen würde, „es sei ihm nicht möglich, die Unrichtigkeit der vorstehenden Ver- „mögensberechnung und Steuerforderung darzutun.“

Die Begründung dieser Verfügung läßt sich folgendermaßen zusammenfassen:

Die Frage, in welchem Umfang der Nachlaß des E. H. Brandt der zürcherischen Erbschaftsteuer unterstehe, sei auf Grund eines

die sämtlichen Aktiven und Passiven des Nachlasses umfassenden Inventars zu entscheiden; denn der vom Bundesgericht für das interkantonale Verhältnis ausgesprochene Grundsatz, daß nicht die einzelnen, zum erbchaftssteuerpflichtigen Teil eines Nachlasses gehörenden Sachen Gegenstand der Erbschaftsteuer seien, sondern der Betrag reinen Vermögens, den sie mit Rücksicht auf den Stand des gesamten Nachlasses repräsentieren (BGE 10 S. 447 f.), greife auch im Verhältnis der in Zürich erbchaftssteuerpflichtigen Aktiven zu den ausländischen Liegenschaften eines Nachlasses Platz. Um festzustellen, welchen Betrag reinen Vermögens die im Kanton Zürich erbchaftssteuerpflichtigen Aktiven des Nachlasses Brandt bilden, müsse deshalb der ganze Nachlaß eruiert werden. Ferner könne nicht bezweifelt werden, daß der Erbschaftsteuer am Wohnorte des Erblassers (Zürich) — mit einziger Ausnahme der auswärtigen Liegenschaften — das ganze übrige Vermögen des Emanuel Henry Brandt, also auch auswärts angelegtes, unterworfen sei. Art. 4, Abs. 3 (im französischen Originaltext ist es Abs. 4) des Staatsvertrages zwischen Rußland und der Schweiz stehe dieser Besteuerung nicht entgegen, da der Verstorbene ja in Zürich domiziliert gewesen sei. Der zürcherischen Erbschaftsteuer unterliege demnach — von den in Rußland befindlichen Waldungen und Sägewerken des Erblassers abgesehen — alles, was sich nicht als gesetzliche Zubehörde dieser Sägewerke darstelle, insbesondere die beweglichen Betriebsgerätschaften, Holz- und andern Vorräte in rohem oder verarbeitetem Zustande, Buch- und Bankguthaben, Betriebskapital, ferner das übrige bewegliche Firmavermögen in St. Petersburg, soweit der Erblasser daran Anteil hatte, also auch seine dort deponierten Aktien. Aus der Größe der der Firma E. H. Brandt & Cie. gehörenden, allem Anscheine nach hypothekensfreien Ländereien und Sägewerke, aus dem Umstande sodann, daß dieselben offenbar ganz von E. H. Brandt eingebracht worden seien und also ihr Ertrag (zirka 2 Millionen per Jahr) in der Hauptsache ihm zugeflossen sei, sowie aus der notorischen Tatsache, daß der Verstorbene sehr einfach lebte, müsse nun aber geschlossen werden, daß E. H. Brandt während der 30 Jahre seiner Niederlassung in Zürich wenigstens 15—20 Millionen zurückgelegt und also auch mindestens ebensoviel

im Inventar nicht angegebenes bewegliches Vermögen hinterlassen habe. Daraus ergebe sich folgende Berechnung:

I. Nachsteuer:

Der Verstorbene sei verpflichtet gewesen, an seinem Wohnorte Zürich nicht bloß die dortige Liegenschaft und die Kommandite bei Leemann & Cie., sondern überhaupt sein ganzes bewegliches Vermögen zu versteuern; nur seine ausländischen Liegenschaften samt gesetzlicher Zubehörde seien (gemäß § 3 litt. b des Staatssteuergesetzes und BGG 31 I S. 33 ff., speziell S. 44) von dieser Steuerpflicht ausgenommen gewesen. Somit erstrecke sich die Nachsteuerpflicht auf die nämlichen Objekte, welche der Erbschaftsteuerpflicht unterworfen seien. Es sei nicht richtig, daß die Steuerkommission oder ein anderes Taxationsorgan einen Teil des beweglichen Vermögens als steuerfrei erklärt habe, sondern die Behörden seien von Emanuel Henry Brandt einfach im Unklaren über sein bewegliches Vermögen gelassen worden. Die Steuerkommission sei auch nicht berechtigt gewesen, etwas steuerpflichtiges steuerfrei zu lassen, und es müßte daher schon deshalb die Nachsteuer eintreten. Auf der Basis einer ungesetzlichen Nichtversteuerung von 15 Millionen — zwar habe der Verstorbene auch seine Zürcher Liegenschaft ungenügend versteuert; es solle aber der der Nachsteuerberechnung zu Grunde zu legende Mehrbetrag „an diesem Orte gleichwohl bloß auf 15 Millionen veranschlagt“ werden — ergebe sich nun:

a) Nachsteuer an den Staat:	
pro 1906: $5 \times 4\frac{1}{2} \text{ ‰}$	
von 15 Millionen . . .	Fr. 337,500
pro 1907: ebensoviel . . .	„ 337,500
pro 1908: Einfache Ergänzungsteuer, $4\frac{1}{2} \text{ ‰}$	
von 15 Millionen für 6 Monate	„ 31,875
Total der Nachsteuer an den Staat	Fr. 706,875

Übertrag: Fr.

Übertrag: Fr.

b) Nachsteuer an die Stadt Zürich (auf der gleichen Basis berechnet)	„ 945,300
c) Nachsteuer an die Kirchengemeinde Neumünster (entsprechend berechnet)	„ 78,775
Total der Nachsteuern	Fr. 1,730,950

II. Erbschaftsteuer:

Für diese sei von folgendem Vermögen auszugehen:

Liegenschaft in Zürich, nach amtlicher Wertung	Fr. 2,179,460
Kommandite bei A. Leemann & Cie. in Zollikon	„ 150,000
Fahrhabe in Zürich	„ 200,000
Übriges bewegliches Vermögen, mindestens	„ 15,000,000
Summa	Fr. 17,529,460
Hievon abziehen: Nachsteuern	„ 1,730,950
Erbschaftsteuerpflichtiges Vermögen	„ 15,998,510
Summa	Fr. 15,798,510
Hievon 3% Erbschaftsteuer	„ 473,955

Legatsteuer:

(Die Legate seien nämlich offenbar trotz dem Erbverzicht der Witwe Ida Brandt gültig und würden jedenfalls ausbezahlt werden.)

von den in Prozenten des Vermögens ausgesetzten Legaten	Fr. 251,650
von den kleineren Legaten	„ 3240

Gesamtforderung Fr. 2,459,795

Diese Steuerforderung, mit der ihr zu Grunde liegenden Vermögensberechnung, werde in dem Sinne aufgestellt, daß ange-

nommen würde, es sei dem Rekurrenten nicht möglich, ihre Unrichtigkeit darzutun, falls er nicht binnen angemessener Frist die sämtlichen auf die Vermögenslage des Emanuel Henry Brandt Bezug habenden Aufschlüsse erteile und die „diesfälligen Zins- und Handelsbücher, Vermögensverzeichnisse und übrigen Urkunden“ vorlege, soweit sie erforderlich seien, um an der Hand derselben die Überzeugung zu gewinnen, daß sie über die Erbschaftsverhältnisse vollen Aufschluß geben“.

Für den Fall, daß sich im weiteren Verlaufe des Verfahrens ein größeres, im Kanton Zürich steuerpflichtiges Vermögen, als das in Anschlag gebrachte, ergeben sollte, bleibe die Erhöhung der Erbschaftsteuer, sowie auch der Nachsteuer, vorbehalten; desgleichen die Erhöhung der Erbschaftsteuer, falls sich ergeben sollte, daß die Witwe Brandt, außer den Kleidern und einigem Schmuck, eigenes Vermögen hinterlassen habe.

Auf der Grundlage dieser Verfügung der Finanzdirektion wurde der Rekurrent sodann am 24. Oktober 1908 von der Steuersektion des Stadtrates Zürich zur Zahlung folgender Beträge an die Stadtkasse aufgefordert:

Nachsteuern pro 1906 und 1907	Fr. 900,000
Einfache Ergänzungssteuer pro 1908. . . .	„ 45,000
<hr/>	
Total	Fr. 945,000

(also 300 Fr. weniger, als die Finanzdirektion berechnet hatte).

Ebenfalls auf Grund der Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 forderte am 26./27. Oktober 1908 die Kirchengutsverwaltung Neumünster namens der Kirchengemeinde die Zahlung einer Nachsteuer von 78,750 Fr. (also 25 Fr. weniger, als nach der Berechnung der Finanzdirektion).

Für die in der Verfügung der Finanzdirektion aufgestellte Gesamtforderung von 2,459,795 Fr. wurde ferner am 31. Oktober namens des Staates, der Stadt und der Kirchengemeinde die Arrestprosequierungsklage erhoben. Die Behandlung dieser Klage ist vom Bezirksgericht Zürich bis nach Beendigung des Administrativverfahrens sistiert worden.

C. Am 3. November 1908 ergriff Brandt gegen die Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober den Rekurs an den Rekursrat, mit folgenden Anträgen:

„I. Aufhebung der Verfügung, weil die Finanzdirektion vor der Durchführung des Verfahrens vor der Schätzungscommission weder Vervollständigung des Inventars verlangen und irgendwelche Androhungen erlassen, noch Erbschafts- und Nachsteuern dekretieren kann.

„II. Eventuell:

„A. Aufhebung, eventuell Reduktion der Nachsteuer.

„B. Reduktion der Erbschaftssteuern in der Weise, daß

- „1. keine Steuern von andern als den im Inventar aufgeführten, zurzeit des Todes im Kanton befindlichen Aktien erhoben wird;
- „2. keine Steuer von den Legaten erhoben wird, da diese gar nicht existieren;
- „3. Die Liegenschaften in Zürich höchstens auf 1,150,000 Fr. geschätzt werden und daher der in Zürich erbschaftsteuerpflichtige Nachlaß auf 1,500,000 Fr. und die Erbschaftsteuer à 3% hiervon auf 46,000 Fr. berechnet wird.

„C. Gewährung einer vierwöchentlichen Zahlungsfrist von der rechtskräftigen letztinstanzlichen Festsetzung der Steuerforderung an.

„D. Aufhebung der für den Fall der Nichteinreichung eines Inventars erlassenen Androhung, sowie der Aufforderung zur Vorlegung der Zins- und Handelsbücher, Vermögensverzeichnisse und übrigen Belege.“

Das Begehren sub II A wurde folgendermaßen begründet:

1. Es werde in willkürlicher Weise die in § 3 b des Steuergesetzes zugesicherte „Steuerfreiheit für ausländische Liegenschaften und damit verbundenes Besitztum“ verletzt.

2. Es liege eine unzulässige Doppelbesteuerung gegen den Rekurrenten und damit zugleich eine Verletzung des Staatsvertrages mit Rußland vor.

3. In den Steuerbehörden sei i. Z. auf die Besteuerung des im russischen Geschäft investierten Vermögens verzichtet worden; es sei daher dolos, dieses Vermögen mit einer Nachsteuer zu belegen.

4. Nichts spreche dafür, daß der Verstorbene 15 Millionen

Franken in beweglichen Aktiven in Rußland besessen habe; nach den Akten könnte vielmehr höchstens ein Wert von zirka 2—3 Millionen Franken angenommen werden.

Gleichzeitig mit der Einreichung des Rekurses wurde das Gesuch gestellt, es sei dem Rekurrenten eventuell eine Frist bis zum 5. Dezember zu gewähren, damit er sich noch über die in Rußland befindlichen Aktiven äußern könne.

Bestimmte Begehren entsprach der Regierungsrat am 19. November 1908 durch Ansetzung einer Frist bis zum 5. Dezember 1908. Diese Frist wurde sodann bis zum 12. Dezember verlängert. Der Rekurrent erklärte jedoch am 11. Dezember, er lehne es ab, „auf die Wahrscheinlichkeitsrechnung der Finanzdirektion überhaupt im Detail einzutreten“. Er wolle bloß bemerken, daß die im Testament des Emanuel Henry Brandt für die Auszahlung der Legate vorgesehene Frist von 3 Jahren gegen das Vorhandensein liquider Aktiven in Rußland spreche.

Im März 1909 produzierte die Finanzdirektion im Arrestrevisionsverfahren vor dem Audienzrichter eine ihr inzwischen zugekommene Übersetzung der Kopie eines Inventars über den Nachlaß des Emanuel Henry Brandt in Rußland. Nach diesem Inventar, welches von der Witwe Brandt kurz nach dem Tode des Emanuel Henry Brandt dem St. Petersburger Bezirksgerichte eingereicht worden war, besaß Emanuel Henry Brandt 6,507,775 Fr. 60 Cts. „Bargeld“, sowie für 6,712,336 Fr. Werttitel.

Ferner berief sich die Finanzdirektion auf folgende, von der Auskunft der Kaufmännischen Verbandes der Stadt Warschau erhaltene Information: Teilhaber der Firma seien beim Tode des Emanuel Henry Brandt gewesen: dieser selbst und sein Adoptivsohn, der heutige Rekurrent; der letztere seit Januar 1907, und zwar zu einer Quote von 10%. Ferner sei die Ehefrau des Emanuel Henry Brandt als solche gleichzeitig Mitinhaberin aller seiner Unternehmungen bis zur Hälfte der Einlagehöhe gewesen. Der Wert der Liegenschaften, einschließlich der Gebäulichkeiten und der damit verbundenen Betriebsrichtungen der Firma, sei auf rund 28 Millionen Rubel, abzüglich zirka 8 Millionen Passiven, zu veranschlagen. Dazu komme:

a) Wert der beweglichen Teile der Betriebs-		
einrichtungen, rund	Rubel	1,000,000
b) Wert der Warenvorräte, rund	„	2,000,000
c) Wert der übrigen Geschäftsaktiven, wie		
Buchguthaben, Bankguthaben, Betriebs-		
fonds, rund	„	5,000,000
	zusammen	Rubel 8,000,000

Endlich sei Emanuel Henry Brandt Eigentümer von Aktien im Wert von mindestens „ 12,000,000 gewesen.... (Folgt die Spezifikation dieses Aktienbestandes.) Das ganze, nach dem Tode beider Eheleute Brandt an den Adoptivsohn Wilhelm Emanuel übergegangene Vermögen derselben werde auf 50 Millionen Rubel geschätzt.

Am 4. Mai 1909 stellte der Rekurrent beim Regierungsrat das Gesuch, es sei ihm nochmals eine Frist zur Einreichung von Belegen über die russischen Nachlassaktiven und die russischen Steuerverhältnisse zu gewähren.

Bevor er eine Antwort auf dieses Gesuch erhielt, reichte Brandt am 21. Mai 1909 verschiedene, von ihm als „Belege und Aufschlußerteilungen“ bezeichnete Akten ein, welche jedoch wesentlich dazu bestimmt waren, die vom Rekurrenten an der Auskunft des Warschauer Informationsbureaus, an der Übersetzung der Kopie des russischen Inventars, sowie auch an der Kopie als solcher geübte Kritik zu unterstützen. Der Rekurrent suchte insbesondere darzutun, daß der in der Übersetzung für den Betrag von R. 7,507,775. 60 gebrauchte Ausdruck „Bargeld“ sich in Wirklichkeit auf den Kapitalkonto des Emanuel Henry Brandt in der Firma E. H. Brandt & Cie. beziehe, daß ferner die angeführten Wertschriften im Betrage von rund R. 6,712,336 der Firma E. H. Brandt & Cie. von Emanuel Henry Brandt als Betriebskapital geliehen, und daß die meisten dieser Wertschriften von der Firma behufs Beschaffung des nötigen Kredits bei einer Bank faustpfändlich hinterlegt worden seien. Sodann produzierte der Rekurrent eine Bescheinigung eines Rechtsanwaltes in St. Petersburg, wonach jener Kapitalkonto und jene Wertschriften den ganzen in Rußland befindlichen Nachlaß des Emanuel Henry Brandt repräsentieren; ferner die

Bescheinigung eines Notars darüber, daß von diesem Nachlaß die Erbschaftssteuer im Betrage von 80,491 Rubel bezahlt worden sei. Aus all diesen Belegen zog der Rekurrent in seinem Begleitschreiben vom 21. Mai 1909 den Schluß, daß die Information der Auskunftei in Warschau unrichtig und „die Schlußfolgerungen der Finanzdirektion aus ihrer falschen Kopie des Nachlaßinventars“ unhaltbar seien, sowie daß Brandt in Rußland keineswegs, wie die Finanzdirektion in ihrer Verfügung annehme, außer seinem Anteil an den Liegenschaften der Firma noch ein bewegliches, in Zürich zu versteuerndes Vermögen von 15 Millionen besessen habe, sondern daß vielmehr auch sein in Rußland befindliches bewegliches Vermögen als in den dortigen Wäldungen und Sägewerken und in dem dazu gehörenden Holzhandel immobilisiertes, mit den russischen Liegenschaften wirtschaftlich verbundenes Vermögen erscheine, welches nach § 3 b des zürcherischen Steuergesetzes, sowie nach der bundesgerichtlichen Judikatur, in Zürich steuerfrei sei.

Ihrerseits beantragte die Finanzdirektion im Schoße des Regierungsrates, es seien die Androhungen gegen den Rekurrenten im Falle weiterer Verweigerung vollen Aufschlusses in dem Sinne zu verschärfen, daß die Steuern nach Maßgabe des russischen Inventars und der Information aus Warschau erhöht würden.

D. — Am 2. September 1909 beschloß der Regierungsrat des Kantons Zürich:

I. Der Rekurs wird abgewiesen.

II. Die Auflage an den Rekurrenten betreffend Inventareinreichung und Produktion der zum Nachweis der Vollständigkeit des Inventars nötigen Bücher und weiteren Urkunden erstreckt sich auch auf die Verlassenschaft der Frau Ida Brandt; diese Auflage und die Androhung für den Fall der Nichtbefolgung werden im Sinne der Erwägungen verschärft.

Die Begründung dieses Entscheides — zugleich die nähere Präzisierung seiner Bedeutung — läßt sich folgendermaßen zusammenfassen:

Die Finanzdirektion sei befugt gewesen, die Verfügung vom 15. Oktober 1908 vor Durchführung des im § 9 Abs. 1 des Erbschaftssteuergesetzes und §§ 26—30 des Staatssteuergesetzes vorgesehenen Inventarisierungsverfahrens zu erlassen. Denn dar-

über bestehe kein Streit, daß Steuernachzahlung und Erbschaftssteuern nach Maßgabe des im Kanton Zürich steuerpflichtigen Vermögens von der Finanzdirektion festzusetzen seien. Die Organe aber, die nach den zitierten Vorschriften das steuerbare Vermögen ausmitteln, d. h. die Schätzungskommission und eventuell die Expertenkommission, seien lediglich Hilfsorgane der Finanzverwaltung für die im Gesetze ihnen ausdrücklich zugewiesenen Ausmittlungs- und Wertungsfunktionen, deren Ausübung, soweit nötig, durch die Mitwirkung der ordentlichen Verwaltungsbehörden zu sichern sei. Der Schätzungskommission stehe es nicht zu, einen Streit darüber, was steuerpflichtig sei, was in den Vermögensstatus des Inventars aufgenommen werden müsse und was nicht, zu beurteilen, sondern der Finanzdirektion und eventuell dem Regierungsrat; die Schätzungskommission sei auch nicht in der Lage, bei beharrlicher Renitenz des Pflichtigen von sich aus die Vorlegung der Vermögensausweise, insbesondere der Zins- und Handelsbücher (§ 28 Abs. 2 des Steuergesetzes), zu erzwingen, sondern bedürfe hiezu je nach den Umständen der Unterstützung der ordentlichen Behörden.

