

von der in jenem Präzedenzfalle vertretenen Auffassung heute abzugehen, wobei dahingestellt bleiben kann, ob Art. 20 des Staatsvertrages vom Jahre 1869 mit dem Inkrafttreten der Haager Konvention, der die Schweiz und Frankreich angehören, obsolet geworden ist oder aber als Spezialnorm für den französisch-schweizerischen Rechtsverkehr neben den allgemeinen Konventionsbestimmungen über die internationale Zustellung gerichtlicher Akte zur Zeit noch zu Recht besteht.

3. Was nun die Anwendung der vorstehenden Vertragsauslegung auf den hier gegebenen Fall betrifft, muß nach Lage der Akten als festgestellt gelten, daß die Vorladung zur Verhandlung vor dem Handelsgericht des Seine-Departements in Paris, auf den 4. Oktober 1910, nachdem sie allerdings schon am 1. September gemäß Art. 69 Ziff. 10 des französischen Cpc dem zuständigen Pariser Staatsanwalt übergeben worden war, dem Rekursbeklagten an seinem schweizerischen Wohnorte effektiv erst am 22. September 1910 zugestellt worden ist, da das von der Rekurrentin angerufene Zeugnis des die Zustellung vermittelnden französischen Generalkonsulats in Zürich dieses Datum angibt und aus den eigenen Erklärungen des Rekursbeklagten jedenfalls nicht auf eine frühere Zustellung geschlossen werden kann. Danach aber ist die maßgebende einmonatliche Vorladungsfrist des Art. 73 Abs. 1 Ziff. 1 des französischen Cpc in der Tat nicht eingehalten, und es muß deshalb die Einrede des Rekursbeklagten gegen die Vollziehung des vom Handelsgericht des Seine-Departements am 4. Oktober 1910 erlassenen Kontumazialurteils auf Grund von Art. 17 Abs. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrages vom 15. Juni 1869 geschützt werden. Dies führt zur Bestätigung des angefochtenen Entscheides, ohne daß auf eine Erörterung der vom Gerichtspräsidium gutgeheißenen weiteren Einrede des Rekursbeklagten aus Art. 17 Abs. 1 Ziff. 3 eingetreten zu werden braucht; —

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

II. Niederlassungs- und Handelsvertrag mit Russland. — Traité d'établissement et de commerce avec la Russie.

88. Urteil vom 20. Dezember 1912 in Sachen Brandt gegen Zürich.

Kompetenz des Bundesgerichts (aus Art. 175 Abs. 1 Ziff. 3 OG) zur Beurteilung einer Staatsvertragsbestimmung steuerrechtlichen Inhalts; Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges mit Bezug auf den Beschwerdegrund dieser Staatsvertragsverletzung nicht erforderlich. — Rechtskraftwirkung eines in der gleichen Sache bereits ergangenen bundesgerichtlichen Urteils. — Angebliche Verletzung der Garantie des Art. 4 BV durch Nichtbeachtung des bereits ergangenen bundesgerichtlichen Urteils und durch willkürliche Auslegung und Anwendung des kantonalen Steuerrechts? — Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Niederlassungs- und Handelsvertrages vom 26./14. Dezember 1872: Inhaltliche Divergenz zwischen dem französischen Originaltext und der daneben schweizerischerseits offiziell veröffentlichten deutschen Uebersetzung. Auslegung des massgebenden Originaltextes nach Wortlaut und Zweck der Bestimmung, unter Berücksichtigung namentlich auch ihrer Entstehungsgeschichte. Angeblicher Irrtum der schweizerischen Behörden über diesen Vertragsinhalt beim Abschluss des Vertrages; rechtliche Bedeutung dieses allfälligen Irrtums. — Bestimmung des im Sinne des Vertrages « in Russland befindlichen » beweglichen Nachlassvermögens: dazu gehören der Anteil eines auswärtigen Gesellschafters am Geschäftsvermögen einer in Russland domizilierten Handelsgesellschaft, sowie auch die dieser Gesellschaft zur Kreditbeschaffung oder zur Verwaltung überlassenen Wertschriften des auswärtigen Gesellschafters. — Bedeutung der Vertragsbestimmung für die Frage der Inventarisationspflicht des Erben.