Infolge der Weigerung des Rekurrenten, ein vollständiges Nachlaßinventar einzureichen, sei nun der Steuervorstand der Stadt Zürich nicht in der Lage gewesen, der Schätzungskommission bzw. ihrem Präsidenten ein solches vorzulegen. Unter diesen Umständen sei es durchaus korrekt gewesen, daß die Finanzdirektion die zuerst vom Steuervorstand ausgegangene Aufforderung zur Einreichung des Inventars ihrerseits wiederholt habe. Die Feststellungen der Finanzdirektion über den Umfang der Inventarisations- und Steuerpflicht seien vollinhaltlich zu bestätigen. Die für den Fall weiterer Renitenz erlassene Androhung von Rechtsfolgen habe umsomehr der Sachlage entsprochen, als der in der Verfügung enthaltene Wahrscheinlichkeitsnachweis über den der Nachsteuer- und Erbschaftssteuerforderung zu Grunde gelegten Vermögensbestand durch die seitherigen Bestellungen nicht bloß bestätigt, sondern weit überholt worden sei.

Als unbegründet erweise auch die Behauptung, die Finanzdirektion sei zur Dekretierung von Erbschafts- und Nachsteuern vor Beendigung des Inventarisierungsverfahrens (§§ 26—30 des

Staatssteuergesetzes) nicht berechtigt gewesen. Zwar bilde in der Regel das Ergebnis der Inventarisierung die formelle Grundlage für die Ausrechnung der Erbschaftsteuer. Dabei sei jedoch vorausgesetzt, daß die Inventarisierung selbst ordnungsgemäß durchgeführt werden könne. Dies sei aber im vorliegenden Falle wegen der Renitenz des Rekurrenten nicht möglich gewesen.

Durch seine beharrliche Weigerung, das verlangte Inventar einzureichen, habe sich der Rekurrent des in § 11 des Erbschaftsteuergesetzes und § 39 des Staatssteuergesetzes mit Steuerstrafe bedrohten Vergehens der absichtlichen Vermögensverheimlichung schuldig gemacht. Denn zur Auscheidung des steuerfreien vom steuerpflichtigen Teil des Nachlasses und zur Feststellung des Betrages reinen Vermögens, den die im Kanton Zürich steuerpflichtigen Nachlassaktiven repräsentieren, sei die Kenntnis des gesamten Nachlasses in Aktiven und Passiven erforderlich.

Die gleiche Tendenz, die Steuerbehörden über seine Vermögensverhältnisse, insbesondere über die Zusammensetzung des „russischen Besitzes“ im Unklaren zu lassen und dadurch eine niedrige Einschätzung zu bewirken, habe nach einem Berichte des Steuervorstandes der Stadt Zürich der Erblasser selbst befolgt, und es müsse danach direkt als unwahr bezeichnet werden, daß die ordentlichen Taxationsorgane je den Standpunkt des Rekurrenten betreffend den Umfang der Steuerpflicht akzeptiert hätten.

Nach § 1 des Erbschaftsteuergesetzes müsse mit einziger Ausnahme der auswärtigen Liegenschaften das gesamte von Emanuel Henry Brandt hinterlassene Vermögen zur Erbschaftsteuer herangezogen werden. Dies stimme mit der bundesgerichtlichen Praxis in Doppelbesteuerungssachen überein und stehe auch mit keinem völkerrechtlichen Grundsatz im Widerspruch.

Ebenso verhalte es sich mit der zu erhebenden Nachsteuer, da Emanuel Henry Brandt nach § 3 b des Staatssteuergesetzes verpflichtet gewesen wäre, sein gesamtes Vermögen, mit Ausnahme der russischen Liegenschaften und ihrer gesetzlichen Pertinenzen, in Zürich zu versteuern. Daraus, daß Zürich das Vermögen, womit auswärts Wohnende in Zürich ein Geschäft betreiben, ganz besteuere, könne der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten folgern; dies berühre lediglich die hier nicht zu beurteilende Frage, wie

weit Zürich nach Geseß und Praxis die Steuerhoheit gegen auswärts Wohnende ausdehnen dürfe, und nicht die davon wesentlich verschiedene Frage, welche Grenzen gegenüber im Kanton domizilierten Personen zu beobachten seien.

Eine absichtliche Vermögensverheimlichung sei nachgewiesen einmal bezüglich der im russischen Inventar als Eigentum des Erblassers angegebenen Wertpapiere im Schätzungsbetrage von 2,532,957 Rubel = 6,712,336 Fr., deren wirklicher Wert übrigens auf Grund von Börsenkursen und Dividendenzahlungen pro 1906/8 mit 7,317,198 Fr. 50 Cts. zu berechnen sei. Der Rekurrent habe zwar mehrere Bescheinigungen eingelegt, nach welchen Emanuel Henry Brandt der Firma E. H. Brandt & Cie. jene Wertpapiere behufs Beschaffung von Kredit geliehen und die Firma dieselben auch wirklich bei zwei Banken faustpfändlich hinterlegt habe. Indessen bleibe nicht bloß dem Rekurrenten der Nachweis der Identität der nach dem erwähnten Vermögensverzeichnis „im Comptoir E. H. Brandt & Cie. deponierten Wertpapiere“ mit den von dieser Firma bei Banken verfaustpfändeten Werttiteln, sowie des Schuldbetrages, für welchen die letzteren haften, noch zu leisten, sondern es erscheine der betreffende Verpfändungsakt zum voraus als „einflusslos auf das Maß der auf die Wertchriftensumme von 7,317,198 Fr. 50 Cts. entfallenden zürcherischen Steuern“. Denn nach dem Petersburger Vermögensverzeichnis habe Emanuel Henry Brandt außer den Wertchriften ein „Kapital in barem Gelde“, betragend 2,833,122 Rubel 87 Kopfen = 7,507,775 Fr. 60 Cts., im Handelsunternehmen der Firma E. H. Brandt & Cie. besessen. Demnach sei, trotz der behaupteten Darlehensenthebung bei Banken auf die Wertchriften des Erblassers, im Handelsgeschäft der Firma E. H. Brandt & Cie. ein so bedeutendes Reinvermögen angelegt gewesen, daß der Erblasser daraus — über das unbeschwerte Eigentum an den mehrerwähnten Wertchriften hinaus — eine Summe von 7,507,775 Fr. 60 Cts. „in barem Gelde“ zu beziehen gehabt hätte. Als Teil des beweglichen Vermögens des Erblassers unterstehe auch diese, vom Rekurrenten ebenfalls verheimlichte Guthabenssumme, neben den Wertchriften, der zürcherischen Steuerhoheit.

Der Rekurrent behauptete nun allerdings, das ganze in Rußland befindliche bewegliche Vermögen des Erblassers sei in den dortigen Waldungen und Sägemühlen und in dem dazu gehörenden Holzhandel „immobilisiert“ und, weil dafür in Rußland die jährlichen Steuern und die Erbschaftssteuern bezahlt worden seien, nach § 3b des zürcherischen Staatssteuergesetzes, wie auch nach der bundesgerichtlichen Judikatur, am zürcherischen Wohnsitz steuerfrei. Die Behauptung der „Immobilisierung“ sei aber jedenfalls in Bezug auf denjenigen Teil des Vermögens, welchen die Wertpapiere repräsentieren (7,317,198 Fr. 50 Cts.), „durch diese Tatsache selbst widerlegt“, da Wertpapiere bewegliches Vermögen, und sowohl nach zürcherischem Steuerrecht als nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stets am Wohnort des Pflichtigen zu versteuern seien. Was das Guthaben von 7,507,775 Fr. 60 Cts. an die Firma E. H. Brandt & Cie. betreffe, so spreche seine Bezeichnung ebenfalls dagegen, daß es die gesamte auf den Erblasser entfallende Quote des Gesellschaftsvermögens, jede Art Aktiven des Handelsunternehmens, Waldungen und Sägemühlen inbegriffen, darstelle. Solange nicht durch Vorlegung des Gesellschaftsvertrages, der die Zusammensetzung des Gesellschaftsvermögens und die Beteiligung des Erblassers an demselben dartuenden Bücher, Bilanzen, Gewinnkonti und Detailverzeichnisse der einzelnen Aktivengattungen, sowie durch die Privatbücher und die seine Vermögensverhältnisse beschlagenden Skripturen des Erblassers, die Vermögensbeziehungen unzweifelhaft aufgedeckt seien, müsse an der Auffassung festgehalten werden, daß auch die Guthabensumme von 7,507,775 Fr. 60 Cts. in vollem Umfange am zürcherischen Wohnort des Erblassers der Vermögens- und Erbschaftsteuer unterliege, und daß davon, weil der Rekurrent sie bei der Inventarisierung verheimlicht habe, die entsprechenden Steuerstrafen zu entrichten seien. Sollte sich aus den dem Rekurrenten obliegenden Aufschlüssen ergeben, daß jene Summe unzutreffend als „Guthaben in barem Gelde“ bezeichnet worden sei und den buchmäßigen Saldo des Kapitalkonto des Erblassers in der Firma E. H. Brandt & Cie. darstelle — wobei die Höhe desselben nach Maßgabe des wahren Wertes der einzelnen Vermögenskomponenten noch besonders zu bestimmen wäre —, so bestche in diesem Falle die Ver-

mögens- und Erbschaftssteuerverpflichtung im Kanton Zürich für diejenige Quote des „Kapitalkonto“ des Erblassers, welche sich aus dem proportionalen Wertverhältnis der beweglichen Geschäftsaktiven zum liegenschaftlichen Teile derselben ergebe. Die Besteuerung des beweglichen Teils der Geschäftsaktiven sei selbstredend für Zürich auch dann zu beanspruchen, wenn sich zeigen sollte, daß der „Kapitalkonto“ nicht identisch mit dem Kapital „in barem Gelde“ sei, sondern daß darüber hinaus dem Erblasser noch ein Anteil am Wert der Immobilien und Beweglichkeiten des Geschäftes gehöre. Es greife dann bloß in Bezug auf das Maß der Steuer die Unterscheidung Platz, „daß die Straffolgen für Vermögens-„verheimlichung sich nicht auf diejenigen Vermögensteile erstrecken, welche erst infolge der nachträglichen Aufschlußerteilung des Rekurrenten zur Kenntnis der Steuerbehörden gelangen, während die Steuerstrafen auf den ganzen Betrag der trotz der bisherigen Weigerung des Rekurrenten entdeckten Vermögenswerte, speziell auch der Summe von 7,507,775 Fr. 60 Cts., sich erstrecken, soweit nicht vom Rekurrenten dargetan wird, daß und in welchem Betrage sie auf in Zürich steuerfreies Vermögen, d. h. auf Immobilien in Rußland, entfällt“.

Übrigens weise die von der Auskunft des Kaufmännischen Verbandes der Stadt Warschau erhaltene Information auf ein bedeutend größeres bewegliches Vermögen als das in den bisherigen Ausführungen konstatierte hin, nämlich auf ein Vermögen von rund 50 Millionen Rubel. Die Wichtigkeit dieser Information werde zwar vom Rekurrenten bestritten. Allein sein ganzes Verhalten mahne so sehr zur Vorsicht, daß von ihm der strikteste Gegenbeweis verlangt werden müsse. Es liege keine Veranlassung vor, in die Glaubwürdigkeit der Mitteilungen der Warschauer Auskunftsstelle, als einer Institution des Verbandes der dortigen Kaufmannschaft, Zweifel zu setzen.

Für die Zürcher Erbschaftsteuer komme dabei auch derjenige Teil der beweglichen Firma-Aktiven in Anrechnung, mit welchem der Erblasser den Rekurrenten, anlässlich des Eintrittes des letzteren in die Firma, am Gesellschaftsvermögen habe partizipieren lassen, es wäre denn, der Rekurrent könnte den Nachweis leisten, daß nicht eine Schenkung des Erblassers an ihn stattgefunden,

sondern daß er die Anteilsschaft am Geschäft durch eine gleichwertige Gegenleistung erworben habe.

Ferner sei E. H. Brandt verpflichtet gewesen, den Anteil seiner Ehefrau an den beweglichen Aktiven der Firma E. H. Brandt & Cie., gemeinsam mit seinem eigenen Vermögen, ebenfalls im Kanton Zürich zu versteuern. Da er dies nicht getan habe, sei eine entsprechende Nachsteuer zu erheben.

Im weiteren unterstehe jenes Vermögen der Frau Brandt auch der Erbschaftssteuer. Erbe sei ebenfalls der Rekurrent, nicht gemäß gesetzlicher Ergfolge, da er bloß seitens des E. H. Brandt adoptiert worden und auch sonst kein erbberechtigter Verwandter der Frau Brandt sei, wohl aber gemäß Testament der letzteren.

Da der Rekurrent auf die vom Steuervorstand der Stadt Zürich an ihn gerichtete Aufforderung zur Einreichung eines Inventars auch über den Nachlaß der Frau Ida Brandt erklärt habe, sie habe nur Kleider und etwas Schmuck hinterlassen, so liege in Bezug auf den Nachlaß der Frau Brandt offenbar ebenfalls Verheimlichung von Aktiven vor, um sie der amtlichen Inventarisierung, zum Zwecke der Umgehung der zürcherischen Vermögens- und Erbschaftssteuern, zu entziehen. Es wäre jedoch zu weit gegangen, aus den Mitteilungen der Auskunftsstelle des Kaufmännischen Verbandes der Stadt Warschau zu schließen, daß Vermögensverheimlichung in dem nach ihren Angaben als vorhanden zu vermutenden Betrage nachgewiesen sei. Wohl aber sei es, in Rücksicht auf die gesetzliche Pflicht des Rekurrenten zur Klarlegung der Nachlaßverhältnisse der Eheleute Brandt an Hand aller ihm zugänglichen Urkunden und anderweitigen Beweismittel, gerechtfertigt, die Androhung für den Fall der Unterlassung einer vollständigen Aufklärung in dem Sinne zu verschärfen, daß angenommen würde, es sei in Rußland über die durch das St. Petersburger Inventar konstatierten 14,824,974 Fr. 10 Cts. hinaus ein Mehrbetrag an beweglichem, im Kanton Zürich steuerpflichtigen Vermögen der Eheleute Brandt, bezw. des Rekurrenten, bis zu dem aus den Mitteilungen der Warschauer Auskunftsstelle zu schließenden Nettobetrag von 44,160,000 Fr. (= 20 Millionen Rubel Mobilvermögen, abzüglich $3\frac{1}{3}$ Millionen „verhältnismäßige Passivenquote“ = $16\frac{2}{3}$ Millionen Rubel

= 44,16 Millionen Franken), jene 14,824,980 Fr. 10 Cts. inbegriffen, vorhanden.

Die Frist für Aufschlußerteilung und Erfüllung der verschiedenen Beweisaufgaben werde auf 6 Wochen, von der Mitteilung des regierungsrätlichen Beschlusses an den Vertreter des Rekurrenten an, erstreckt. Innert dieser Frist habe der Rekurrent insbesondere auch diejenigen amtlichen russischen Urkunden „in von den betreffenden Amtsstellen selbst beglaubigten vollständigen Abschriften“ einzureichen, welche sich auf die detaillierten Steuerberechnungen von den Verlassenschaften der Eheleute E. H. und Ida Brandt und auf die gerichtliche Bestätigung der Erbenqualität des Rekurrenten am Nachlaß sowohl des E. H. Brandt, als seiner Witwe beziehen.

Bezüglich der Erbschaftssteuer könne für die zürcherische Liegenschaft am betriebsamtlichen Wertansatz von 2,179,460 Fr. festgehalten werden.

Auch die Legatsteuer sei aufrechtzuhalten, da die Auffassung des Rekurrenten von der Hinfälligkeit der Legate höchstens dann akzeptiert werden könnte, wenn er von sämtlichen Legataren die Anerkennung seines Standpunktes oder ein rechtskräftiges Gerichtsurteil, wonach die betreffenden Legatansprüche nicht zu Recht bestehen, beibringen würde.

Sei somit die Verfügung der Finanzdirektion in allen Teilen zu bestätigen, so komme nun aber noch hinzu:

a) wegen der konstatierten Vermögensverheimlichung von 14,824,974 Fr. 10 Cts.: eine 10fache Strafsteuer im Sinne von § 39 des Staatssteuergesetzes. Dieselbe betrage für 7 Monate des Jahres 1908: $4\frac{1}{4}\%_{00}$ von 14,824,000 $\times \frac{7}{12} \times 10 = 367,510$ Fr.;

b) wegen derselben Vermögensverheimlichung: eine dreifache bezw., unter Berücksichtigung des in der Erbschaftssteuer selber enthaltenen Steuerbetrages, eine doppelte Erbschaftssteuernachforderung im Sinne von § 11 des Erbschaftssteuergesetzes, und zwar (definitive Festsetzung vorbehalten) „von einer in Rücksicht auf in Abzug „kommende Straf- und Nachsteuer auf 13 Millionen Franken „abgerundeten Summe“. Das ergebe einen Betrag von 780,000 Fr. (= $6\%_{00}$ von 13,000,000 Fr.)

Eventuell habe der Rekurrent diese Straffsteuern von demjenigen geringern Betrage zu entrichten, welcher von der Summe von 14,824,974 Fr. 10 Ctz. allfällig für russische Immobilien abzurechnen sei (gemeint ist offenbar: welcher sich ergebe, wenn von jenen 14,824,974 Fr. 10 Ctz. der Wert allfällig darin inbegriffener russischer Immobilien abgerechnet werde);

c) eine Steuernachzahlung an den Staat, die Stadt Zürich und die Kirchgemeinde Neumünster auf Grund derjenigen Vermögensbeträge, welche bei voller Klarlegung der Nachlassverhältnisse der Eheleute Brandt „als, die Summe von 15 Millionen Franken übersteigendes bewegliches Vermögen resultieren“; eventuell, bei ungenügender Aufklärung: auf Grund derjenigen Summe, welche für diesen Fall als Maximalbetrag des in Rußland befindlichen beweglichen Vermögens der Steuerberechnung zu Grunde zu legen wäre, nämlich 44,160,000 Fr. abzüglich jener 15,000,000 Fr. = 29,160,000. Dabei sei die Erbschaftsteuer vom Nachlaß der Frau Brandt à 10 % nebst Zuschlag nach § 4 Schlußsatz des Erbschaftsteuergesetzes zu berechnen;

d) die einfache Erbschaftsteuer auf derselben Grundlage.

Endlich wird bemerkt: da es sich um eine fällige Steuerforderung handle, bestehe die gesetzliche Pflicht zur Bezahlung der Verzugszinsen à 5 % vom Verzuge an, die denn auch in der Klageschrift an das Bezirksgericht geltend gemacht worden seien.

E. — Am 18. Oktober 1909 ließ der Rekurrent dem Steuervorstand der Stadt Zürich gegenüber die Erklärung abgeben, daß er nichts anderes und nicht mehr in Rußland geerbt habe, als was in dem zu Händen des Bezirksgerichtes St. Petersburg angefertigten Inventar aufgeführt sei. Der Rekurrent reiche deshalb ein Doppel desselben ein, „als Ergänzung der dem Steuervorstand am 13. Juli und am 20. August 1908 eingereichten Inventare. Zu weiterer mündlicher Auskunft sei sein Anwalt als von ihm bezeichnetes Mitglied der Schätzungskommission (§ 28 des Staatssteuergesetzes) bereit.

Am 19. Oktober sodann ließ der Rekurrent dem Regierungsrate u. a. anzeigen, daß er hinsichtlich „der an ihn gestellten Erbschaftsteuerforderung, der dreifachen Steuerbuße und der Solidarhaft für Legatsteuern, in aller und jeder Beziehung, also auch

„hinsichtlich der Frage der Ergänzung der Inventare u., den nach § 9 Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes endschließlichen Entscheid „der Gerichte“ anrufe; ebenso „hinsichtlich der vom Regierungsrat angeordneten Nachsteuerbuße, den in § 39 des Staatssteuergesetzes vorgesehenen gerichtlichen Entscheid.“

F. — Ebenfalls am 19. Oktober 1909 hat Brandt gegen den ihm am 7. September zugestellten Entscheid des Regierungsrates den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen, mit folgenden „Rechtsbegehren und Anträgen“:

I. betreffend die Erbschaftsteuer:

Es sei durch Urteil auszusprechen:

„A. daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat nicht „kompetent gewesen seien, selbst anstatt der Schätzungskommission „und der gerichtlichen Expertenkommission eine Ergänzung des „Nachlaß-Inventars anzuordnen und diese wegen Nichtbefolgung „dann selbst nebst Taxation des Nachlasses des E. H. Brandt „vorzunehmen (§§ 26—30 des zürch. Staatssteuergesetzes und „Ziff. 3 der VO des Obergerichts vom 18. November 1871 „zu § 30 des Staatssteuergesetzes im Sammelband vom Jahre „1906, S. 620);

„B. daß daher die Finanzdirektion und der Regierungsrat „nicht befugt waren, die im Rekurse auf Seite 2, sub III, IV „und V erwähnten Auflagen, Fristansetzungen und Androhungen zu „machen;

„eventuell, daß die Fristansetzungen und Androhungen als viel „zu weitgehend im Sinne der im Rekurse gemachten Ausführungen „abzuändern wären;

„C. daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat auch „nicht befugt waren, die Berechnung der Erbschaftsteuer und die „Steueraufgabe § 9 (des Erbschaftsteuergesetzes) vor Durchführung „des in §§ 26—30 des Staatssteuergesetzes vorgesehenen Inven- „tarisierungsverfahrens vorzunehmen.

„Sodann seien durch das Urteil des Bundesgerichts sowohl die „vom Regierungsrate bestätigte Erbschaftsteueraufgabe der Finanz- „direktion vom 15. Oktober 1908, betragend 728,845 Fr., als „auch die in der Rekurschrift sub III, IV und V erwähnten Auf-

„lagen, Fristansetzungen und Androhungen beider Behörden wegen Verletzung der Art. 4 und 58 BB, nämlich wegen Rechtsverweigerung und wegen willkürlicher, gewalttätiger Verletzung des § 9 Erbschaftssteuerges., der §§ 26—30 Staatssteuerges. und der Ziff. 3 der zit. Verordnung des Obergerichts zu fassieren und aufzuheben, eventuell die Androhungen im Sinne der Ausführungen der Rekurschrift abzuändern und die Fristen neu anzusetzen.“

Im übrigen solle in diesem Rekursverfahren über die Erbschafts- und Legatsteuer vom Nachlaß der Eheleute Brandt und über die Forderung des Triplum zc. materiell nicht geurteilt werden, da der Rekurrent gemäß § 9 Abs. 2 Erbschaftssteuerges. über die Richtigkeit der an ihn gestellten Erbschaftsteuerforderung den Entscheid der Gerichte angerufen habe, was aber nicht ausschliesse, daß das Bundesgericht schon jetzt im Wege des staatsrechtlichen Rekurses veranlaßt werden könne, „die namhaft gemachten Willkürakte der Finanzdirektion und des Regierungsrates zu annullieren und diese Behörden zu zwingen, vorerst das Verfahren der §§ 26—30 des Staatssteuergesetzes in vorerwähnter Weise vor sich gehen zu lassen“.

II. betreffend die Nachsteuerverfügung:

Es sei durch das Urteil auszusprechen:

„E. der Kapitalkonto des E. H. Brandt in der Firma „E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg im Betrage von 7,507,775 Fr. 60 Cts. (d. i. sein Geschäftsanteil am Saldo der Aktiven und Passiven) sei im Kanton Zürich gemäß dem klaren § 3 b des Staatssteuergesetzes nicht steuerpflichtig gewesen, eventuell, es haben ihn die Steuerbehörden des Kantons Zürich im ordentlichen Einschätzungsverfahren im Jahre 1903/04 und nachher in den Glauben versetzt, resp. ihn darin belassen, daß er jenen Geschäftsanteil hierorts nicht zu versteuern habe, und es wäre dolos, nach seinem Tode den Nachlaß hiefür mit Nachsteuern zu belegen;

„F. die von ihm der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg zur Kreditbeschaffung überlassenen Werttitel (6,712,356 Fr. betragend) habe er ebenfalls gemäß § 3 b zit.

„nicht zu versteuern gehabt (eventuell höchstens den nicht veräußerten Teil der Werttitel), eventuell wie sub E;

„G. es sei ein unzulässiger Willkürakt und dolos, wenn die Finanzdirektion und der Regierungsrat eine Nachsteuerforderung darauf gründen, daß eine in Zürich gelegene Liegenschaft in den Jahren 1906 und 1907 niedriger versteuert worden ist, als eine einseitig vom Betreibungsamt angeordnete Schätzung im Arrestverfahren als mutmaßlichen Wert im Herbst 1908 angegeben habe, und wenn sie der Nachsteuerforderung diese spätere betreibungsamtliche Schätzung von 2,179,480 Fr. zu Grunde legen, während die Steuerbehörden im ordentlichen Steuereinschätzungsverfahren pro 1904 es zugaben, daß die Taxation der obersten Instanz (Bezirksrat) im Liegenschaftensteuerschätzungsverfahren pro 1900, welche den Anlaß der städtischen Behörde von 1,230,000 Fr. auf 1,000,000 Fr. reduziert hatte, sogar im reduzierten Betrag von 900,000 Fr. in Berechnung gezogen und das Vermögen inkl. 150,000 Fr. Kommandite bei Leemann & Cie. auf 1,050,000 Fr. festgesetzt werde, und dann bis Ende 1907 die amtliche Taxation der Liegenschaft auf 1,000,000 Fr. verblieb, im Steuertaxationsjahr 1908 aber auch bloß eine Erhöhung auf 1,150,000 Fr. stattfand und im Jahr 1909 auf 1,150,000 Fr. verblieb;

„H. es sei ein unzulässiger Willkürakt der Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober und eine Verletzung des klaren § 38 Abs. 1 des Staatssteuergesetzes gewesen, daß die Finanzdirektion gestützt auf bloße Vermutungen eine Nachsteuerforderung von 706,875 Fr. auf nicht versteuerten, angeblich aber steuerpflichtigen Vermögensteilen im angeblichen Wert von 15 Millionen Franken dekretiert und dem Rekurrenten Frist ansetzte, um den Beweis zu erbringen, daß die Voraussetzung einer solchen Strafsteuer nicht vorliege;

„I. es sei ein unzulässiger Willkürakt gewesen und eine Verletzung des klaren § 38 Abs. 1 zit., daß in Dispositiv II des Beschlusses des Regierungsrates vom 2. September 1909, auf Grundlage anonymer Mitteilungen einer Warschauer Auskunftei eine Berechnung der Nachsteuer à raison eines in Zürich steuerpflichtigen Vermögens von angeblich 44,160,000 Fr. und eine

„dementsprechende Erhöhung der vorerwähnten Nachsteuerforderung angeordnet wurde, falls nicht binnen Frist bis 19. Oktober vom Rekurrenten durch die im Beschlusse (zudem noch unklar) bezeichneten Urkunden dargetan werde, daß und in welchem Betrage die Eheleute Brandt in Zürich steuerpflichtiges Vermögen in Rußland besessen haben;

„K. es sei ein unzulässiger Willkürakt und eine Verletzung des klaren § 39 des Steuergesetzes gewesen, in Erwägung 10 des Beschlusses des Regierungsrates vom 2. September anzuordnen, daß zu der Nachsteuer von 706,875 Fr. noch eine Straffeuer nach § 39 im Betrage von 367,510 Fr. hinzukomme.“

Endlich seien durch das Urteil des Bundesgerichts:

„L. wegen Verletzung von Art. 4 BB, nämlich wegen Rechtsverweigerung, willkürlicher Nichtanwendung des § 3 b und willkürlicher Verletzung von § 38 und 39 des Staatssteuergesetzes, willkürlicher Straffeuerauflage ohne Vorliegen eines Verschuldens des Betreffenden, sowohl die vom Regierungsrate bestätigten Nachsteuerauflagen der Finanzdirektion von 706,875 Fr. an den Kanton Zürich, von 945,300 Fr. an die Stadt Zürich, von 78,775 Fr. an die Kirchgemeinde Neumünster-Zürich — die beiden letzteren zudem wegen Inkompetenz der Finanzdirektion und die an die Kirchgemeinde wegen Verletzung des Art. 49 BB — als auch die vom Regierungsrate in Verletzung des § 39 angeordnete Straffeuer von 367,510 Fr. aufzuheben, desgleichen die oben H sub und I erwähnten Auflagen, Fristansetzungen und Androhungen.“

Dem Rekurse liegen eine Anzahl neuer Belege bei, so insbesondere eine beglaubigte Kopie des russischen Inventars. Mittels dieser Belege sucht der Rekurrent darzutun, daß die Annahme eines beweglichen Vermögens von 15 bzw. 44 Millionen (ausschließlich der zürcher Aktiven) viel zu weit gehe. Im übrigen sind aus der „Begründung“ des Rekurses folgende, die bereits in den „Anträgen“ enthaltene summarische Begründung ergänzenden Stellen hervorzuhoben:

I. Betreffend die Erbschaftsteuer:

ad A. In der Ziff. 54 der „Anleitung der Finanzdirektion betreffend das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren“,

vom 5. Juni 1906, sei ausdrücklich bestimmt, daß es Sache der Expertenkommission sei, „dem Pflichtigen die Anfertigung eines vollständigen Inventars aufzugeben“. Also könne auch nur diese Kommission und nicht der Regierungsrat die Ergänzung eines unvollständigen Inventars anordnen, sowie die angemessenen Androhungen erlassen.

ad B. Eine Kompetenzüberschreitung seitens des Regierungsrates liege auch darin, daß er die Auflagen und Androhungen der Finanzdirektion verschärft habe, trotzdem doch nur ein Rekurs des Pflichtigen vorgelegen habe. Wenn während der Pendenz des Rekurses neues Vermögen entdeckt worden wäre, so wäre es Sache der Schätzungs- und der Expertenkommission gewesen, dasselbe zu inventarisieren und zu taxieren, und dann Sache der Finanzdirektion, eine neue, ergänzende Erbschaftsteuerberechnung vorzunehmen, gegen welche wieder ein Rekurs an den Regierungsrat und die Anrufung des gerichtlichen Entscheides möglich gewesen wäre. Das ergebe sich u. a. auch aus § 9 des Erbschaftsteuergesetzes, sowie aus § 27 Ziff. 2 des Gesetzes betreffend die Organisation des Regierungsrates, vom 26. Februar 1899, wonach alle Steuerfachen von der Finanzdirektion erstinstanzlich zu erledigen seien.

II. Betreffend die Nachsteuern:

ad E. Unter den im russischen Inventar aufgeführten 7,507,775 Fr. 60 Cts. „Bargeld“ sei in Wirklichkeit der Geschäftsanteil des Emanuel Henry Brandt in der Firma E. H. Brandt & Cie. zu verstehen, also ein wirtschaftlich mit ausländischen Liegenschaften verbundenes Besitztum im Sinne von § 3 b des zürcher Steuergesetzes.

Um nach § 38 Abs. 1 des Staatssteuergesetzes eine Strafnachsteuer auferlegen zu können, müsse die Finanzdirektion Beweise haben, aus denen sich ergebe, daß bewegliches, in Zürich steuerpflichtiges Vermögen daselbst nicht versteuert worden sei; die Finanzdirektion sei somit beweispflichtig dafür, daß die 7,507,775 Fr. 60 Cts. bewegliches Vermögen betreffen, welches noch außer dem Geschäftsanteil vorhanden gewesen sei, und nicht der Erbe des Steuerpflichtigen für das Gegenteil.

ad G. Da das im russischen Geschäft investierte Vermögen laut russischem Inventar 14,220,111 Fr. 60 Cts. betrage, der

Regierungsrat aber die von der Finanzdirektion verfügte Nachsteuer auf der Basis eines der Steuer entzogenen Vermögens von 15,000,000 Fr. bestätigt habe, also von einer um zirka 800,000 Fr. oder, je nach der Taxation der Wertpapiere, immerhin um 176,000 Fr. höhern Summe ausgehe, so sei damit implicite ausgesprochen, daß auch die zürcherischen Aktiven um zirka 800,000 Fr. bzw. 176,000 Fr. zu niedrig versteuert worden seien. Und da der Kommanditenbetrag von 150,000 Fr. stets liquid gewesen sei, so könne der weitere Nachsteuerbetrag sich nur auf angeblich zu niedrige Besteuerung der zürcherischen Liegenschaft beziehen; die Finanzdirektion lege ihr denn auch in ihrer Berechnung vom 15. Oktober 1908 einen Wert von 2,179,460 Fr. bei. In dieser Taxation liege ein weiterer Willkürakt . . . (wird näher ausgeführt).

ad I. Wenn man es zulasse, daß auf Grund unzuverlässiger Auskünfte eines privaten Informationsbureaus die Beweislast hinsichtlich angeblicher Steuerhinterziehungen umgekehrt werde, so könnte ja die Finanzdirektion auf diesem Umweg immer, auch da, wo keine Erbschaftssteuerpflicht zur amtlichen Inventarisation berechtige, indirekt eine Inventarisation erzwingen, indem sie den Erben androhe, daß sonst auf Grundlage solcher anonymen Informationen eine Nachsteuer auferlegt werde.

ad. L. Die Finanzdirektion sei gar nicht kompetent gewesen, Nachsteuern zu Gunsten der Stadt Zürich und der Kirchgemeinde Neumünster zu dekretieren und deren sofortige Zahlung zu befehlen.

Ferner bilde die Nachsteuerauslage an die Kirchgemeinde Neumünster im Betrage von 78,775 Fr. eine Verletzung des Art. 49 BB, sowie des Art. 63 der zürch. KV, welche beide die Glaubensfreiheit gewährleisten und den Zwang zur Steuerzahlung an Kultusausgaben einer Kirche, der man nicht angehöre, verbieten. E. H. Brandt sei nicht Mitglied der zürcherischen evangelischen Landeskirche, nicht Zwinglianer gewesen, sondern, wie sich aus seinem Trauschein ergebe, Mitglied der deutsch-reformierten Kirche, also Lutheraner. Es existiere aber in Zürich eine besondere lutheranische Kirche mit eigenen Geistlichen. Der Erblasser des Rekurrenten sei also, speziell auch nach § 7 und 19 des Gesetzes betreffend die Organisation der evangelischen Landeskirche, in Zürich

nicht kirchensteuerpflichtig gewesen, und es bilde daher die Nachsteuerauslage gleichzeitig auch eine willkürliche Verletzung dieser Gesetzesbestimmungen. Wenn Emanuel Henry Brandt jeweilen die von ihm geforderte kleine Kirchensteuer von 513 Fr. 50 Cts. freiwillig entrichtet habe, so begründe das keine Rechtspflicht zur Zahlung 15- oder gar 40mal höherer Beträge.

Endlich erklärt der Rekurrent, er beschwere sich auch noch wegen Verletzung des in Art. 46 Abs. 2 BB enthaltenen Doppelbesteuerungsverbotens. Es rechtfertige sich, dieses Verbot auch auf ausländische Geschäftskapitalien, die mit ausländischen Immobilien in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auszudehnen.

In einem am 5. November 1909, also noch innert der 60-tägigen Rekursfrist, zur Post gegebenen Nachtrag, d. d. 4. November 1909, hat der Rekurrent u. a. noch geltend gemacht, die Auferlegung einer Nachsteuer zu Gunsten der Kirchgemeinde Neumünster verstoße auch gegen den Grundsatz der Gewaltentrennung, da nach § 2 litt. c des zürcherischen Gesetzes über die Streitigkeiten im Verwaltungsfache, vom 23. Juni 1831, die Frage, ob Emanuel Henry Brandt zur reformierten Landeskirche gehörte, durch die Gerichte zu entscheiden gewesen wäre.

Endlich führt der Rekurrent in diesem Nachtrag aus:

Angeichts der immer mehr überhand nehmenden Rechtsverweigerungen der kantonalen Steuerbehörden erscheine es als ein „Gebot der Konsequenz“, daß das Bundesgericht auch seinen Schutz gegen Doppelbesteuerung in internationalen Verhältnissen weiter ausbilde. Insbesondere sei dieser Schutz auszudehnen auf die in ausländischen Geschäften investierten Kapitalien, die ja auch nach schweizerischer Rechtsanschauung in Rußland steuerpflichtig seien.

G. — Noch während der Pendenz des Verfahrens vor dem Regierungsrat hatte auf Veranlassung des Rekurrenten die russische Gesandtschaft in Bern namens der russischen Regierung beim Bundesrat gegen die Erhebung einer Erbschaftssteuer von einem russischen Nachlassaktivum mittels zweier Verbalmoten Einsprache erhoben, weil dadurch Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Niederlassungsvertrages vom 14./26. Dezember 1872 verletzt werde. Hierauf antwortete der Bundesrat am 23. Oktober 1909: Beschwerden wegen Verletzung von Staatsverträgen seien beim

Bundesgericht anzubringen; der Bundesrat sei daher nicht kompetent, die Einsprache zu prüfen.

H. — In seiner Rekursantwort hat der Regierungsrat des Kantons Zürich Abweisung des Rekurses beantragt und zur Begründung dieses Antrages u. a. folgendes ausgeführt:

Der Betrag von 15 Millionen Franken, welchen die Finanzdirektion, über den Wert der zürcherischen Liegenschaft des Emanuel Henry Brandt, der Kommandite bei Leemann & Cie. in Zollikon und der Fahrhabe in Zürich hinaus, ihrer Steuerberechnung zu Grunde gelegt habe, beziehe sich nicht bloß auf „bewegliche Aktiva in Rußland“, sondern, wie aus der Verfügung deutlich hervorgehe, auf „alles übrige bewegliche Vermögen“. Auch schließe die auf 15 Millionen Franken bemessene Grundlage der Nachsteuern von 706,875 Fr. (an den Staat), 945,300 Fr. (an die Stadt Zürich) und 78,775 Fr. (an die Kirchengemeinde Neumünster) den „angeblich höhern Wert der zürcherischen Liegenschaft“ keineswegs in sich: die Frage, welchen Wert die Liegenschaft in den Nachsteuerjahren 1906 und 1907 repräsentierte, bezw. ob ein gegenüber der erfolgten Versteuerung zu konstatierender Mehrwert der Liegenschaft noch nachzubestuern sei, bleibe in der Verfügung dahingestellt.

Ferner sei unrichtig, daß der in Erwägung 6 des regierungsrätlichen Beschlusses angenommene Betrag von 14,824,974 Fr. 10 Cts. die Spezifikation der in der Verfügung der Finanzdirektion „summarisch supponierten 15 Millionen Franken“ gebildet habe; wohl aber beweise das russische Inventar, in Verbindung mit den weitem im Beschluß erwähnten Anhaltspunkten über die Erbmasse Brandt, „die gute Begründetheit der Bezifferung des übrigen beweglichen Vermögens auf mindestens 15 Millionen Franken“.

Für den Fall, daß das Bundesgericht nicht sonst schon zur vollständigen Abweisung des Rekurses gelangen sollte, beantragt der Regierungsrat die Einvernahme der Inhaber des Bankhauses Escher & Rahm in Zürich als Zeugen über die Vermögensverhältnisse des Emanuel Henry Brandt.

Der Rekursantwort liegt folgende Erklärung des Kassawalters der evangelisch-lutherischen Kirche von Zürich bei:

„Auf eine Anfrage von Herrn E. Ringger im Auftrage des

„Steueramtes Zürich, ob und welchen Beitrag (Steuern) Herr „E. H. Brandt, Sübstr., an die evang.-lutherische Kirche geleistet hat, bescheinige ich hiemit, daß derselbe in unsern Registern nicht „verzeichnet ist.“

I. — In der Replik hat der Rekurrent erklärt, er ergänze seine Rekursbegründungen und Anträge noch dahin, daß dem Rekursbegehren betreffend Aufhebung der Auflage einer Erbschafts- und Legatsteuer von 728,845 Fr., sowie der Auflagen zur Einreichung weiterer Inventare und Belege über die in Rußland gelegenen Nachlassaktiva und -passiva des Emanuel Henry Brandt und seiner Witwe, auch darum zu entsprechen sei, weil durch diese Auflagen Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages mit Rußland, vom 14./26. Dezember 1872, verletzt werde. Diese nachträgliche Geltendmachung eines neuen Standpunktes sei trotz Ablaufes der Rekursfrist zulässig, weil ja das Rekurspetitum selber nicht abgeändert, sondern nur, zur weitem Begründung desselben, eine bis jetzt noch nicht angerufene Stelle eines Gesetzeskraft besitzenden Staatsvertrages zitiert werde. Der Rekurrent habe nämlich erst seit Einreichung des Rekurses „das novum entdeckt“, daß „der in der eidgenössischen Gesetzesammlung in deutscher Sprache abgedruckte Staatsvertrag“ bloß eine Übersetzung des allein gültigen französischen Textes, und zwar eine in Bezug auf Art. 4 Abs. 4 unrichtige Übersetzung sei. Aus dem französischen Originaltext ergebe sich aber die Unzulässigkeit der Erhebung einer Erbschaftssteuer von den russischen Nachlassaktiven.