Das Bundesgericht hat

auf Grund des in der Sache bereits ergangenen Urteils der II. Abteilung des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 (US 36 I Nr. 91 S. 497 ff.) und folgender weiterer Tatsachen:

A. — Mit Beschluß vom 9. Dezember 1911 hat der Regierungsrat des Kantons Zürich, an Stelle des durch das bundes-

gerichtliche Urteil vom 15. Dezember 1910 aufgehoben, den nachfolgenden Entscheid erlassen:

„I. Dem Wilhelm Emanuel Brandt, Kaufmann, in St. Petersburg, wird eine Frist von 4 Wochen, von der Zustellung dieses Beschlusses an gerechnet, angesetzt, um über den gesamten Vermögensnachlaß

„a) des Emanuel Henri Brandt von Archangel-Rußland, wohnhaft gewesen in Zürich,

„b) der Ehefrau des letzteren, Ida Brandt geb. Brandt, wohnhaft gewesen in Zürich,

„vollständige Inventare in Aktiven und Passiven, mit Spezifikation der einzelnen Aktivengattungen, speziell auch derjenigen des russischen Geschäftes von E. S. Brandt & Cie. in St. Petersburg, unter Angabe des Wertes der einzelnen Aktivposten und der einzelnen Passivenbeträge,

„dem Steuervorstande der Stadt Zürich zu Händen der Schätzungskommission und der Finanzdirektion einzureichen.

„II. An die Nichtbefolgung oder ungenügende Befolgung dieser Auflage wird die Androhung geknüpft, daß angenommen würde, es haben die beiden Erblasser E. S. Brandt und Frau Ida Brandt ein bewegliches Vermögen von 44,160,000 Fr. über die feinerzeit vom Erben angegebenen zürcherischen Aktiven (Liegenschaften, Kommandite bei A. Deemann & Cie. in Zollikon von 150,000 Fr. und Fahrhabe für 200,000 Fr.) hinaus hinterlassen, und es seien daher die Erbschafts- und Nachsteuern an den Kanton Zürich beziehungsweise die Stadt Zürich und die Kirchgemeinde Neumünster zu Lasten des Erben beziehungsweise der Legatäre nach Maßgabe der entsprechend höheren Summe zu berechnen, wobei für die Nachsteuer in Rücksicht auf die im russischen Geschäft investierten Aktiven ein Abzug an der genannten Summe in dem Betrag zu machen ist, welchen der Erbe W. E. Brandt als bewegliche Geschäftsaktiven beziehungsweise als darauf entfallendes Vermögen ausweist.

„III. Die Prüfung der Frage, ob der Erbe Wilhelm Emanuel Brandt der Inventarisationspflicht gemäß Disp. I nachgekommen, oder ob er ihr nicht beziehungsweise nicht in vollem Umfange nachgekommen sei und ob daher die in Disp. II angedrohten Folgen

„einzutreten haben, bleibt auf den geeigneten Zeitpunkt vorbehalten.“

Aus der Begründung dieses Entscheides ist hervorzuheben (die eingeklammerten Zahlen bezeichnen die regierungsrätlichen Erwägungen):