Im Verlaufe der Replik gibt der Rekurrent zu, daß das am 16. Juli 1908 von ihm dem Steuervorstand der Stadt Zürich vorgelegte Inventar der zürcherischen Nachlassaktiven insofern nicht vollständig war, als es das bei Escher & Rahm in Zürich vorhandene Kontokorrentguthaben von 25,500 Fr., sowie das Wertschristendepot im ungefähren Werte von 500,000 Fr. nicht enthielt. Er sucht dies damit zu erklären, daß das Verhalten der Finanzdirektion ihm gegenüber (u. a. die Arrestlegung auf die Liegenschaft in Zürich trotz seiner Kautionsofferte) ihn zu diesem Vorgehen veranlaßt habe, und daß er den Erblasser im Nachlassinventar nicht habe „desavouieren“ wollen.

Am Schlusse enthält die Replik noch die Bemerkung, daß der

Rekurrent mit seinen Rekursanträgen nicht nur die Kapitalsummen der angefochtenen Steuerforderungen bestreite, sondern „selbstverständlich, als das minus in majore“, eventuell auch die Verzugszinsforderung à 5 % seit 15. Oktober 1908, welche zwar nicht im Dispositiv der Verfügung vom 15. Oktober 1908 und des Beschlusses vom 2. September 1909 stehe, wohl aber in die Erwägung 11 des letztern hineingefügt worden sei. Er beantrage daher ganz eventuell, auch die Verzugszinsforderung zu streichen und zwar sowohl bezüglich der Nachsteuern, als auch hinsichtlich der Erbschaftsteuer.

Im übrigen enthält die Replik nichts neues; ebensowenig die vom Regierungsrat eingereichte Duplik.

K. — Aus den einschlägigen Gesetzen und Verordnungen des Kantons Zürich sind folgende Bestimmungen zu zitieren:

a) aus dem Gesetz betreffend die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer vom 24. April 1870:

§ 2: Der Vermögenssteuer ist unterworfen:

b) das im Kanton befindliche Grundeigentum und mit solchem verbundene Besitztum, welches einer auswärts wohnenden Person angehört.

§ 3: Von der Vermögenssteuer sind ausgenommen:

b) das außer dem Kanton befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsbewohners, wenn für dasselbe da, wo es liegt, eine Vermögens- oder Einkommenssteuer zu entrichten ist.

§ 10: Streitigkeiten über die Frage, ob ein Vermögens- oder Einkommenssteil steuerpflichtig sei, werden von der Finanzdirektion unter Vorbehalt des Rekurses an den Regierungsrat entschieden.

§ 26 Abs. 1: Für die amtliche Inventarisierung wird eine Schätzungskommission bestellt aus:

Einem Abgeordneten des Gemeinderates, einem Abgeordneten des Bezirksrates, welcher der betreffenden Gemeinde nicht angehören darf, und einem von dem Pflichtigen gewählten Mitgliede.

§ 27: Die amtliche Inventarisierung tritt ein:

a) wenn ein Steuerpflichtiger sie selber verlangt;

b) gemäß § 9 des Gesetzes betreffend die Erbschaftsteuer.

§ 28: Die erste Inventarisierung geschieht durch den Pflichtigen. — Das Inventar wird hierauf von der Schätzungskommission geprüft und mit den wesentlichen Vermögensgegenständen, jebeifalls mit den vorhandenen Zins- und Handlungsbüchern, verglichen. — Wo durch die Waifenbehörden inventarisiert wird, soll das diesfällige Inventar auch für die Steuerbehörden maßgebend sein.

§ 29: Kann über den dem Vermögen oder Einkommen beizulegenden Wert keine freie Verständigung erzielt werden, so steht sowohl dem Pflichtigen als jedem der beiden von den Behörden gewählten Mitglieder der Schätzungskommission das Recht der Berufung auf eine Expertenkommission zu.

§ 30: Diese, aus drei Mitgliedern bestehend, wird vom Bezirksgerichte gewählt und entscheidet, nachdem sie vorher die Beteiligten gehört, endgültig über den dem fraglichen Vermögen oder Einkommen zuzuschreibenden Umfang und Wert, sowie über die Auferlegung der Kosten der Schätzung.

§ 38: Ergibt sich, daß ein Pflichtiger sein Vermögen unvollständig versteuert hat, so ist eine Steuernachzahlung zu beziehen.

Dieselbe beträgt das Fünffache der in den letzten zwei Jahren dem Staate zu wenig bezahlten Beträge.

§ 39: Absichtliche Verheimlichung von Vermögensteilen, um sie der amtlichen Inventarisierung zu entziehen, zieht als Strafe die Zahlung des Zehnfachen der Steuer, welche für das betreffende Jahr umgangen wurde, nach sich.

Über die Frage, ob demjenigen, bei welchem inventarisiert wurde, absichtliche Verheimlichung zur Last falle, kann von demselben gerichtlicher Entscheid verlangt werden. In diesem Falle hat die Finanzdirektion als Klägerin aufzutreten und entscheidet das Bezirksgericht in erster Instanz.

b) aus dem Gesetz betreffend die Erbschaftsteuer, vom 20. Februar 1870:

§ 1: Von allen im Kanton fällig werdenden Erbschaften und

Vermächtnissen, mit Ausnahme der in § 2 bezeichneten Fälle, wird eine Steuer bezogen.

§ 2: Von dieser Steuer sind ausgenommen:

a) die Erbschaften in gerade absteigender Linie, im ersten Grade aufsteigender Linie (Eltern) und unter Ehegatten.

§ 9: Die Berechnung der Erbschaftsteuer gründet sich auf die amtliche Inventarisierung (§§ 26–30 des Gesetzes betreffend die Vermögens-, Einkommens- und Aktivbürgersteuer). Sie wird von der Finanzdirektion vorgenommen, zu welchem Ende die Schätzungskommissionen (§ 26 des zit. Gesetzes) von dem Ergebnis der amtlichen Inventarisierung derselben ungesäumt Kenntnis zu geben haben.

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, über die Richtigkeit der an ihn gestellten Steuerforderung schließlich den Entscheid der Gerichte anzurufen.

§ 10: Die Erbschaftsteuer wird vom Gemeinderat bezogen und an die Staatskasse abgeliefert gegen eine Provision von 1% des abgelieferten Betrages.

§ 11: Eine Verheimlichung einer nach vorstehenden Bestimmungen steuerpflichtigen Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung, oder andere Umgehungen des Gesetzes, z. B. durch fingierte Rechtsgeschäfte, haben die dreifache Nachforderung der umgangenen Leistung zur Folge.

c) aus dem Gesetz betreffend das Gemeindewesen, vom 27. Juni 1875:

§ 145 Abs. 1 Satz 1: Zur Erhebung von Gemeindesteuern ist das Staatssteuerregister maßgebend, das in dem unmittelbar vorhergehenden Jahre erstellt wurde.

d) aus dem Gesetz betr. die Organisation des Regierungsrates, vom 26. Februar 1899:

§ 27: Der Direktion der Finanzen steht die Erledigung in folgenden Geschäften zu: 2. Erstinstanzliche Entscheidungen in Steuerstreitigkeiten und andern Steuersachen.

e) aus dem Gesetz betr. die Organisation der evangelischen Landeskirche des Kantons Zürich, vom 26. Oktober 1902:

§ 7 Abs. 1: Als Mitglied der Landeskirche wird jeder evangelische Einwohner des Kantons betrachtet, der nicht ausdrücklich seinen Austritt genommen oder seine Nichtzugehörigkeit erklärt hat.

§ 18: In Beziehung auf Steuerleistungen für die Bedürfnisse der Landeskirche und die ökonomische Gemeindeverwaltung sind die Vorschriften des Gemeindegesetzes, insbesondere § 137 a—e, maßgebend.

§ 19 Abs. 1: Außer der evangelischen Landeskirche stehende Personen können nicht in Mitleidenschaft gezogen werden für Steuern, welche die Kirchgemeinden als kirchliche Korporationen zur Deckung ihrer Ausgaben erheben.

f) aus dem Gesetz über die Streitigkeiten im Verwaltungssache, vom 23. Juni 1831:

§ 1: Alle Streitigkeiten über Existenz und Umfang von erworbenen Rechten, mögen dieselben die rechtliche Persönlichkeit (status), oder Familien- oder Vermögensrechte betreffen, fallen unter die Beurteilung der Zivilgerichte.

§ 2: Dagegen gehören in den Kreis der Verwaltungsbehörden folgende Anstände:

c) Über Ausschreibung und Verteilung von Steuern, Abgaben, Anlagen, Frohndiensten, Requisitionen- und Einquartierungslasten, sei es an den Staat oder an Gemeinden. Die Leistungspflicht des einzelnen dagegen im Fall der Aufstellung von Weigerungsgründen, die sich nicht unmittelbar auf die Ausschreibung oder Verteilung beziehen, ist Rechtsache.

g) aus der vom Regierungsrat am 22. Juni 1897 genehmigten „Anleitung betr. das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren“, speziell aus Art. 15 dieser Anleitung:

Unter dem mit Grundeigentum verbundenen Besitzum . . . sind für landwirtschaftliche Gewerbe die denselben entsprungener Borräte an Vieh und Bodenprodukten, für industrielle Gewerbe die Maschinen, Fabrikutensilien, zum Verarbeiten bereit liegende oder in Arbeit begriffene Rohstoffe zu verstehen.

h) aus der vom Regierungsrat am 26. April 1900 genehmigten Anleitung betr. dasselbe Verfahren:

Ziff. 2: Das außer dem Kanton Zürich befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsbewohners (§ 3 b des Gesetzes) ist insoweit steuerfrei, als die bundesrechtliche Praxis in Fragen der Doppelbesteuerung die Besteuerung im herwärtigen Kanton verbietet.

Die Besteuerung auswärts wohnender Personen für im Kanton Zürich befindliches Grundeigentum und mit solchem verbundenes Besitztum (§ 2 b des Steuer-Ges.) ist auf alle Objekte auszudehnen, deren Besteuerung nach bundesrechtlicher Praxis hierorts zulässig ist.

i) (Hiemit wörtlich übereinstimmend: Ziffer 2 der am 7. Mai 1903 genehmigten Anleitung).

k) aus der am 5. Juni 1906 genehmigten Anleitung:

Ziff. 2: Das außer dem Kanton Zürich befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsbewohners (§ 3 b des Gesetzes) ist insoweit steuerfrei, als die bundesrechtliche Praxis in Fragen der Doppelbesteuerung die Besteuerung im herwärtigen Kanton verbietet.

Demgemäß sind von dem im Ausland betriebenen Geschäfte eines Kantonsbewohners bloß die Liegenschaften samt gesetzlicher Zubehörde und nur, sofern nachgewiesen wird, daß sie im Auslande der direkten Besteuerung unterliegen, hierorts steuerfrei; die in andern Kantonen der Schweiz befindlichen Geschäftsbetriebe von Einwohnern des Kantons Zürich bleiben dagegen im vollen Umfange hier unbesteuert.

Ziff. 3: Die Besteuerung auswärts wohnender Personen für im Kanton Zürich befindliches Grundeigentum und mit solchem verbundenes Besitztum (§ 2 b des Steuer-Ges.) ist auf alle Objekte auszudehnen, deren Besteuerung nach bundesrechtlicher Praxis hierorts zulässig ist.

Hiesige Geschäftsbetriebe von Auswärtswohnenden sind im vollen Umfange zu besteuern, also außer den Liegenschaften samt Zubehörde auch die Betriebsfonds, Rohstoffe und fertigen Produkte, Geschäftsguthaben u. s. f.

Ziff. 54 Abs. 3: Sofern nicht schon in Folge Berufung auf Inventarisierung durch die Schätzungskommission ein Inventar

vorliegt, gleichwohl aber ein solches behufs richtiger Feststellung des Vermögens oder Einkommens erforderlich erscheint, hat die Expertenkommission dem Pflchtigen die Anfertigung eines vollständigen Inventars aufzugeben.

1) (Mit Ziff. 2 und 3 der Anleitung vom Jahre 1906 im wesentlichen übereinstimmend: Ziffer 2 und 3 der am 27. Mai 1909 genehmigten Anleitung).

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — In Bezug auf die behauptete Verletzung der Art. 4, 46, 49 und 58 BV ist die Kompetenz des Bundesgerichts zur Anhandnahme des Rekurses zweifellos; ebenso auch insoweit, als der Rekurrent sich auf Art. 4 Abs. 3 (in der deutschen Übersetzung Abs. 2) des schweizerisch-russischen Niederlassungs- und Handelsvertrages vom 26./14. Dezember 1872 (eidgenössische Gesetzesammlung **AS 11** S. 376 ff.) beruft. Die zitierte Vertragsbestimmung, welche die Gleichbehandlung der Angehörigen beider Staaten in Steuerfragen garantiert, wird vom Rekurrenten lediglich zu dem Zwecke angerufen, um darzutun, daß er, gleich einem Schweizer, die erwähnten Bestimmungen der schweizerischen Bundesverfassung für sich in Anspruch nehmen kann. Diese Gleichberechtigung ist indessen als solche nicht bestritten; sondern streitig ist, ob eine Verletzung der angeführten Verfassungsbestimmungen vorliege. In letzterer Beziehung steht aber die Kompetenz des Bundesgerichts außer Frage.

Was die angebliche Verletzung des Art. 4 Abs. 4 (in der deutschen Übersetzung Abs. 3) des Staatsvertrages betrifft, so braucht hier nicht entschieden zu werden, ob zur Behandlung dieses Beschwerdepunktes das Bundesgericht, oder aber der Bundesrat kompetent gewesen wäre. Denn der Rekurrent hat diesen Rekursgrund erst in der Replik, nach Ablauf der 60tägigen Rekursfrist, geltend gemacht. Aus Art. 178 Ziff. 3 **OG** ergibt sich aber (vergl. auch **BGE 11** S. 272 f. **Erw. 1**, **16** S. 286 **Erw. 1**, **28 I** S. 345 **Erw. 1**, **35 I** S. 759 f. **Erw. 3 i. f.**), daß zur Substantiierung des staatsrechtlichen Rekurses nicht nur — wie zur Substantiierung einer zivilprozessualen Klage — die Stellung eines Antrages und die Darlegung der zur Begründung dieses Antrages bestimmten Tatsachen gehört, sondern daß auch die

Begründung als solche dem Rekurrenten obliegt. Ist es nun auch nicht erforderlich, daß geradezu alle juristischen Erwägungen, die zur Gutheißung des Rekurses führen könnten, vom Rekurrenten vorgebracht werden, so gehört doch zur Erhebung eines staatsrechtlichen Rekurses, als integrierender Bestandteil desselben, die Bezeichnung desjenigen verfassungsmäßigen Rechtes bzw. derjenigen Bestimmung einer Verfassung oder eines Staatsvertrages, wegen deren Verletzung die Beschwerde ergriffen wird. Es muß also diese Bezeichnung auch innert der Rekursfrist stattfinden, sodas auf jenen erst nachträglich geltend gemachten Beschwerdegrund nicht eingetreten werden kann.

Die Gestattung von Replik und Duplik, die nach Art. 184 OG nur ausnahmsweise stattfinden soll, vermag hieran nichts zu ändern. Der ausschließliche Zweck der Replik ist die Verteidigung gegen die Anbringen der Rekursantwort, nicht aber die Geltendmachung neuer Angriffsmittel. Der Umstand, daß ein weiterer Schriftenwechsel angeordnet wird, soll den Rekurrenten, was die Beachtung der Frist des Art. 178 Ziff. 3 anbelangt, nicht besser stellen.

Wenn im vorliegenden Falle der Rekurrent zu seiner Entschuldigung geltend macht, er habe das « novum », daß der „in der eidgenössischen Gesetzesammlung in deutscher Sprache abgedruckte“ Staatsvertrag bloß eine Übersetzung des allein gültigen französischen Textes, und zwar eine in Bezug auf Art. 4 Abs. 4 unrichtige Übersetzung sei, erst nach Ablauf der Rekursfrist „entdeckt“, so ist demgegenüber daran zu erinnern, daß Art. 178 OG, auch für den Fall der nachträglichen Entdeckung von Noven, von der Verpflichtung zur Einreichung einer „die Begründung der Anträge“ enthaltenden Rekurschrift innert 60 Tagen keine Ausnahme statuiert. Abgesehen davon wäre zu bemerken, daß die Unrichtigkeit einer Übersetzung keine „Tatsache“ im prozessualen Sinne darstellt und also auch keine „neue Tatsache“ im Sinne allfälliger Bestimmungen über die Restitution gegen den Ablauf einer Frist bilden kann. Endlich fällt in Betracht, daß der erwähnte Staatsvertrag in der eidgenössischen Gesetzesammlung nicht, wie der Rekurrent sich ausdrückt, „in deutscher Sprache“, sondern (und zwar nicht etwa in der französischen, sondern im

Gegenteil in der deutschen Ausgabe) in deutscher und französischer Sprache abgedruckt ist. Nicht nur hatte also der Rekurrent, wenn er sich auf eine Bestimmung dieses Staatsvertrages berufen wollte, — mit Rücksicht darauf, daß ja im diplomatischen Verkehr in der Regel die französische Sprache verwendet wird — allen Anlaß, die beiden Texte mit einander zu vergleichen, sondern es wurde ihm dieser Vergleich noch durch die jedermann zugängliche amtliche Gesetzesammlung wesentlich erleichtert.

Im übrigen könnte allerdings die Ansicht vertreten werden, es liege außer einer Beschwerde des W. E. Brandt auch noch eine solche der russischen Regierung vor, die an keine Rekursfrist gebunden sei, oder es erhalte doch durch die Intervention der russischen Gesandtschaft die Beschwerde des Rekurrenten bis zu einem gewissen Grade einen völkerrechtlichen Charakter, der die Anwendung der in Art. 178 Ziff. 3 OG vorgesehenen Rekursfrist ausschließe. Allein, wie auch die von der russischen Gesandtschaft beim Bundesrat eingelegten Noten aufgefaßt werden mögen, jedenfalls hat das Bundesgericht gemäß Art. 175 ff. OG als Staatsgerichtshof nicht über Beschwerden fremder Staaten wegen Verletzung der von der Schweiz mit ihnen abgeschlossenen Verträge zu entscheiden, sondern, soweit es sich um Staatsverträge handelt, ausschließlich über Beschwerden von Bürgern (oder „Korporationen“) wegen Verletzung der durch diese Staatsverträge garantierten Individualrechte. Würde also auch angenommen, es liege hinsichtlich der behaupteten Verletzung von Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Niederlassungsvertrages eine Beschwerde der russischen Regierung vor, so wäre es doch jedenfalls nicht das Bundesgericht, das diese Beschwerde zu behandeln hätte.

Insoweit somit die Frage der Verspätung zweifelhaft sein könnte, d. h. hinsichtlich der Intervention der russischen Gesandtschaft, ist auf alle Fälle die Kompetenz des Bundesgerichtes zu verneinen; insoweit aber über die Kompetenzfrage verschiedene Ansichten denkbar wären, d. h. hinsichtlich der von W. E. Brandt selber erhobenen Beschwerde, ist der Rekurs, wie ausgeführt, in Bezug auf die behauptete Verletzung des Staatsvertrages offensichtlich verspätet, sodas also das Bundesgericht auf diesen Punkt unter keinen Umständen eintreten kann.

Übrigens erwächst dem Rekurrenten aus der Nichtbehandlung dieses Teils seines Rekurses im gegenwärtigen Verfahren insofern kein Rechtsnachteil, als gemäß § 9 Abs. 2 des zürch. Erbschaftssteuergesetzes (oben sub K b) die Frage der Zulässigkeit der streitigen Erbschaftssteuer noch der richterlichen Überprüfung unterliegt und der Rekurrent den Entscheid der Gerichte denn auch bereits angerufen hat.

Außerdem wird, in Folge der aus zwei andern Gründen gebotenen Aufhebung des angefochtenen Entscheides (vergl. unten Erw. 14) zunächst der Regierungsrat selber sich mit der erwähnten Bestimmung des Staatsvertrages zu befassen haben, worauf dem Rekurrenten eventuell immer noch, sei es gegen den neuen Entscheid des Regierungsrates, sei es gegen den Entscheid der Gerichte, die Anrufung der zuständigen Bundesbehörde möglich sein wird.

Verspätet ist der Rekurs sodann auch hinsichtlich der Anfechtung der Verzugszinsen, die dem Rekurrenten in Erwägung 11 des regierungsrätlichen Entscheides auferlegt worden sind. Auch dieser Punkt ist erst in der Replik, also nach Ablauf der 60tägigen Rekursfrist, gerügt worden, und es kann daher auf denselben ebenfalls nicht eingetreten werden. Denn wenn der Rekurrent bemerkt, in der Anfechtung des Kapitalbetrages der geforderten Steuern sei selbstverständlich, als das minus in majore, eventuell auch die Anfechtung der Verzugszinsen inbegriffen, so ist demgegenüber auf das bereits zu Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages Gesagte zu verweisen, wonach innert der Beschwerdefrist nicht nur der Rekursantrag zu stellen, sondern auch die einzelnen Rekursgründe geltend zu machen sind.

Nicht einzutreten ist endlich auf die Beschwerde betreffend die Straffsteuer im Betrage von 367,510 Fr., welche dem Rekurrenten vom Regierungsrate auferlegt wurde, weil er sich einer Vermögensverheimlichung in der Höhe des russischen Inventars (rund 14,8 Millionen) schuldig gemacht habe, da der betreffende Teil des Nachlasses von den Behörden ohne Zutun des Rekurrenten entdeckt worden sei. Eines Eintretens auf diesen Punkt bedarf es hier deshalb nicht, weil der Pflichtige nach § 39 Abs. 2 des zürcherischen Steuergesetzes über die Begründetheit der Straffsteuerforderung noch den Entscheid des Richters anrufen kann.

Wenn auch beim Rekurrenten nicht, wie die zitierte Gesetzesbestimmung vorieht, „inventarisiert wurde“, und er daher, nach der Auffassung des Regierungsrates, nicht bei der Inventarisierung eine Vermögensverheimlichung begangen hat, sondern dadurch daß er sich überhaupt der Inventarisationspflicht entzog, so unterliegt es doch keinem Zweifel, daß er in gleicher Weise zur Anrufung des Richters berechtigt ist, wie ein Steuerpflichtiger, bei dem ein Inventar aufgenommen wurde. Die Meinung des Gesetzes ist offenbar die, daß über die Frage, ob der Pflichtige sich einer Vermögensverheimlichung im Sinne des § 39 schuldig gemacht habe, nicht einseitig die Verwaltungsbehörde, sondern die Gerichte entscheiden sollen. Der Rekurrent hat denn auch (vergl. oben Fakt. B) bereits den Entscheid des Richters angerufen, und es ist von keiner Seite behauptet worden, daß die Gerichte in diesem Punkte nicht kompetent seien.

Im übrigen ist auf den Rekurs einzutreten, immerhin in dem Sinne, daß gegebenenfalls nur eine Aufhebung des angefochtenen Entscheides und also keine Gutheißung aller einzelnen „Rechtsbegehren und Anträge“ in Betracht kommen kann, da letztere, soweit sie überhaupt Anträge und nicht bloß Beschwerdegründe enthalten, mit der kassatorischen Funktion des staatsrechtlichen Rekurses im Widerspruch stehen.

2. — Die dem Rekurrenten gegenüber geltend gemachten Steuerforderungen zerfallen in zwei große Gruppen, deren Auseinandehaltung im Interesse der Klarheit liegt. Einerseits nämlich handelt es sich um Erbschaftssteuern, welche als solche dem Rekurrenten erstmals auferlegt wurden, anderseits um Nachsteuern, welche ein Vielfaches derjenigen Steuerbeträge darstellen, die der Erblasser des Rekurrenten zu wenig bezahlt haben soll. Diese, schon begrifflich verschiedenen Steuerarten, die zudem im Kanton Zürich durch verschiedene Gesetze geregelt sind, unterscheiden sich sodann auch hinsichtlich der Steuerberechtigung, die bei der Erbschaftssteuer nur dem Staate, bei der Nachsteuer aber auch der Einwohnergemeinde und der Kirchengemeinde zusteht. Ein weiterer, praktisch wichtiger Unterschied besteht darin, daß gemäß § 9 des zürcherischen Erbschaftssteuergesetzes der endgültige Entscheid über die „Richtigkeit“ der geforderten Erbschaftssteuer

den Gerichten vorbehalten ist, während bei der Nachsteuer ein gerichtlicher Entscheid nur (nach § 39 Abs. 2) bezüglich der Frage verlangt werden kann, ob eine „absichtliche Verheimlichung von Steuerobjekten vorliege, und daher, statt einer 5fachen „Nachsteuer“, eine 10fache „Strafsteuer“ erhoben werden dürfe. Endlich ist zu beachten, daß gemäß § 27 des Staatssteuergesetzes die amtliche Inventarisierung nur behufs Erhebung der Erbschaftssteuer, nicht auch allfälliger Nachsteuern, stattfindet.

Der Rekurrent vertritt nun vor allem den Standpunkt, daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat überhaupt nicht kompetent seien, den Umfang der Inventarisierungspflicht zu bestimmen und den Pflichtigen zur Einreichung eines dementsprechend anzulegenden Inventars aufzufordern, indem der Entscheid hierüber vielmehr zunächst der gemäß § 28 des Staatssteuergesetzes zu wählenden Schätzungskommission und sodann der in §§ 29 und 30 vorgesehenen Expertenkommision zustehe; der Regierungsrat habe sich daher in dieser Beziehung sowohl eines Eingriffes in die Kompetenzen jener beiden Kommissionen und dadurch einer Verletzung des Art. 58 BV, als auch einer willkürlichen Außerachtlassung klarer Gesetzesbestimmungen und dadurch eines Verstoßes gegen Art. 4 BV schuldig gemacht.

Was zunächst die behauptete Verletzung des § 58 BV betrifft, so ist gegenüber dem Standpunkt des Rekurrenten auf das Urteil des Bundesgerichts vom 19. Oktober 1904 in Sachen Streuli-Hüni gegen Zürich (US 30 I S. 620 G. 1) zu verweisen, woselbst bereits dargetan wurde, daß die „Schätzungskommission“, um die es sich hier handelt, keine richterliche, sondern eine administrative Behörde ist, und daß somit eine unrichtige Abgrenzung zwischen den Kompetenzen dieser Schätzungskommission und denjenigen des Regierungsrates jedenfalls nicht unter dem Gesichtspunkt eines Eingriffes der Exekutive in das Gebiet der richterlichen Gewalt, bzw. eines Entzuges des verfassungsmäßigen Richters, angefochten werden kann. Damals handelte es sich freilich nur um die in § 28 des Staatssteuergesetzes vorgesehene „Schätzungskommission“, während von der „Expertenkommision“ des § 29 nicht die Rede war. Allein es ist klar, daß diese beiden Kommissionen, deren eine der anderen, wie ein zweinstanzliches Gericht

einem erstinstanzlichen, übergeordnet ist, Glieder einer und derselben Staatsgewalt sind, und daß daher, falls die eine derselben, die „Schätzungskommission“, eine administrative Behörde ist, die andere, die „Expertenkommision“, es ebenfalls sein muß. Hieran wird auch dadurch nichts geändert, daß das Gesetz, um eine möglichst unparteiische Zusammensetzung der „Expertenkommision“ zu garantieren, ihre Ernennung einem Gerichte (dem Bezirksgericht) überträgt; ebensowenig dadurch, daß § 9 die endgültige Festsetzung der Erbschaftssteuer dem „Entscheid der Gerichte“ vorbehält. Der letztere Umstand deutet im Gegenteil darauf hin, daß das ganze dem gerichtlichen Entscheid vorangehende Verfahren, also auch dasjenige vor der Expertenkommision, vom Gesetze als ein rein administratives betrachtet wird. Wäre dies nicht der Fall, so müßte ja angenommen werden, es finde im Kanton Zürich bei der Festsetzung der Erbschaftssteuer zuerst ein administratives Verfahren (vor der Schätzungskommission), dann ein gerichtliches (vor der Expertenkommision), dann wieder ein administratives (vor der Finanzdirektion und eventuell dem Regierungsrate) und endlich abermals ein gerichtliches Verfahren (vor den eigentlichen Gerichten) statt, eine Annahme, die gewiß keiner Widerlegung bedarf.

Aber auch eine willkürliche Außerachtlassung klarer Gesetzesbestimmungen kann darin nicht gefunden werden, daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat die Frage nach dem Umfang der Inventarisierungspflicht von sich aus entschieden haben, statt sie, wie es der Auffassung des Rekurrenten entsprochen hätte, dem Entscheide jener beiden Kommissionen zu überlassen. Der Umfang der Inventarisierungspflicht hängt, wenn auch nicht in allen Beziehungen, so doch immerhin insofern vom Umfange der Erbschaftssteuerpflicht ab, als eine beschränkte Inventarisierungspflicht nur mit Rücksicht auf eine beschränkte Erbschaftssteuerpflicht geltend gemacht werden kann, wie denn auch der Rekurrent seinen Standpunkt, daß er einzig in Bezug auf die zürcherischen Nachlassobjekte inventarisierungspflichtig sei, damit begründet hat, daß er nur für diese der zürcherischen Erbschaftssteuerpflicht unterliege. Handelt es sich aber hier um eine mit dem Umfang der Steuerpflicht in Zusammenhang stehende, und jedenfalls nicht um eine reine Taxa-

tionsfrage, so erscheint es gewiß nicht als willkürlich, wenn unter analoger Anwendung von § 10 des Staatssteuergesetzes im vorliegenden Falle davon ausgegangen wurde, diese Frage sei von der Finanzdirektion (mit Rekursrecht an den Regierungsrat) und nicht von den Inventarisationsorganen zu entscheiden. Wenn auch eine andere Ansicht hierüber sehr wohl möglich war, so konnte doch immerhin die Auffassung vertreten werden, daß die „Schätzungskommission“ und ebenso die „Expertenkommission“ nach ihrer Stellung und der Natur ihrer Funktionen nicht kompetent seien, über andere als wirkliche Schätzungsfragen einen Befund abzugeben. Wurde aber diesen beiden Kommissionen die Befugnis zur Bestimmung des Umfangs der Inventarisationspflicht abgesprochen, so war es durchaus gegeben, daß alsdann die Finanzdirektion und nach ihr der Regierungsrat, hierüber entschied; wenigstens kann dies auf keinen Fall als willkürlich bezeichnet werden.

3. — Nun haben sich freilich die Finanzdirektion und der Regierungsrat nicht darauf beschränkt, durch einen Entscheid festzustellen, daß die Inventarisationspflicht des Rekurrenten das ganze Nachlaßvermögen umfasse, wobei dann der Steuervorstand der Stadt Zürich gestützt auf diesen Entscheid den Rekurrenten neuerdings hätte verhalten müssen, ein vollständiges Inventar zu Händen der Schätzungskommission einzureichen; sondern es haben jene Behörden den Entscheid über den Umfang der Inventarisationspflicht in die Form einer Auflage an den Rekurrenten gekleidet, sich der Inventarisationspflicht innert einer bestimmten Frist zu unterziehen.

Auch hierin kann indessen eine Willkür nicht gefunden werden. Von wem die Aufforderung, das Inventar einzureichen, auszugehen habe, ist im Gesetze nicht gesagt. Nach der Praxis wird sie allerdings in der Regel von der Gemeindebehörde erlassen. Es liegt aber gewiß nahe, daß die Finanzdirektion, wenn sie über den Umfang der Inventarisationspflicht zu entscheiden hat, dann auch gerade noch an Stelle der ihr in Steuerjahren, namentlich in Sachen der kantonalen Erbschaftssteuer, untergeordneten Gemeindebehörde die Aufforderung erläßt; dies umso mehr, als nicht einzusehen ist, inwiefern der Steuerpflichtige hiedurch benachteiligt sein sollte.

Wenn im übrigen der Rekurrent auf Ziff. 54 der am 5. Juni 1906 vom Regierungsrate genehmigten Anleitung betreffend das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren (vgl. oben Fakt. Kl.) hinweist und daraus den Schluß ziehen will, es sei nur die „Expertenkommission“ zum Erlaß jener Aufforderung kompetent, so ist demgegenüber zu konstatieren, daß es sich bei der zitierten Bestimmung um den Ausnahmefall einer Aufforderung zur nachträglichen Einreichung des Inventars handelt, da ja dieses nach § 28 StG ordentlichweise schon der „Schätzungskommission“ vorzulegen ist. Aus jener Ziff. 54 der „Anleitung“ kann somit ein Schluß hinsichtlich der Frage, wer im Normalfalle zu der betreffenden Aufforderung kompetent sei, von vornherein nicht gezogen werden.

Ein Akt der Willkür liegt also auch in dieser Beziehung nicht vor.

4. — Der Rekurrent beschwert sich sodann darüber, daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat mit der Aufforderung zur Einreichung eines vollständigen Vermögensinventars zugleich auch, für den Fall der Nichtbefolgung dieser Auflage, eine Fristansetzung und eine Androhung verbunden haben, und zwar speziell die Androhung, daß alsdann angenommen würde, das der Erbschaftssteuer unterliegende Vermögen sei so und so groß, und es betrage daher die Erbschaftssteuer so und so viel.

Hierzu ist zunächst zu bemerken, daß die Aufforderung zur Einreichung eines vollständigen Inventars selbstverständlich, um überhaupt eine praktische Bedeutung zu haben, unter Ansetzung einer Frist geschehen mußte, wie denn auch zweifellos eine solche Fristansetzung in gleicher Weise stattgefunden hätte, wenn gemäß jenem bereits behandelten Standpunkt des Rekurrenten die Aufforderung — statt von der Finanzdirektion oder dem Regierungsrate — von der „Schätzungskommission“ oder der „Expertenkommission“ ausgegangen wäre.

Aber auch eine Androhung mußte damit verbunden werden, da ohne eine solche die Auflage ebensowenig praktische Bedeutung hatte, wie ohne eine Fristansetzung. Es könnte sich daher bloß fragen, ob eine Androhung anderer Art, als die dem Rekurrenten gegenüber erlassene, genügt bezw. dem Gesetze besser entsprechen hätte.

Denkbar wäre an sich in einem solchen Falle — außer der Androhung einer Ordnungsbuße, die jedoch gerade wenn es sich um sehr hohe Steuerforderungen handelt, ihren Zweck kaum erfüllen würde — eine Androhung des Inhalts, daß im Falle der Nichtbefolgung der Auflage die in § 28 des Staatssteuergesetzes vorgesehene Schätzungskommission behufs Vornahme einer Taxation ohne Inventar, also einer Taxation nach freiem Ermessen, einberufen werde. Allein bei dieser Androhung würde der Pflichtige u. U. immer noch darauf rechnen können, daß die Schätzungs- bzw. Expertenkommision mit ihrer Taxation unter der Wirklichkeit bleiben werde; die Finanzdirektion aber wäre nach § 9 des Erbschaftssteuergesetzes verpflichtet, die „Berechnung der Steuer“ auf Grund dieser zu niedrigen Schätzung vorzunehmen. Die Gebundenheit der Finanzdirektion an den Entscheid der Schätzungs- und der Expertenkommision liegt ja gewiß in der Natur der Sache, wenn diese beiden Kommissionen, was in der Regel der Fall ist, wirklich nur reine Taxationsfragen zu lösen haben; dagegen würde sie, da gemäß § 9 Abs. 2 des Erbschaftssteuergesetzes die Anrufung der Gerichte nur dem Pflichtigen, nicht auch dem Staate zusteht, zu unannehmbaren Konsequenzen führen, sobald den Schätzungskommissionen auch andere Aufgaben, als die Schätzung konkreter, ihrem Umfange nach bekannter Vermögensobjekte, zugewiesen würden, wie dies dann der Fall wäre, wenn bei hartnäckiger Weigerung des Pflichtigen, ein Inventar einzureichen, jene Schätzungskommissionen es wären, welche den Betrag des der Steuer unterliegenden Vermögens festzusetzen hätten, ohne dabei auf ein Inventar abstellen zu können.

Unter diesen Umständen lag es für die Finanzdirektion und den Regierungsrat gewiß nahe, mit der wiederholten und bis dahin fruchtlosen Aufforderung zur Einreichung eines Inventars schließlich die Androhung zu verbinden, daß bei fortgesetzter Renitenz des Rekurrenten ohne weiteres, d. h. unter Ausschaltung der beim Vorliegen eines Inventars zur Taxation berufenen Organe, angenommen würde, das der Erbschaftsteuer unterliegende Vermögen sei so und so groß, und es betrage daher die geschuldete Erbschaftsteuer so und so viel. Von irgend einer Behörde mußte schließlich — wenn trotz allen Aufforderungen der Rekurrent das

Inventar nicht einreichte — der Betrag des steuerpflichtigen Vermögens nach freiem Ermessen festgesetzt werden, da die Renitenz des Pflichtigen doch nicht seine Steuerfreiheit zur Folge haben konnte. Die Frage war daher nur, von welcher Behörde jene Taxation nach freiem Ermessen auszugehen habe. Nun durften sich aber die Finanzdirektion und der Regierungsrat hiezu gewiß — von dem bereits Gesagten abgesehen — umso eher für kompetent halten, als ja nach § 9 Abs. 1 des Erbschaftssteuergesetzes die Finanzdirektion es ist, welche „die Berechnung der Erbschaftsteuer“ vornimmt. Wenn sich diese Berechnung auch normalerweise „auf die amtliche Inventarisierung gründen“ soll, so ließ sich im vorliegenden Falle doch immerhin ohne Willkür die Ansicht vertreten, diese amtliche Inventarisierung sei vom Pflichtigen verunmöglicht worden, und es sei daher die Finanzdirektion bei der Taxation des der Steuer unterliegenden Vermögens auf ihr eigenes Ermessen angewiesen. Konnten aber darnach die Finanzdirektion und der Regierungsrat sich ohne Willkür für kompetent halten, nach unbenutztem Ablauf der dem Rekurrenten zur Einreichung eines vollständigen Inventars gesetzten Frist die Schätzung des steuerpflichtigen Vermögens selber vorzunehmen, so konnten sie sich, ebenfalls ohne Willkür, auch für befugt halten, im Voraus zu erklären, wie hoch sie mit dieser Schätzung greifen würden, und wie viel insolge dessen die Steuer betragen würde, falls der Rekurrent auch einer letzten Aufforderung zur Einreichung des Inventars nicht nachkommen sollte. Es lag dies sogar insofern im Interesse des Rekurrenten, als es ihm gestattete, sich von vornherein über die Konsequenzen seines Verhaltens Rechenschaft zu geben.

5. — Nach den bisherigen Ausführungen ist eine Willkür darin nicht zu erblicken, daß die Finanzdirektion und der Regierungsrat über den Umfang der Inventarisationspflicht des Rekurrenten entschieden haben, daß sie sodann diesen Entscheid in die Form einer Auflage an den Rekurrenten gekleidet haben, der Inventarisationspflicht im festgesetzten Umfange nachzukommen, daß sie ferner mit dieser Auflage die Androhung verbunden haben, das der Erbschaftsteuer unterliegende Vermögen werde im Falle der Nichtbefolgung der Auflage als so und so groß ange-

nommen, und daß sie endlich für diesen Fall bereits auch die Erbschaftsteuer berechnet und dem Rekurrenten bebingt auferlegt haben. Nach allen diesen Richtungen erscheint die formelle Beschwerde des Rekurrenten betreffend das Vorgehen der Finanzdirektion und des Regierungsrates vom Standpunkte des Art. 4, wie übrigens auch des Art. 58 BB aus, als unbegründet.