(4.) Was die Auslegung des Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Staatsvertrages vom Jahre 1872 betreffe (von dem der Rekurrent behaupte, daß der gegen ihn sprechende deutsche offizielle Übersetzungstext mit dem französischen Originaltext nicht übereinstimme), sei vor allem zu untersuchen, was die Bundesversammlung, als das nach Art. 85 Ziff. 5 BV zum Abschluß von Verträgen der Schweiz mit dem Auslande kompetente Organ, durch jene Vertragsklausel habe bestimmen wollen. Hierüber ergebe sich aus der Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend die Genehmigung des Vertrages, vom 10. Juli 1873, daß der Bundesrat aus Art. 4 Abs. 4 im französischen Originaltext den Schluß gezogen habe, es komme auf die gesetzliche Niederlassung des russischen Erblassers in der Schweiz an, ob die Schweiz von seinem in Rußland befindlichen Vermögen ebenfalls Erbschaftssteuern beziehen dürfe oder nicht, und umgekehrt. Auch die Bundesversammlung habe bei ihrer Genehmigung des Vertrages ohne allen Zweifel dem Abs. 4 von Art. 4 des französischen Originaltextes diesen Sinn beigelegt; denn es liege nicht der geringste Anhaltspunkt dafür vor, daß sie diese Bestimmung anders, und zwar in einem Sinn verstanden hätte, welcher der allgemeinen und speziell der schweizerischen Rechtsauffassung über die Natur der Erbschaftsteuer und die Voraussetzungen ihrer Erhebung widersprechen würde. Dem Versuche, aus dem französischen Texte der Vertragsklausel herauszulesen, daß es für die Berechtigung zur Erbschaftsteuer auf das Domizil des Erben ankomme, wäre entgegenzuhalten, daß die Vertragskontrahenten eine so weitgehende Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen des Erbschaftsteuerrechtes wohl eingehend erörtert und gewiß in der Begründung zu Händen der die Genehmigung aussprechenden Behörden besonders erwähnt hätten. Der Text der bundesrätlichen Botschaft besage aber „das gerade Gegenteil“. Nach der Vertragsauslegung des Rekurrenten könnte das in Rußland befindliche bewegliche Vermögen eines daselbst

niedergelassen gewesenen Erblassers in der Schweiz mit Erbschaftssteuern belegt werden, sofern die Erben — selbst russische — hier ihren Wohnsitz hätten. Eine solche Auslegung aber verlange auch der Wortlaut des französischen Textes nicht. In Art. 4 Abs. 4 sei das Wort „Erbe“ überhaupt nicht gebraucht. Der erste Teil des französischen Textes (« *Aucun impôt de succession ne sera exigé en Suisse d'un sujet russe y résidant, sans y être légalement domicilié, et dans l'Empire de Russie d'un citoyen suisse y résidant dans les mêmes conditions* ») könne, selbst ganz wörtlich genommen, gemäß dem Charakter der Erbschaftsteuer nur auf den Erblasser Bezug haben, auf die Person, die dort wohnte, aber nicht gesetzlich niedergelassen war. Auch in der Fortsetzung « *sur les valeurs acquises par droit d'héritage* » fehle ein bestimmter Hinweis auf die Person des Erben (im ersten Teil der Vertragsbestimmung), wie etwa mit « *sur des valeurs par lui acquises* » Gerade mangels dieser Worte « *par lui* » müsse sich der Schluppassus « *se trouvant dans son pays natal* » wieder auf die Person des Erblassers beziehen. Wenn man aber trotz allem von der gegnerischen Auffassung ausgehen wollte, so wäre doch zu sagen, daß die Bundesversammlung eine Vertragsbestimmung mit durchaus anderen Verhältnissen habe genehmigen wollen, und daß demnach eine mangelnde Übereinstimmung von Vertragswille und Vertragserklärung vorliegen würde, welche die Rechtsverbindlichkeit des Art. 4 Abs. 4 in seinem französischen Texte ausschliesse. Ferner würde, wenn « *y résidant sans y être légalement domicilié* » sich auf die Person des Erben bezöge, der Rekurrent deshalb von der zürcherischen Erbschaftsteuer für die in Rußland befindlichen beweglichen Erbschaftsteile nicht befreit sein, weil er — der Erbe W. G. Brandt — weder in Zürich beziehungsweise in der Schweiz gesetzlich niedergelassen sei oder beim Tode der Erblasser E. H. und Ida Brandt niedergelassen gewesen sei, noch überhaupt hier wohne oder im kritischen Zeitpunkt gewohnt habe. Endlich wäre es, wenn das Domizil des Erben ausschlaggebend sein sollte, gar nicht verständlich, daß man bloß den Russen « *résidant en Suisse* » von der Erbschaftsteuer ausgeschlossen hätte, statt einfach zu sagen, daß jeder Russe, der in der Schweiz nicht gesetzlichen Wohnsitz habe (*légalement domici-*

cilié), steuerfrei sei. — Unter diesen Umständen sei eine Untersuchung darüber, welche beweglichen Vermögensobjekte der Brandtschen Erbmassen als „in Rußland befindlich“ zu betrachten seien und in welchem Maße dadurch der Betrag des in Zürich erbschaftsteuerpflichtigen Vermögens beeinflusst werde — eine Untersuchung, die übrigens erst nach voller Abklärung über die Nachlaßverhältnisse mit Sicherheit vorgenommen werden könnte — nicht erforderlich: es unterliege eben das ganze bewegliche Nachlaßvermögen, auch soweit es sich in Rußland befinde, der zürcherischen Erbschaftsteuer.