Der Rekurrent sichts nun aber den Entscheid des Regierungsrates, soweit er die Erbschaftsteuer betrifft, auch inhaltlich im einzelnen an, indem er behauptet, daß mit der Auflage und der Androhung in willkürlicher Weise viel zu weit gegangen worden sei.

Da sich nicht voraussehen läßt, inwieweit der Richter, dem nach § 9 des Erbschaftsteuergesetzes der endgültige Entscheid über die „Richtigkeit der Steuerforderung“ zusteht, sich für kompetent halten wird, auch über den Umfang der Inventarisationspflicht und über die Folgen der Nichteinreichung eines vollständigen Inventars zu urteilen — an die Auffassung des Regierungsrates über die Abgrenzung der Kompetenz ist er dabei natürlich nicht gebunden —, so muß im gegenwärtigen staatsrechtlichen Verfahren, selbstverständlich nur unter dem Gesichtspunkt des Art. 4 BB, auf alle mit der Inventarisationspflicht in einem Zusammenhang stehenden Fragen eingetreten werden. Dagegen ist über die Begründetheit der Erbschafts- und Legatssteuer als solcher, sowie über diejenige der „dreifachen Nachforderung“ gemäß § 11 des Erbschaftsteuergesetzes, hier nicht zu entscheiden, da diese Fragen feststehendermaßen noch der Beurteilung durch den Richter unterstehen, und der Rekurrent denn auch einerseits den Entscheid der Gerichte bereits angerufen hat, andererseits aber im vorliegenden staatsrechtlichen Rekurse ausdrücklich erklärt, er verlange zur Zeit keinen bezüglichen Entscheid des Bundesgerichtes.

6. — Wenn der Rekurrent die Auflagen der Finanzdirektion und des Regierungsrates in den angefochtenen Entscheiden als willkürlich zu weit gehend ansieht, so hat dies in erster Linie Bezug darauf, daß ihm aufgegeben wurde, ein den ganzen Nachlaß umfassendes Inventar, statt nur ein solches über das in Zürich befindliche Vermögen, einzureichen. Es fragt sich also vor allem, ob der Entscheid des Regierungsrates in dieser Hinsicht unter dem Gesichtspunkte der Willkür anfechtbar sei.

Da die Steuerbehörden des Kantons Zürich selber nicht behaupten, es unterliege der gesamte Nachlaß des E. H. Brandt der zürcherischen Erbschaftsteuer, sondern immerhin die in Rußland befindlichen Liegenschaften nebst den gesetzlichen Zubehörenden von der Steuerpflicht ausnehmen, so ist die zu entscheidende Frage dahin zu formulieren, ob ohne Willkür angenommen werden konnte, daß die Inventarisationspflicht weiter reiche, als die Steuerpflicht, und daß also der Rekurrent verpflichtet sei, in das den zürcher Behörden einzureichende Inventar auch solche Vermögensobjekte aufzunehmen, die nicht in Zürich besteuert werden können.

Dabei ist vorauszuschicken, daß die dem Rekurrenten gemachten Auflagen und Androhungen von vornherein nicht etwa deshalb als willkürlich bezeichnet werden können, weil der Rekurrent zur Zeit des Erlasses des regierungsrätlichen Entscheides der ihm obliegenden Inventarisationspflicht bereits nachgekommen wäre. Das Inventar über den gesamten Nachlaß hatte der Rekurrent bis damals noch nicht, übrigens auch bis heute nicht eingereicht. Allerdings hat er, nachdem die Behörde Kenntnis vom russischen Inventar erhalten und er dies erfahren hatte, zu wiederholten Malen beglaubigte Kopien und Übersetzungen desselben produziert. Damit beabsichtigte er jedoch nicht, der an ihn ergangenen Aufforderung zur Einreichung eines Inventars über die gesamte Hinterlassenschaft des E. H. Brandt nachzukommen, sondern sein Zweck war nur, die für ihn nachteiligen Wirkungen der ohne sein Zutun erfolgten Entdeckung des russischen Inventars abzuschwächen. Ihrerseits aber brauchten sich die zürcher Behörden mit der Einreichung jener beglaubigten Kopien und Übersetzungen sowohl deshalb nicht zu begnügen, weil sie keine Gewähr dafür hatten, daß das russische Inventar nach den im Kanton Zürich maßgebenden Grundsätzen angefertigt worden sei, als auch namentlich deshalb, weil der Rekurrent in seinem Begleitschreiben vom 21. Mai 1909 bloß die Erklärung abgegeben hatte, dieses Inventar beziehe sich auf den „ganzen buchmäßigen, in Rußland befindlichen Nachlaß des E. H. Brandt“, also nicht etwa die Erklärung, die darin aufgeführten Vermögensobjekte repräsentierten in Verbindung mit den zürcher Aktiven überhaupt den gesamten Nachlaß des E. H. Brandt, d. h. es habe der Genannte auch nicht an

dritten Orten (außerhalb Rußlands und der Schweiz) Vermögen hinterlassen.

Der Rekurrent ist somit der Aufforderung zur Einreichung eines Inventars über den gesamten Nachlaß in der Tat bis zur Stunde nicht nachgekommen — und zwar ganz abgesehen davon, daß gemäß einer in der Replik enthaltenen Anerkennung das am 16. Juli 1908 von ihm eingereichte partielle Inventar nicht einmal alle zürcher Nachlassaktiven umfaßte.

Fragt es sich nun, ob Brandt ohne Willkür zur Einreichung eines Inventars über den gesamten Nachlaß angehalten werden konnte, trotzdem nach seiner Auffassung nur ein verhältnismäßig kleiner Teil dieses Nachlasses in Zürich erbschaftssteuerpflichtig war, so ist davon auszugehen, daß nach dem zürcherischen Steuer-gesetze, sofern überhaupt erbschaftssteuerpflichtige Erben vorhanden sind, was freilich (vergl. Urteil des Bundesgerichts vom 10. November 1910 i. S. Ferrari gegen Zürich, Erw. 4*) in allererster Linie festgestellt werden muß, zunächst die amtliche Inventarisierung stattzufinden hat, und erst auf ihrer Grundlage dann über den Umfang der Steuerpflicht zu entscheiden ist. § 9 des Erbschaftssteuergesetzes bestimmt ausdrücklich, daß die „Berechnung der Erbschaftsteuer“ sich auf die amtliche Inventarisierung „gründet“; unter „Berechnung“ ist aber hier nicht bloß die ziffermäßige Ausrechnung zu verstehen, sondern auch die Lösung streitiger Steuerrechtsfragen. Die Inventarisierung hat also dem Entscheide der Finanzdirektion und a fortiori demjenigen der Gerichte, die nach § 9 Abs. 2 „schließlich“ über die Richtigkeit der Steuerforderung urteilen, voranzugehen. Muß aber darnach die Inventarisierung zu einer Zeit erfolgen, da noch nicht definitiv über den Umfang der Steuerpflicht entschieden ist, so liegt es gewiß nahe, daraus den Schluß zu ziehen, daß der Umfang der Inventarisationspflicht nicht von demjenigen der Steuerpflicht abhängig sein kann. Schon aus diesem Grunde erscheint es daher nicht als willkürlich, wenn vom Rekurrenten die Einreichung eines Inventars über den ganzen Nachlaß verlangt wurde, trotzdem noch nicht feststand, wie weit die Steuerpflicht reiche.

Sodann setzt aber der Entscheid über den Umfang der Steuer-

pflicht in der Regel — und speziell im vorliegenden Falle — auch sachlich die Existenz eines Inventars über den Nachlaß voraus, da in Bezug auf zahlreiche Vermögensobjekte die Frage, ob sie der Erbschaftssteuerpflicht unterliegen, nur bei voller Kenntnis der Beziehungen dieser Vermögensstücke zu dem übrigen Vermögen des Erblassers gelöst werden kann. Diese Kenntnis den Behörden zu verschaffen, ist aber gerade der Zweck des Inventars. Es kann keine Rede davon sein, daß in dieser Hinsicht die Behörden einfach auf die Auffassung des Pflichtigen abzustellen hätten, der einen Teil des Vermögens angeben und erklären würde, der übrige sei steuerfrei; sondern sie müssen sich selber ein Urteil über den Umfang der Steuerpflicht bilden können, und zu diesem Behufe müssen sie über den gesamten Nachlaß und dessen Zusammensetzung orientiert sein. Auch wenn z. B. der Rekurrent nach richtiger Auslegung des zürcherischen Erbschaftssteuergesetzes für das im russischen Geschäft investierte bewegliche Vermögen nicht steuerpflichtig sein sollte, so würde es sich doch im einzelnen fragen, welcher Teil des Vermögens nun wirklich im Geschäft investiert sei; und hinsichtlich einzelner Objekte könnte dies ja auch zweifelhaft sein, wie z. B. in Bezug auf die Wertpapiere, die sich im Besitze der Firma E. H. Brandt & Cie. befanden. Hier wäre u. a. festzustellen, ob diese Titel nur vom Geschäft verwaltet wurden, oder ob sie eine Art Geschäftseinlage des E. H. Brandt bildeten, indem sie zur dauernden Kreditbeschaffung bestimmt waren. Ein Entscheid hierüber setzt aber offenbar die Kenntnis der einzelnen Titel und überhaupt aller näheren Umstände voraus. Und selbst wenn ferner auch Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages mit Rußland im Sinne des Rekurrenten ausgelegt werden und darnach der in Rußland befindliche Teil des Nachlasses von der zürcherischen Erbschaftssteuer ausgenommen werden sollte, so würde doch zu untersuchen sein, was nun bei beweglichen Sachen als Ort, wo sie gelegen sind, im Sinne des Vertrages betrachtet werden müsse, welche Bedeutung das Domizil des Eigentümers und bei Forderungen der Wohnort des Schuldners und des Gläubigers habe, usw. — alles Fragen, deren Lösung wiederum die Kenntnis der einzelnen Objekte und ihrer Verhältnisse voraussetzt.

Eine Ausnahme könnte höchstens für die auswärtigen Immobilien gemacht werden, sofern über ihren Immobiliarcharakter gar

* Oben S. 492 ff.

(Anm. d. Red. f. Publ.)

kein Zweifel möglich wäre und eine Verlegung eines Teiles der Schulden auf sie nicht in Frage kommen könnte. Allein tatsächlich ist nun gerade der behauptete Immobiliarcharakter des Anteils des Erblassers am Kapitalkonto der Firma in St. Petersburg bestritten; damit aber über diesen Punkt entschieden werden könne, bedarf es selbstverständlich der Kenntnis der nähern Verhältnisse.

Endlich fällt in Betracht, daß aus praktischen Gründen die amtliche Inventarisierung möglichst bald nach dem Tode stattfinden muß, und nicht erst längere Zeit nachher, nachdem die Frage der Steuerpflicht von allen Instanzen erledigt ist, was ja Monate und sogar Jahre dauern kann, sodas eine zuverlässige amtliche Inventarisierung bedeutend erschwert wird. Auch mit Rücksicht hierauf ist es nicht wohl möglich, die Frage nach dem Umfang der Inventarisationspflicht vom Entscheide des Richters im Erbschaftssteuerprozeß abhängen zu lassen.

Aus allen diesen Gründen ist die Beschwerde des Rekurrenten über die Ausdehnung der Inventarisationspflicht auf den ganzen Nachlaß abzuweisen, immerhin in dem Sinne, daß damit die Frage nach dem Umfange der Erbschaftssteuerpflicht in keiner Weise präjudiziert sein soll.

7. — Im weitem fragt es sich, ob die Finanzdirektion und der Regierungsrat in der Höhe der für den Fall fortgesetzter Renitenz des Rekurrenten angedrohten Einschätzung des auswärtigen Mobilienbesitzes (Finanzdirektion 15,000,000 Fr., Regierungsrat 44,160,000 Fr.) in willkürlicher Weise zu weit gegangen seien.

Von vornherein ist klar, daß sich einerseits eine solche eventuelle Vermögensannahme — sofern sie überhaupt zulässig ist (vergl. darüber Erw. 4 hievor) — meist nur auf allgemeine und vage Anhaltspunkte stützen kann und zu stützen braucht; andererseits, daß sie sehr weit gehen muß und darf, wenn anders sie eine wirksame Androhung bilden soll. Es ist selbstverständlich zu vermeiden, daß sie hinter der Wirklichkeit zurückbleibe, und insolgedessen der Pflichtige seinen Vorteil im Ungehorsam finde.

Von diesem Gesichtspunkte aus ist nun gewiß nichts dagegen einzuwenden, daß die Finanzdirektion aus der Höhe der Einschätzungen des E. H. Brandt während der ganzen Dauer seiner

Niederlassung in Zürich (1878—1908), aus seiner verhältnismäßig sparsamen Lebensweise und aus andern, ähnlichen Indizien auf den mutmaßlichen Umfang seines Vermögens geschlossen hat. Sodann kann aber ein Akt der Willkür auch darin nicht gefunden werden, daß der Regierungsrat seinerseits auf die Auskunft eines Informationsbureaus abgestellt hat. So wenig zuverlässig im allgemeinen derartige Auskünfte sein mögen, so ist es doch begreiflich, wenn mangels anderer Anhaltspunkte auch solche Informationsquellen benutzt werden, und es kann sich der Pflichtige darüber umso weniger beschweren, als er es ja in der Hand hat, durch Einreichung des von ihm verlangten Inventars die Androhung unwirksam zu machen und die Taxation des Vermögens nach seinem wahren Umfange und Werte zu bewirken. Tut er dies nicht, so liegt gewiß der Schluß nahe, daß mit der Androhung nicht zu weit gegangen worden sei.

Aus der Natur der Sache folgt ferner auch, daß die Behörden sich in einem derartigen Falle auf einen partiellen Gegenbeweis gegen ihre Vermögensberechnung, d. h. auf einen Gegenbeweis gegen einzelne Faktoren und Momente derselben, nicht einzulassen brauchen. Dies schon deshalb, weil es sich ja nicht um eine genaue Feststellung, eine ordnungsgemäße Vermögensermittlung, sondern um eine bloße Wahrscheinlichkeitsrechnung handelt, bei der der einzelne Faktor nicht ein festes Glied einer logischen Kette, sondern nur eines von verschiedenen Indizien bildet.

Im vorliegenden Falle haben sich deshalb die Finanzdirektion und der Regierungsrat gewiß ohne Willkür auf den Standpunkt stellen können, daß es hier nur ein Doppeltes gebe: entweder vorbehaltlose Erfüllung der Inventarisationspflicht, oder aber Inkrafttreten der Androhung, — daß dagegen eine partielle Abschwächung der behördlichen Annahme über den Umfang des Vermögens, bei der der Pflichtige bekannt geben würde, was ihm paßt, und verschweigen könnte, was ihm nicht paßt, unzulässig sei.

Hatte darnach schon der Regierungsrat allen Anlaß, das Eintreten auf die Gegenbeweise des Rekurrenten gegen die einzelnen Angaben der Warschauer Auskunftstei zu verweigern, so kann selbstverständlich noch viel weniger davon die Rede sein, daß nun das Bundesgericht auf diese Gegenbeweise einzutreten hätte, wie

es der Rekurrent durch die Produktion einer ganzen Reihe neuer Urkunden zu erreichen sucht, oder daß umgekehrt die vom Regierungsrat in der Rekursantwort angerufenen Zeugen über die Vermögensverhältnisse des E. H. Brandt vor Bundesgericht abzuheören wären. Es genügt, daß die zürcher Behörden, als sie ihren Entscheid fällten, auf Grund der Verhältnisse, wie sie damals vorlagen, ohne Willkür die Vermutung aufstellen konnten, es belause sich das in Rußland befindliche bewegliche Vermögen auf zirka 15 bez. 44,16 Millionen.

Die Annahme der Finanzdirektion es sei außer den zürcherischen Nachlassaktiven noch ein bewegliches Vermögen von 15 Millionen vorhanden, hat übrigens eine gewisse Bestätigung in dem seither von den Behörden ermittelten russischen Nachlassinventar gefunden, das je nach der Schätzung der einzelnen Wertchriften einen Vermögensbestand von rund 14,2 bezw. 14,8 Millionen aufweist. Dabei ist es freilich möglich, daß in dem Kapitalkonto des Erblassers in der Firma E. H. Brandt & Cie. (rund 17 $\frac{1}{2}$ Millionen Franken) der Anteil an den Liegenschaften inbegriffen ist, daß also dieser Kapitalkonto zum Teil Immobilienbesitz repräsentiert. Allein, ob dies tatsächlich der Fall sei, läßt sich nicht ermitteln, solange die Zusammensetzung des Gesellschaftskapitals unbekannt ist; hierüber Aufschluß zu geben, ist aber gerade der Zweck des Inventarisationsverfahrens. Auch in dieser Hinsicht brauchen sich die Behörden aus den bereits angeführten Gründen mit bloß partiellen Gegenbeweisen nicht zu begnügen.

8. — Wenn sich der Rekurrent sodann in diesem Zusammenhange noch speziell darüber beschwert, daß der Regierungsrat die von der Finanzdirektion erlassene Androhung verschärft hat (insbesondere durch Ausdehnung der Inventarisationspflicht auf den Nachlaß der Witwe Ida Brandt und durch die bereits erwähnte Erhöhung der Taxation des russischen Mobilienvermögens auf 44,160,000 Fr.), so kann in dieser Tatsache als solcher, d. h. ganz abgesehen von der materiellen Begründetheit der einzelnen Verschärfungen, ein Akt der Willkür nicht gefunden werden. Der Rekurrent beruft sich in dieser Beziehung auf § 27 Ziff. 2 des Gesetzes betreffend die Organisation des Regierungsrates, wonach die Finanzdirektion erstinstanzlich alle Steuerfachen zu entscheiden

hat (oben sub Fakt. K d). Daraus folgt aber keineswegs zwingend, daß der Regierungsrat als II. Instanz nicht in der Sache selbst frei entscheiden könne, und daß er an die Rekursanträge gebunden sei. Die gegenteilige Auffassung ist daher nicht willkürlich, umsoweniger, als sie der im allgemeinen freien Stellung der Verwaltungsbehörden in Administrativstreitsachen entspricht. Auch § 9 ErbschStGes. wonach die Berechnung der Erbschaftssteuer „von der Finanzdirektion vorgenommen“ wird, ist hier nicht willkürlich verletzt. Diese Bestimmung schließt nicht notwendig aus, daß der der Finanzdirektion übergeordnete Regierungsrat, wenn er sich auf Rekurs hin mit der Sache zu befassen hat, an Stelle der Finanzdirektion, und regelmäßig (wie z. B. gerade im vorliegenden Falle; vergl. oben Fakt. C i. f.) unter ihrer Mitwirkung, eine neue Erbschaftssteuerberechnung vornehmen kann.

9. — Der Rekurrent beschwert sich weiterhin über die Modalitäten der ihm in Bezug auf die Inventarisationspflicht gemachten Auflagen, insbesondere über die Aufforderung zur Einreichung folgender Belege:

1. des unter den Teilhabern der Firma E. H. Brandt & Cie. bestehenden Gesellschaftsvertrages;
2. der Bücher, Bilanzen, Gewinnkonti und Detailverzeichnisse der einzelnen Aktiengattungen;
3. der Privatbücher des E. H. Brandt und aller anderen, seine Vermögensverhältnisse beschlagenden Skripturen.

Ein Akt der Willkür kann nur zwar nicht schon darin erblickt werden, daß die Verpflichtung des Rekurrenten zur Vorlegung auch solcher Geschäftsbücher ausgesprochen wurde, welche nicht ihm allein, sondern der Firma E. H. Brandt & Cie., an der noch ein anderer Gesellschafter beteiligt ist, gehören. Das Gesetz (§ 28 StG) verlangt vom Inventarisationspflichtigen die Vorlegung der „vorhandenen Zins- und Handlungsbücher“; darunter sind aber offenbar diejenigen Bücher zu verstehen, die geeignet sind, zur Kontrolle des vom Pflichtigen eingereichten Inventars zu dienen. Wenn es sich dabei um Geschäftsverhältnisse handelt, liegt es daher nahe, auch die Vorlegung der Geschäftsbücher zu verlangen, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob aus diesen Büchern,

wie dies bei Gesellschaften fast immer der Fall sein wird, zugleich die Verhältnisse von Drittpersonen ersichtlich sind. Im vorliegenden Falle ist übrigens von dem Mitteilhaber des Rekurrenten an der Firma C. H. Brandt & Cie., der in dieser Beziehung einzig zur Beschwerde legitimiert sein würde, gegen die Vorlegung der Geschäftsbücher keine Einsprache erhoben worden, und es hat auch der Rekurrent nicht dargetan, inwiefern dieser in Rußland domizilierte, in der Schweiz offenbar nicht steuerpflichtige Mitteilhaber durch die Kenntnis, die die zürcher Behörden von den Verhältnissen der Firma erhalten würden, geschädigt werden könnte.

Die Aufforderung zur Einreichung der erwähnten Geschäftsbücher und sonstigen Skripturen an sich — d. h. von der Frage, wann und von wem diese Aufforderung erlassen werden durfte, abgesehen — erscheint somit staatsrechtlich nicht als anfechtbar.

Dagegen muß es als willkürlich bezeichnet werden, daß dem Rekurrenten von der Finanzdirektion und vom Regierungsrat aufgegeben wurde, schon mit der Einreichung des Inventars alle jene Belege zu produzieren. Nach § 28 des Steuergesetzes hat der Pflichtige seiner Inventarisationspflicht in der Weise nachzukommen, daß er selber ein Inventar über das fragliche Vermögen anfertigt und es der Gemeindebehörde einreicht, worauf diese behufs Prüfung desselben die Schätzungskommission einberuft. Daß aber der Pflichtige schon mit dem Inventar alle möglichen Belege, die irgendwie in Betracht kommen können, also auch die Bücher eines im Ausland betriebenen Geschäftes, einreichen müsse, dafür ist im Gesetze nicht der mindeste Anhaltspunkt zu finden. Alles, was in dieser Beziehung vom Rekurrenten verlangt werden kann, ist, daß er im Verfahren vor der „Schätzungskommission“ bzw. vor der „Expertenkommission“ die erforderlichen Belege zur Verfügung dieser Kommissionen halte, wobei dann diese, und nicht die Finanzdirektion oder der Regierungsrat, darüber zu entscheiden haben, welche Belege im einzelnen eingereicht werden müssen; denn dieser Entscheid steht, wie auch die Würdigung der produzierten Belege, in engstem Zusammenhang mit der Schätzung als solcher.

In dieser Beziehung haben also Finanzdirektion und Regierungsrat in unzulässiger und gesetzwidriger Weise in die Befugnisse der

Inventarisierungsinstanzen eingegriffen; denn daß die „Schätzungskommission“ und die „Expertenkommission“ bloße Hilfsorgane der Finanzdirektion seien, wie der Regierungsrat geltend macht, kann nicht anerkannt werden. Diese beiden Kommissionen sind vom Gesetze vorgesehene und geordnete Behörden, die nach der Art ihrer Bestellung und nach ihrer Zusammensetzung eine Garantie für möglichst sachgemäße und unparteiische Steuertaxation von Vermögen und Einkommen bilden sollen, und die nach dem klaren Sinn des Gesetzes selbständig und endgültig über alle Taxationsfragen zu entscheiden haben.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, daß der Entscheid des Regierungsrates, was die Erbschaftsteuer anbelangt, nur in einem Punkte, nämlich der Auflage betreffend die Edition der Belege, ein willkürliches Element enthält, in allen andern Beziehungen aber, soweit überhaupt auf den Rekurs eingetreten werden konnte, staatsrechtlich nicht anfechtbar ist. Ob dagegen der angefochtene Entscheid in jenen anderen Beziehungen richtig sei, d. h. auf einer zutreffenden Auslegung des kantonalen Steuerrechts beruhe, und auch keine Verletzung des Staatsvertrages mit Rußland enthalte, ist eine durch das gegenwärtige Urteil in keiner Weise präjudizierte Frage.

10. — In Bezug auf die dem Rekurrenten auferlegten Nachsteuern ist vor allem zu konstatieren, daß der auf 1,179,460 Fr. berechnete Mehrwert der zürcherischen Liegenschaft gegenüber der früheren amtlichen Schätzung weder in den 15 Millionen inbegriffen ist, welche der eventuellen Nachsteuerberechnung der Finanzdirektion zu Grunde liegen, noch auch in den 44,160,000 Fr., auf die der Regierungsrat seinerseits abgestellt hat. Es ergibt sich dies — von einer bezüglichen Erklärung des Regierungsrates in seiner Rekursantwort (oben Fakt. H, am Anfang) abgesehen — sowohl aus dem Entscheide der Finanzdirektion, als auch aus demjenigen des Regierungsrates; aus ersterem deshalb, weil darin die erwähnten 15 Millionen neben dem für die Liegenschaft eingesezten Betrag von 2,179,460 Fr. figurieren, die Nachsteuerforderung aber doch nur von jenen 15 Millionen berechnet wird — wobei die Finanzdirektion ausdrücklich bemerkt: zwar habe der

Verstorbene auch seine zürcherische Liegenschaft ungenügend versteuert; es solle aber der der Nachsteuerberechnung zu Grunde zu legende Mehrbetrag „an diesem Orte gleichwohl bloß auf 15 Millionen veranschlagt“ werden —; aus dem Entscheide des Regierungsrates deshalb, weil der darin aufgeführte Betrag von 44,160,000 Fr. als der eventuell anzunehmende Wert des im Ausland befindlichen, im Kanton Zürich steuerpflichtigen beweglichen Vermögens bezeichnet wurde, wie denn auch im regierungsrätlichen Entscheide von einer ungenügenden Besteuerung der zürcherischen Liegenschaft nirgends die Rede ist, sondern bloß der Berechnung der Erbschaftsteuer jene höhere Schätzung zu Grunde gelegt wird.

Die Beschwerde des Rekurrenten darüber, daß die mehrerwähnte Liegenschaft bei Ausmittlung der Nachsteuerforderung mit 2,179,460 Franken, gemäß der betriebsamtlichen Schätzung anlässlich des Arrestverfahrens, angesetzt worden sei, statt mit der früheren amtlichen Taxation von 1 Million, entbehrt somit der tatsächlichen Grundlage.

Was sodann die Beschwerde wegen Verletzung des Art. 49 Abs. 6 BV bzw. 63 KV durch Auferlegung einer Nachsteuer zu Gunsten der Kirchgemeinde Neumünster betrifft, so erscheint dieselbe ohne weiteres als unbegründet. Es steht fest, daß Emanuel Henry Brandt evangelischer Konfession war, daß er niemals seinen Austritt aus der Landeskirche erklärt und daß er bei Lebzeiten vorbehaltlos jeweilen die Steuern in der Kirchgemeinde Neumünster bezahlt hat. Diese Tatsachen schließen die nachträgliche Anrufung des Art. 49 BV aus, selbst wenn Brandt von Haus aus nicht evangelisch-reformiert, sondern evangelisch-lutherisch gewesen sein sollte. Speziell durch die Bezahlung der Kirchensteuer hat er ja seine Zugehörigkeit zur Kirchengemeinde Neumünster, wenigstens nach außen, anerkannt, und er durfte daher (vergl. BGE 31 I S. 88 f. E. 2), jedenfalls bis zu einer ausdrücklichen gegenständlichen Erklärung, als Mitglied der evangelischen Landeskirche betrachtet werden.

Der Rekurrent hat übrigens selber nicht behauptet und noch weniger dargetan, daß E. H. Brandt an die evangelisch-lutherische Kirche von Zürich, der er angehört haben soll, jemals Beiträge geleistet habe; und aus einer bei den Akten liegenden

Erklärung des Kassaverwalters dieser Kirche (oben sub Fakt. H i. f.) scheint sich sogar geradezu das Gegenteil zu ergeben.

Damit fallen zugleich auch die Ausführungen über willkürliche Verletzung der §§ 7 und 19 des kantonalen Kirchenorganisationsgesetzes (oben, sub Fakt. K d), sowie die damit in Zusammenhang stehende Beschwerde wegen eines angeblichen Übergriffs in das Gebiet der richterlichen Gewalt, als unbegründet bzw. gegenstandslos dahin.

Unbegründet ist ferner auch die, übrigens nur nebenbei erhobene Beschwerde darüber, daß die Finanzdirektion durch Dekretierung von Nachsteuern zu Gunsten der Stadtgemeinde Zürich und der Kirchgemeinde Neumünster in die Kompetenzen der betreffenden Gemeindebehörden eingegriffen habe. Denn es ergibt sich ohne weiteres aus den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (§ 145 des Gemeindegesetzes und § 18 des Kirchenorganisationsgesetzes), daß, von der Beschwerde aus Art. 49 Abs. 6 abgesehen, die Nachsteuern zu Gunsten der betreffenden Gemeinden grundsätzlich und dem Quantitativ nach durch die Nachsteuer an den Staat durchaus präjudiziert sind. Die letztere hat, soweit sie zu Recht besteht, notwendig und automatisch eine entsprechende Nachsteuer an die politische und an die Kirchgemeinde zur Folge.

Dazu kommt im vorliegenden Falle, daß über die an die beiden Gemeinden zu entrichtenden Nachsteuern besondere Dekrete der Steuersektion des Stadtrates Zürich vom 24. Oktober 1908 und der Kirchenpflege Neumünster vom 26. Oktober bestehen, die bis auf eine Differenz von 300 bzw. 25 Fr. mit der bezüglichen Berechnung der Finanzdirektion übereinstimmen. Daß aber diese, verhältnismäßig minime Differenz mit zum Gegenstand des vorliegenden staatsrechtlichen Rekurses habe gemacht werden wollen, ist umso weniger anzunehmen, als im Entscheide der Finanzdirektion „in Bezug auf die Berechnung der Steuernachzahlungen und Ergänzungsteuern an die Stadt Zürich und die Kirchgemeinde Neumünster“ ausdrücklich „die Bestätigung seitens der Steuersektion des Stadtrates Zürich bzw. der Kirchengutsverwaltung Neumünster“ vorbehalten worden war, und der Rekurrent somit nicht zu befürchten hat, daß er für jene Mehrbeträge von 300 bzw. 25 Fr. tatsächlich in Anspruch genommen werden könnte.

11. — Weniger liquid ist die Frage, ob für den Fall der

Nichteinreichung eines Inventars über den gesamten Nachlaß, ebenso wie in Bezug auf die Berechnung der Erbschaftssteuer, so auch in Bezug auf die Festsetzung der zu zahlenden Nachsteuer, entsprechende Androhungen erlassen werden durften, d. h. ob dies ohne Willkür geschehen konnte.

Der Rekurrent erblickt in der Androhung, daß im Falle fortgesetzter Nichterfüllung der Inventarisationspflicht angenommen würde, das der Nachsteuer unterliegende Vermögen sei so und so groß, eine auf Willkür beruhende Verletzung des Art. 38 StG; denn durch diese Gesetzesbestimmung, führt er aus, werde den Behörden der Beweis dafür auferlegt, daß der Pflichtige, hier der Erblasser, sein Vermögen unvollständig versteuert habe; ein vom Gesetz verlangter Beweis könne aber selbstverständlich nicht durch Androhungen, Fristansetzungen und Vermutungen ersetzt werden.

In dieser Beziehung ist zunächst festzustellen, daß zwischen der Erbschaftssteuer und der Nachsteuer hier allerdings insofern ein Unterschied besteht, als die Berechnung der ersteren sich stets auf ein amtliches Inventar gründet, bei dessen Erstellung der Steuerpflichtige von Gesetzeswegen mitzuwirken hat, während bloß zum Zwecke der Festsetzung einer allfälligen Nachsteuer kein Inventar errichtet wird, sodaß also auch der Steuerpflichtige zur Mitwirkung an der Erstellung eines solchen, bezw. zur Einreichung eines von ihm zu errichtenden Inventars, nicht angehalten werden kann. Aus diesem Umstande ließe sich daher sehr wohl der Schluß ziehen, es dürfe mit der Nichteinreichung eines Inventars keine auf die Festsetzung der Nachsteuer bezügliche Androhung verbunden werden, da dies eine Ausdehnung der im Gesetze nur behufs Ermittlung der Erbschaftssteuer vorgesehenen Inventarisationspflicht auf die Fälle der Erhebung von Nachsteuern bedeuten würde. Zur Unterstützung dieser Auffassung könnte auch auf den Wortlaut der einschlägigen Bestimmung des Steuergesetzes (§ 38) verwiesen werden, wonach eine Steuernachzahlung zu beziehen ist, wenn „sich ergibt“, daß ein Pflichtiger sein Vermögen unvollständig versteuert hat; denn darnach scheint die Auferlegung einer Nachsteuer als die Folge der mehr oder weniger zufälligen Entdeckung eines Falles unvollständiger Besteuerung gedacht zu sein, sodaß also unter keinen Umständen ein

Steuerpflichtiger bezw. der Erbe eines solchen angehalten werden könnte, sich darüber auszuweisen, daß er bezw. sein Erblasser seiner Vermögenssteuerpflicht vollständig nachgekommen sei, vielmehr die Beweislast stets auf Seiten der Behörden liegen würde.

Indessen läßt sich doch auch die Auffassung vertreten, daß die den Umfang des Vermögens betreffende Annahme, die für den Fall der fortgesetzten Renitenz in der Erfüllung der Inventarisationspflicht angedroht und mit dieser Renitenz wirksam und verbindlich wird, dem Resultate nach das amtliche Inventar in jeder Beziehung ersetzt und, gleich wie dieses, einen formalen Beweis für die Höhe des steuerpflichtig gewesenen Vermögens bildet. Diese Bedeutung kann ihr umso eher beigelegt werden, als ja die für alle Erbschaftssteuerefälle vorgesehene Errichtung eines amtlichen Inventars neben der vormundschaftlichen Inventarisierung der häufigste und praktisch wichtigste Fall der Entdeckung von Steuerhinterziehungen ist, sodaß also die Inventarisationspflicht, wenn sie auch grundsätzlich nur im Hinblick auf die Erbschaftssteuer besteht, tatsächlich doch nebenbei die Funktion einer Erleichterung der Nachsteuerberechnung erfüllt. Wenn aber das amtliche Inventar zugleich für die Nachsteuer von Bedeutung ist, so liegt es gewiß nahe, die entsprechenden Wirkungen auch mit einer das Inventar für die Erbschaftssteuerberechnung ersetzenden Androhung zu verbinden. Andernfalls wäre ja derjenige, der sich der gesetzlichen Inventarisierungspflicht entzieht, besser gestellt, als derjenige, der sie ordnungsgemäß erfüllt; und es würde der Erbe unter Umständen sogar trotz einer in Bezug auf die Erbschaftssteuer erlassenen weitgehenden Androhung ein Interesse an der Nichterfüllung der Inventarisationspflicht haben. Es ist daher gewiß begreiflich und also jedenfalls nicht willkürlich, wenn die zürcher Behörden den § 38 des Steuergesetzes dahin ausgelegt haben, daß auf die Tatsache der unvollständigen Besteuerung auch aus der Nichtbefolgung einer behufs Festsetzung der Erbschaftssteuer erlassenen Auflage geschlossen werden könne. In Wirklichkeit wird denn auch die Nichtbefolgung einer solchen Auflage, sofern diese mit einer Androhung in der Art der dem Rekurrenten gegenüber erlassenen verbunden ist, in weitaus den meisten Fällen den sicheren Schluß auf die Existenz eines mindestens ebenso großen

Vermögens, wie des in der Androhung bezeichneten, gestatten, so daß also gewiß die Ansicht vertreten werden kann, es „ergebe sich“ daraus, daß der Erblasser sein Vermögen unvollständig versteuert habe.

Wie dem jedoch sei, und welches auch in Bezug auf diesen Punkt die richtige, oder richtigste, Auslegung von § 38 des zürcherischen Steuergesetzes sein mag, auf alle Fälle ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen, daß die Interpretation, die diese Gesetzesbestimmung im regierungsrätlichen Entscheid erhalten hat, keine willkürliche ist, sodaß also die mehrerwähnte Androhung auch hinsichtlich der Nachsteuerberechnung staatsrechtlich nicht als anfechtbar erscheint.

Damit soll selbstverständlich nicht gesagt sein, daß, entsprechend einer im Rekurse geäußerten Befürchtung, Androhungen, wie die dem Rekurrenten gegenüber erlassene, auch in solchen Fällen geschützt werden könnten, in welchen wegen Nichtvorhandenseins erbschaftssteuerpflichtiger Erben überhaupt keine Inventarisationspflicht besteht. Es ist klar und ergibt sich aus bereits gesagtem, daß im vorliegenden Falle bei der Nachsteuerberechnung jene Androhung nur deshalb ohne Willkür erlassen werden konnte, weil der Rekurrent nach § 27 des Steuergesetzes im Hinblick auf die Berechnung der Erbschaftsteuer zur Einreichung eines Inventars verpflichtet war.

12. — Was die Zulässigkeit der sofortigen Ausrechnung der Nachsteuer für den Fall der Nichtbefolgung der Androhung betrifft, so genügt es, auf das bei der Erbschaftsteuer ausgeführte (oben Erwägung 4) zu verweisen; ebenso bezüglich der Frage, ob die Androhung ihrem Inhalte nach (insofern, als der gesamte bewegliche Nachlaß des E. S. Brandt ausschließlich der zürcher Aktiven eventuell auf 15 bzw. 44,16 Millionen veranschlagt wurde) zu weit ging oder nicht (oben Erw. 7); desgleichen hinsichtlich der Zulässigkeit der im regierungsrätlichen Entscheid erhaltenen Verschärfung der Androhung (Erw. 8); endlich betreffend die Frage, ob die Behörden die Einlassung auf partielle Gegenbeweise ablehnen durften (Erw. 7 i. d. W.). In all diesen Beziehungen kann auch bei der Nachsteuerberechnung von einer Willkür nicht gesprochen werden, während dagegen die Auflage

betreffend Einreichung bestimmter Belege (gleichzeitig mit dem Inventar) aus den in Erwägung 9 angeführten Gründen auch im Zusammenhang mit der Festsetzung der Nachsteuer als willkürlich zu bezeichnen ist.

Einer besondern Behandlung bedarf dagegen die Frage, ob die Nachsteuerpflicht des Rekurrenten ohne Willkür auch hinsichtlich des im russischen Geschäft investierten beweglichen Vermögens ausgesprochen werden konnte; denn es ist kein Zweifel darüber möglich, daß die beweglichen russischen Geschäftsaktiven in den 15 bzw. 44,16 Millionen, für welche der Rekurrent eventuell nachsteuerpflichtig erklärt wurde, inbegriffen sind, wie denn auch in der Rekursantwort die Steuerhoheit über diese Aktiven ausdrücklich für den Kanton Zürich in Anspruch genommen wird, während allerdings über die Steuerfreiheit der ausländischen Immobilien bei der Nachsteuer ebensowenig Streit herrscht, wie bei der Erbschaftsteuer.

Nun behauptet der Regierungsrat nicht etwa, es habe der Rekurrent den in § 3 b des Steuergesetzes verlangten Beweis, daß für das betreffende bewegliche Vermögen die Steuern im Ausland „zu entrichten“ (bzw. entrichtet worden) seien, nicht geleistet; sondern er begründet seine Entscheid in diesem Punkte einzig damit, daß nach § 3 b des zürcher Steuergesetzes das auswärtige Geschäftsvermögen der Kantonsbewohner nur insoweit von der Steuer im Kanton Zürich befreit sei, als es sich dabei um Immobilien oder gesetzliche Pertinenzien von solchen handle.