(5.) Bezüglich der dem Rekurrenten nochmals anzufestenden Frist zur Einreichung vollständiger Inventare über den Nachlaß des E. H. und der Ida Brandt liege nach den einschlägigen Ausführungen des bundesgerichtlichen Urteils und der vorstehenden Erwägungen kein Anlaß vor, die ihm im früheren Entscheide angeordnete Folge für den Fall, daß er der Auflage nicht oder nicht im vollen Umfange nachkommen sollte, abzuändern: nämlich die ihm in Aussicht gestellte Annahme eines erbschaftsteuerpflichtigen beweglichen Vermögens von 44,160,000 Fr. über die seinerzeit von ihm angegebenen zürcherischen Aktiven (Eigentumschaften, Kommandite bei Leemann & Cie. in Zollikon von 150,000 Fr. und Fahrhabe von 200,000 Fr.) hinaus. Es sei umsoweniger Grund vorhanden, die Höhe des Vermögens geringer anzuschlagen, weil jetzt schon feststehe, daß der Erblasser E. H. Brandt in Zürich außer den seinerzeit angegebenen Vermögensobjekten noch beim Bankhaus Escher & Rahm ein Kontokorrentguthaben von 30,882 Fr. 5 Cts., Wert Todestag, sowie ein Werttiteldepot von rund 500,000 Fr. besessen habe, die dem Regierungsrat bei Fällung seines früheren Entscheides noch nicht bekannt gewesen seien, und weil überdies in der Information der Auskunftei des kaufmännischen Verbandes in Warschau, auf welche (neben den übrigen Anhaltspunkten) die fragliche Annahme über das in Rußland liegende bewegliche Vermögen sich stütze, zwei näher bezeichnete Werttitelbestände nicht enthalten seien.

(6.) Die Feststellung, ob der Rekurrent der Inventarisationspflicht im vollen Umfange nachgekommen sei, werde voraussichtlich mit Sicherheit erst vorgenommen werden können nach Eingang

sämtlicher Belege, zu deren Einreichung der Rekurrent nach dem Entschiede des Bundesgerichts erst durch die Schätzungskommission aufgefordert werden dürfe. Der Regierungsrat müsse sich deshalb die Anordnung der ihm in dieser Hinsicht notwendig scheinenden Maßregeln vorbehalten.

(7.) Betreffend die im früheren Beschlusse des Regierungsrates für den Fall der Nichteinreichung der Inventare bezw. der unvollständigen Erfüllung der Inventarisationspflicht angebrohten Einschätzung des nachsteuerpflichtigen beweglichen Vermögens der Erblasser E. H. Brandt und Frau Ida Brandt auf 44,160,000 Fr. (über das in den Nachsteuerjahren in Zürich versteuerte Vermögen hinaus) müsse das Urteil des Bundesgerichts respektiert werden, und es sei jene Einschätzung, sofern die Inventarisationspflicht nicht erfüllt werde, gemäß dem bundesgerichtlichen Urteil um den Betrag des beweglichen russischen Geschäftsvermögens herabzusetzen. Der Abzug an der genannten Summe werde seinerzeit in demjenigen Betrage gemacht werden, den der Rekurrent als bewegliche Geschäftsaktiven beziehungsweise als den darauf entfallenden Teil des Vermögens ausweise. Unterbleibe dieser Ausweis, so sei der Abzug nach freiem Ermessen unter Würdigung der übrigen Umstände zu bestimmen.

(8.) Die Ausrechnung der auf Grund der Androhung sich ergebenden Steuerbeträge, über die Summe von 2,459,795 Fr. an Nachsteuern, Ergänzungssteuern und Erbschaftssteuern hinaus, bleibe auf den Zeitpunkt vorbehalten, in dem festgestellt werden könne, ob der Rekurrent der Inventarisationspflicht nachgekommen sei.