In dieser Beziehung fällt in Betracht, daß nach § 2 b des zürcher Steuergesetzes der Vermögenssteuer u. a. unterworfen ist: „das im Kanton befindliche Grundeigentum und mit solchem „verbundene Besitztum, welches einer auswärts wohnenden „Person angehört“, während dagegen nach § 3 b von der Vermögenssteuer ausgenommen ist:

„das außer dem Kanton befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsbewohners, wenn für dasselbe da, wo es liegt, eine Vermögens- oder Einkommenssteuer zu entrichten ist.“

Das Gesetz verwendet also in diesen beiden, unmittelbar hinter-

einander stehenden Bestimmungen zur Bezeichnung des steuerrechtlich dem Grundeigentum gleichzustellenden Vermögens genau denselben Ausdruck: „das mit Grundeigentum verbundene Besitztum“. Daraus scheint sich nun gewiß als natürliche Konsequenz zu ergeben, daß der zürcher Gesetzgeber nur einen Begriff des „mit Grundeigentum verbundenen Besitztums“ kennt und diesen Begriff sowohl bei der Frage, welche im Kanton gelegenen, als auch bei der Frage, welche auswärts befindlichen Mobilien dem Grundeigentum gleichzustellen seien, zur Anwendung gebracht wissen will.

Nichtsdestoweniger legen die kantonalen Steuerbehörden diese beiden Bestimmungen völlig verschieden aus: dem § 2 b, der das zürcherische Steuerrecht gegenüber auswärts wohnenden Besitzern umschreibt, lassen sie eine höchst extensive Interpretation zu teil werden, d. h. sie dehnen den Begriff des „mit Grundeigentum verbundenen Besitztums“ auf alle möglichen Geschäftsaktiven aus; dem § 3 b dagegen, der sich auf das in Zürich steuerfreie, „mit Grundeigentum verbundene“ auswärtige Besitztum von Kantons-einwohnern bezieht, wird eine möglichst einschränkende Auslegung gegeben; d. h. es werden bloß die (schon sonst Immobiliencharakter besitzenden) gesetzlichen Zubehörden der betreffenden Immobilien von der Steuerpflicht im Kanton Zürich ausgenommen.

Nun gibt es allerdings Fälle, in denen ein und derselbe Ausdruck in einem und demselben Gesetz das eine Mal eine weitere, das andere Mal eine engere Bedeutung hat, und also angenommen werden muß, entweder es sei sich der Gesetzgeber dieses Unterschiedes nicht bewußt gewesen, oder aber es sei ihm das eine Mal entgangen, daß er den betreffenden Ausdruck bereits zur Bezeichnung von etwas anderem verwendete, oder endlich: er habe den bestehenden Unterschied als derart offensichtlich betrachtet, daß er auch bei der Verwendung eines und desselben Ausdruckes eine Verwechslung für ausgeschlossen hielt.

Im vorliegenden Falle stehen jedoch die beiden, denselben Ausdruck enthaltenden Bestimmungen derart unmittelbar hintereinander, und es ist entsprechend dem Parallelismus der zu lösenden Fragen die Ausdrucksweise, auch abgesehen von dem Satzteil, um dessen Interpretation es sich handelt, dermaßen gleichartig, daß die zwei-

malige Verwendung eines und desselben Wortes hier schlechterdings nur darauf zurückgeführt werden kann, daß der Gesetzgeber beide Mal das gleiche bezeichnen wollte. Wenn also die Steuerbehörden den mehrerwähnten Ausdruck im Falle des § 3 b enger interpretieren, als im Falle des § 2 b, so ist ihre Auslegung notwendigerweise entweder im einen Falle zu weit oder im andern zu eng.

Nun entspricht die vorliegende Interpretation im Falle des § 2 b (Versteuerung des gesamten Geschäftsvermögens am Orte der Geschäftsniederlassung) sowohl der bundesgerichtlichen Praxis in Fragen der interkantonalen Doppelbesteuerung, als auch anderwärts allgemein anerkannten steuerrechtlichen Grundsätzen, und es wird denn auch, mit Rücksicht auf die bei einem jeden Gewerbe vorhandene intensive wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Orte des Geschäftsbetriebes und die sich daraus notwendig ergebenden Anwendungen des betreffenden Gemeinwesens, kaum je von irgend einem Staate, sofern er überhaupt das Vermögen besteuert, darauf verzichtet werden, das im Inland befindliche Geschäftsvermögen auswärtig domicilierter Personen zur Steuer heranzuziehen. Es ist daher durchaus begreiflich und steht in Übereinstimmung mit allgemeinen steuerrechtlichen Anschauungen, wenn Zürich nicht nur gegenüber andern Kantonen von seinem Rechte der Besteuerung des Geschäftsvermögens Gebrauch macht, sondern auch im internationalen Verhältnis sein Steuerrecht entsprechend ausdehnt, und wenn es dabei dem Begriffe des „mit Grundeigentum verbundenen Besitztums“ in § 2 b jene weite Bedeutung zuerkennt, die das gesamte bewegliche Geschäftsvermögen mitumfaßt.

Anderß verhält es sich mit der Auslegung des § 3 b, wie sie von den zürcher Behörden im vorliegenden Falle vertreten wird. Gerade weil, wie dargetan, die Besteuerung des gesamten Geschäftsvermögens am Orte der Geschäftsniederlassung allgemein anerkannten Steuergrundsätzen entspricht, muß die dem § 3 b zu teil gewordene restriktive Interpretation, wonach der Kanton Zürich mit einziger Ausnahme der Immobilien und der gesetzlichen Partinzenzen von solchen auch das im Ausland gelegene Geschäftsvermögen seiner Kantonseinwohner zur Steuer heranzieht, notwendigerweise mit den Steuergrundsätzen fast aller auswärtigen Staaten

in Konflikt geraten. Die Tatsache eines solchen Konfliktes würde zwar für sich allein nicht genügen, um in diesem Punkte die staatsrechtliche Anfechtbarkeit des regierungsrätlichen Entscheides zu begründen; allein, wenn es sich darum handelt, zwischen der von den Behörden bei § 3 b vertretenen restriktiven und der bei § 2 b zur Anwendung gebrachten extensiven Interpretation zu wählen — da, wie ausgeführt, zwei verschiedene Auslegungen hier unmöglich nebeneinander bestehen können —, so bildet gewiß der Vergleich mit anderwärts herrschenden Steuergrundsätzen ein wertvolles Indiz für die Richtigkeit der einen und die Unrichtigkeit der andern Auslegung.

Freilich genügt es für die Gutheißung des vorliegenden staatsrechtlichen Rekurses nicht, daß die Interpretation des § 3 b, wie sie von den zürcher Steuerbehörden dem Rekurrenten gegenüber vorgenommen wurde, als zu eng und daher als unrichtig erscheint. Allein es ist zu beachten, daß, wie dargetan, schon die verschiedene Interpretation eines und desselben Ausdrucks („mit Grundeigentum verbundenes Besitztum“) in § 2 b und in § 3 b allen Regeln einer vernünftigen Gesetzesauslegung widerspricht, und daß es sich somit nur fragen konnte, welche von beiden Interpretationen eine willkürliche sei, und ob daher dem Rekurrenten, oder aber umgekehrt den auswärtigen Anteilhabern zürcherischer Geschäfte ein auf Willkür beruhendes Unrecht geschehe. Die Beantwortung dieser Frage aber hing davon ab, welche der beiden miteinander nicht zu vereinbarenden Interpretationen an sich eher Anspruch auf Richtigkeit erheben könne. Dies ist nun, wie ausgeführt, ganz offensichtlich diejenige des § 2 b, sodaß also in der Tat der Rekurrent es ist, welcher durch die Verschiedenheit der Auslegung in seinen Rechten verletzt wird.

Wären aber in dieser Beziehung noch irgendwelche Zweifel möglich, so würden sie auf alle Fälle durch die Erwägung beseitigt, daß die extensive Auslegung des § 2 b einer seit Erlaß des Steuergesetzes, also seit 40 Jahren, konstant gebliebenen Praxis der zürcherischen Steuerbehörden entspricht, während § 3 b noch nach der von der Finanzdirektion im Jahre 1897 erlassenen Anleitung betreffend das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren dahin ausgelegt wurde, daß unter dem mit Grundeigentum verbundenen Besitztum . . . „für landwirtschaftliche Gewerbe die

denselben entsprungene Borräte an Vieh und Bodenprodukten, bei industriellen Gewerben die Maschinen, Fabrikutensilien, zum Verarbeiten bereit liegende oder in Arbeit begriffene Rohstoffe“ zu verstehen seien. Erst in der Anleitung vom Jahre 1900 wurde dieser, mit der Interpretation des § 2 b im Einklang stehende Grundsatz durchbrochen, und bestimmt, daß das außer dem Kanton Zürich befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsseinswohners (§ 3 b des Ges.) nur insoweit steuerfrei sei, als die bundesrechtliche Praxis in Fragen der Doppelbesteuerung die Heranziehung zur Steuer im Kanton Zürich verbiete. Und auf dem gleichen Boden stehen auch die spätern Anleitungen (vergl. oben sub K i-1).

In dieser, auf den ersten Blick durchaus harmlos erscheinenden Form eines Hinweises auf die bundesgerichtliche Praxis in Doppelbesteuerungssachen, welche allerdings — zur Zeit wenigstens — der Ausdehnung der Steuerhoheit eines schweizerischen Kantons auf im Ausland befindliche Mobilien eines Kantonsseinswohners nicht entgegensteht (vergl. insbesondere den, dem vorliegenden ähnlichen Fall in BGG 31 I S. 44, in welchem jedoch nur ein Doppelbesteuerungs-, nicht auch ein Rechtsverweigerungsrekurs vorlag), ist in das Gesetz ein Unterschied hineingetragen worden, der darin schlechterdings keine Stütze finden konnte; denn nicht nur bot das Gesetz, wie bereits dargetan, keinerlei Anhaltspunkte für eine verschiedene Auslegung des Begriffs „mit Grundeigentum verbundenes Besitztum“ in § 2 b und in § 3 b, sondern es war auch die durch den Hinweis auf die Praxis in Doppelbesteuerungssachen bedingte Unterscheidung zwischen solchen Geschäften, die sich im Ausland, und solchen, die sich in andern Kantonen der Schweiz befinden, mit dem klaren Wortlaut des § 3 b, der alles „außer dem Kanton befindliche, aus Grundeigentum bestehende oder mit solchem verbundene Besitztum eines Kantonsseinswohners“ gleichbehandelt, absolut unvereinbar. Wenn die bundesrechtliche Praxis in Doppelbesteuerungssachen einen solchen Unterschied macht, so gibt dies allerdings den Kantonen die Möglichkeit, auf dem Wege der Gesetzgebung die in andern Schweizerkantonen befindlichen Geschäfte gegenüber denjenigen, die ihren Sitz im Ausland haben, besserzustellen; dagegen werden dadurch die kantonalen Verwaltungsbehörden nicht ermächtigt, jenen Unter-

schieb in ein bestehendes Gesetz, entgegen dessen klarem Sinn und Wortlaut, hineinzudeuteln.

Ist somit die dem § 3 b im vorliegenden Falle zu teil gewordene Auslegung sowohl in ihrem Verhältnis zu derjenigen des § 2 b, als auch an sich völlig unhaltbar, so fragt es sich immerhin noch, ob die Unrichtigkeit der Interpretation hier derart in die Augen springend war, daß ein Rechtsirrtum als ausgeschlossen erscheint und daher wirklich nur ein Akt der Willkür angenommen werden kann.

Diese Frage muß bejaht werden. Es ist undenkbar, daß die betreffenden Steuerorgane, nachdem sie Jahrzehnte hindurch selbst die §§ 2 b und 3 b analog ausgelegt und angewendet hatten, nun auf einmal im Jahre 1900 jenen dem Gesetze durchaus fremden Unterschied einführen konnten, ohne sich der Willkürlichkeit dieses Vorgehens bewußt zu sein. Wenn sie also trotzdem nicht davor zurückschreckten, so läßt sich dies schlechterdings nur damit erklären, daß sie nach einem Mittel suchten, um dem Fiskus neue Einnahmequellen zu verschaffen, — ein an sich, mit Rücksicht auf den stets wachsenden Kreis der staatlichen Aufgaben gewiß berechtigtes Bestreben, das sich jedoch gerade im modernen Staat, nach einem allgemein anerkannten Grundsatz, der auch historisch als die erste und wichtigste Errungenschaft der Idee des konstitutionellen Staates erscheint, nur auf dem Wege der Gesetzgebung geltend machen darf, von der Verwaltungsgerichtsbarkeit aber — auch wenn diese, in Ermangelung besonderer Organe, in die Hände der „vollziehenden Gewalt“ gelegt ist — unter allen Umständen fern zu bleiben hat.

Im vorliegenden Falle gibt nun die rekursbeklagte Behörde, indem sie in der Antwort auf den Rekurs von der schweren Beeinträchtigung der finanziellen Staatsinteressen spricht, welche die gleichmäßige Anwendung der §§ 2 b und 3 b StG zur Folge hätte, in unmißverständlicher Weise zu erkennen, daß bei ihrer Auslegung des § 3 b in der Tat nicht eine objektive und unbefangene Prüfung der zu entscheidenden Rechtsfrage, sondern die Rücksicht auf das Interesse der Staatskasse den Ausschlag gegeben hat. Hierin aber muß ein Akt behördlicher Willkür erblickt werden, gegenüber welchem auf dem Wege des staatsrechtlichen Rekurses,

der hier seine wichtigste und eigentlichsste Anwendung findet, der Schutz des Bundesgerichtes angerufen werden kann.

Eines Eintretens auf die vom Rekurrenten aufgeworfene Frage, ob die Grundsätze über unzulässige Doppelbesteuerung in der von ihm angegebenen Richtung (vergl. Leo Weber in der Zeitschr. d. bern. Jur.-Ver. Bd. 21 S. 12) zu erweitern und also auf die im Ausland befindlichen, wirtschaftlich mit Grundeigentum verbundenen Mobilien der in der Schweiz domizilierten Personen auszudehnen seien, bedarf es bei dieser Sachlage nicht.

13. — Aber auch noch von einem andern Gesichtspunkte aus erscheint es als willkürlich, wenn das im russischen Geschäft investierte bewegliche Kapital mit einer Nachsteuer belegt werden will. Mit Recht weist nämlich der Rekurrent darauf hin, daß sein Erblasser E. H. Brandt nach dem ganzen Verhalten, das die Steuerbehörden jahrelang ihm gegenüber beobachtet hatten, der Überzeugung sein mußte, es werde eine Versteuerung dieses Kapitals in Zürich nicht verlangt. In der Tat hatten die Behörden, wie sich aus den Akten ergibt (vergl. oben Fakt. A), schon im Jahre 1903 aus zwei von E. H. Brandt eingelegten notariellen Bescheinigungen erfahren, daß die Firma E. H. Brandt & Cie., deren Hauptteilhaber der Verstorbene selber war, in Rußland ausgedehnte, hauptsächlich in Wäldern bestehende Ländereien (93,900 Hektaren) mit zahlreichen Sägewerken besaß und einen umfangreichen Holzhandel betrieb. Daß in einem solchen Geschäft auch bewegliches Vermögen, insbesondere bedeutende Holzvorräte, ein erhebliches Betriebskapital, allerhand Inventarstücke, Buchguthaben zc. vorhanden sein mußten, lag dermaßen auf der Hand, daß es den Steuerbehörden unmöglich entgehen konnte. Trotzdem ist nun aber bei Lebzeiten des E. H. Brandt nie auch nur versucht worden, diese in Rußland befindlichen Aktiven zur zürcherischen Vermögenssteuer heranzuziehen (während allerdings bei der Festsetzung der Einkommenssteuer entsprechende Versuche stattgefunden haben, die jedoch insofern erfolglos waren, als der Fiskus sich nach dem Entschiede der „Rekurskommission“ mit der von E. H. Brandt offerierten Versteuerung eines Einkommens von 12,000 Fr., also eines verhältnismäßig sehr kleinen Teils des Erwerbes aus dem russischen Geschäft, begnügen mußte). Einer-

seits ist es also durchaus unrichtig, wenn die Finanzdirektion und der Regierungsrat behaupten, daß E. H. Brandt die Organe der Steuerverwaltung über sein bewegliches Vermögen „einfach im unklaren gelassen“ habe; andererseits aber durfte sich der Genannte als durch das Verhalten der Steuerbehörden gedeckt erachten, wenn er seinen Anteil, nicht nur am Immobilial —, sondern auch am Mobilialbesitz des russischen Geschäftes nicht in Zürich versteuerte. Er konnte in guten Treuen annehmen, daß dieser Mobilialbesitz als „mit Grundeigentum verbundenes Besitztum“ im Sinne des § 3 b StG zu betrachten und also in Zürich steuerfrei sei, sofern er in Rußland versteuert werde. Daß aber diese letztere Voraussetzung nicht zugetroffen habe, behauptet der Regierungsrat selber nicht.

Nun setzt § 38 des zürcherischen Steuergesetzes, wie das Bundesgericht bereits einmal festgestellt hat (vergl. US 34 I S. 623 Erw. 2), auf Seiten des Steuerpflichtigen ein subjektiv pflichtwidriges, auf Verkürzung der Staatseinnahmen gerichtetes Verhalten voraus, ansonst eine so weitgehende Maßregel, wie es die Erhebung einer fünffachen Nachsteuer ist, nicht zu rechtfertigen wäre. Ein subjektiv pflichtwidriges Verhalten lag aber nach dem Gesagten bei E. H. Brandt jedenfalls insoweit nicht vor, als die Behörden von der Existenz des beweglichen Vermögens in Rußland Kenntnis hatten, also hinsichtlich aller derjenigen Mobilien, die nach den vorgelegten Dokumenten ohne weiteres als vorhanden angenommen werden mußten, nämlich Betriebskapital, Inventar, Warenvorräte usw., wie sie normalerweise mit der Ausbeutung solcher Waldkomplexe verbunden sind. Nicht nur kann in Bezug auf diese Vermögensstücke von einem irgendwie pflichtwidrigen Verhalten des E. H. Brandt keine Rede sein, sondern es würde geradezu dem auch für publizistische Rechtsverhältnisse maßgebenden Grundsatz von Treu und Glauben im Rechtsverkehr (vergl. BGG 34 I S. 28 Erw. 2 und S. 625) widersprechen, wenn heute von jenen Aktiven eine Nachsteuer erhoben werden könnte, nachdem der Erblasser des Rekurrenten jahrelang im Glauben belassen worden war, er sei nicht verpflichtet, den betreffenden Vermögenskomplex in Zürich zu versteuern.

14. — Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, daß der Rekurs begründet ist:

einerseits insofern, als dem Rekurrenten nicht nur aufgegeben wurde, innert Frist ein vollständiges Inventar über den Nachlaß zu Händen des Steuervorstandes einzureichen, sondern auch, gleichzeitig mit diesem Inventar, eine ganze Reihe von Belegen zu produzieren:

andererseits insofern, als der Rekurrent in Bezug auf das im russischen Geschäft investierte bewegliche Kapital nachsteuerpflichtig erklärt wurde.

In allen übrigen Punkten ist der Rekurs, soweit überhaupt darauf eingetreten werden konnte, unbegründet.

Da nun die im angefochtenen regierungsrätlichen Beschluß enthaltenen Einzelentscheidungen, die sich, wie dargetan, zum Teil als willkürlich, zum Teil als staatsrechtlich nicht anfechtbar darstellen, durch die dem Rekurrenten gegenüber erlassene Androhung zu einem einheitlichen Ganzen verbunden worden sind, so konnte dem Rekurrenten nicht zugemutet werden, von sich aus eine Ausschcheidung der willkürlichen und der nicht willkürlichen Elemente der Androhung vorzunehmen, um ihr wenigstens teilweise nachzukommen; dies umfoweniger, als die Erfüllung der Inventarisationspflicht nach dem vorliegenden Entscheide des Regierungsrates das Fälligwerden einer höchst bedeutenden, willkürlichen Nachsteuerforderung zur Folge gehabt hätte, gegen die dem Rekurrenten auf kantonalem Boden kein ordentliches Rechtsmittel zu Gebote stand. Es ist daher der ganze angefochtene Entscheid mit samt der darin enthaltenen Androhung aufzuheben, in der Meinung, daß der Regierungsrat einen neuen Entscheid, mit einer neuen, kein willkürliches Element in sich schließenden Androhung zu erlassen habe.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der vorstehenden Erwägungen teilweise begründet erklärt und der Beschluß des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 2. September 1909 in diesem Sinne aufgehoben.