Die im früheren Beschlusse weiter behandelten Ansprüche, nämlich:

- a) die Förderung von Verzugszinsen (Erwägung 11 daselbst),
 - b) die Legatbesteuerung nach Maßgabe der testamentarischen Zuwendung des E. H. Brandt und der Frau Ida Brandt (Erwägung 10 Abs. 2 daselbst),
 - c) die Straffsteuer gemäß § 39 des Staatssteuergesetzes und die Erbschaftsteuernachforderung gemäß § 11 des Erbschaftsteuergesetzes (Erwägung 10 Abs. 3 ff., in Verbindung mit Erwägung 6 und 7 daselbst),
- würden aufrecht erhalten, soweit sie nicht durch die gemachte An-

drohung (Disp. II) oder allfällig durch die auf den eingereichten Inventaren basierende neue Bewertung der Nachlassaktiven im Quantitativ eine Änderung erfahren.

B. — Gegen den vorstehenden neuen Entscheid des Regierungsrates hat Wilh. Em. Brandt rechtzeitig, mit Eingabe vom 13. Februar 1912, wiederum den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage:

Der Regierungsratsbeschuß vom 9. Dezember 1911 sei aufzuheben und die Regierung des Kantons Zürich anzuweisen, daß sie einen neuen Entscheid zu erlassen habe, der folgende Willkürakte und Verletzungen des Staatsvertrages zwischen der Schweiz und Rußland vom Jahre 1872 nicht mehr enthalte:

I. Der angefochtene Beschuß gebe keinen Entscheid über die Begehren des Rekurrenten betreffend Aufhebung der Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908, soweit diese Verfügung in Disp. I die Nachsteuer festgesetzt habe — eventuell wenigstens bezüglich der in Rußland gelegenen Nachlassaktiva — und soweit sie in Disp. V, in Verbindung mit Erwägung G, dem Rekurrenten die Beibringung von urkundlichen Nachweisen über die Vermögensverhältnisse des Erblassers E. H. Brandt auferlege. In diesen beiden Richtungen hätte der Rekurs gemäß dem Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 gutgeheißen und der betreffende Teil der Verfügung der Finanzdirektion als aufgehoben erklärt werden sollen. Statt dessen behandle der angefochtene Beschuß die Sache in Erwägung 8 und Disp. II so, als ob die ganze bedingte Steuerauflage vom 15. Oktober 1908 im Betrage von 2,459,795 Fr. fortbestände und nur einerseits die Bedingung resp. die Auflage der Einreichung der urkundlichen Beweismittel abzuändern wäre in eine Auflage zur Einreichung vollständiger Inventare, und andererseits nach Ablauf der für die Befolgung der Auflage angelegten Frist nur „eine Ausrechnung der auf Grund der Androhung sich ergebenden Steuerbeträge über die 2,459,795 Fr. hinaus stattzufinden“ hätte. Selbst von diesem Rechtsstandpunkte aus hätte der Regierungsrat den Rekurs gegen die Nach- und Erbschaftsteuerverfügung der Finanzdirektion zum mindesten als teilweise begründet erklären, die Berechnung von Nachlasssteuern auf den im russischen Geschäfte investierten Nachlassaktiven und die

Auflage betreffend Beweismittelproduktion als unzulässig aufheben und im neuen Beschlusse dekretieren müssen, daß wenn der neuen Auflage betreffend Einreichung vollständiger Inventare Folge geleistet werde, auch die übrige Nach- und Erbschaftssteuerberechnung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 gänzlich dahinfalle und eine neue Ausrechnung der Steuerforderungen des Schätzungsverfahrens vorbehalten bleibe. Daß dies nicht geschehen sei, bilde, wie überhaupt dieses ganze Verhalten der Regierung, eine Rechtsverweigerung und Verletzung des Art. 4 BV.

II. Der angefochtene Beschluß verlege den schweizerisch-russischen Staatsvertrag vom Jahre 1872 in drei Richtungen:

1. dadurch, daß er in Erwägung 4 den Rekurrenten auch für die in Rußland gelegenen beweglichen Brandtschen Nachlassaktiven erbschaftssteuerpflichtig erkläre und so den Kapitalkonto des Verstorbenen in der Firma Brandt & Cie. in St. Petersburg im Betrage von 2,833,122 Rubel 87 Cop. = 7,507,775 Fr. 60 Stz., sowie die der Firma zum „Verfaustpfänden“ geliehenen Wertchriften im Betrage von 2,532,957 Rubel = 6,712,336 Fr. zur Erbschaftssteuer heranziehe, ohne Entscheid darüber, ob diese Nachlassaktiven in Rußland gelegen seien;

2. dadurch, daß er in Disp. I dem Rekurrenten die Auflage mache, der zürcherischen Steuerbehörde ein Inventar auch über die in Rußland gelegenen Nachlassaktiven einzureichen, obschon diese Werte gemäß dem Staatsvertrage in Zürich nicht erbschaftssteuerpflichtig seien und überhaupt der Steuerhoheit des Kantons Zürich nicht unterlägen;

3. dadurch, daß er sogar ein Inventar über die Aktiven und Passiven der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg — also eines andern und in Rußland domizilierten Rechtssubjektes — und damit auch über den Mitanteil des in Rußland wohnhaften Gesellschafters Schramm verlange, obschon diese beiden Rechtssubjekte der Steuerhoheit Rußlands, und nicht des Kantons Zürich, unterständen.

III. Der angefochtene Beschluß unterlasse es auch, für die Immobilien in Rußland eine Ausnahme von der Inventarisationspflicht zu machen, obwohl diese Immobilien aktengemäß nicht den Erblassern E. H. Brandt und Ida Brandt, sondern der Firma

E. H. Brandt & Cie. gehörten und die Nichtberechtigung zur Erhebung von Erbschaftssteuern auf ihnen von der zürcherischen Regierung im Sinne der konstanten Praxis immer zugegeben worden sei und sich übrigens auch aus dem Staatsvertrag ergebe. Hierin liege einerseits ein Willkürakt und eine rechtsungleiche Behandlung von Eigentümern ausländischer Liegenschaften, die den Art. 4 BV verlege, und anderseits wiederum eine Verletzung des Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages, sowie auch des Grundsatzes der Gleichberechtigung von Russen und Schweizern in den Art. 1, 3, 4 (Abs. 1 bis 3) und 6 des Staatsvertrages.

IV. Die Androhung in Disp. II des angefochtenen Beschlusses, daß bei Nichtbefolgung oder ungenügender Befolgung der Auflage betreffend Einreichung vollständiger Inventare zc. angenommen würde, es hätten die beiden Erblasser ein bewegliches Vermögen von 44,160,000 Fr. hinterlassen, gehe in offener Willkür über die im Gesetze (§ 11 des zürch. Erbschaftssteuergesetzes) normierten und in der Aufforderung des städtischen Steuervorstandes vom 11. Juli 1908 zur Inventareinreichung angedrohten Folgen hinaus und behandle den Rekurrenten ausnahmsweise anders, als die andern Erbschaftssteuerpflichtigen, welche bei Verheimlichung von Nachlassaktiven lediglich den dreifachen Betrag der umgangenen Leistung zu zahlen hätten. Diese Androhung verstoße umsomehr gegen die Garantie des Art. 4 BV (Art. 1, 3, 4, Abs. 3 und 4, und Art. 6 des Staatsvertrages), als sie, in Verletzung von § 11 des Erbschaftssteuergesetzes, keinen Unterschied mache zwischen doloser und fahrlässiger Nichtbefolgung der Auflage. Derselbe Vorwurf treffe auch die Vermengung der Androhung betreffend die beiden Nachlassinventare des Ehemannes und der Ehefrau Brandt, sowie die Vermengung der Androhung für den Fall der Nichteinreichung eines vollständigen Inventars überhaupt und die Nichteinreichung eines spezifizierten Verzeichnisses der Aktiven und Passiven der Firma E. H. Brandt & Cie. oder eines vollständigen Inventars über die russischen Nachlassaktiven.

V. Der Ausspruch in Erwägung 8 lit. b des angefochtenen Beschlusses, daß es bei der Legatbesteuerung laut Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 resp. Beschluß vom 2. September 1909 prinzipiell sein Verbleiben habe, bilde einer-

seits einen offensbaren Willkürakt und daher eine Verletzung des Art. 4 BV, weil jetzt schon aktenmäßig feststehe, daß E. H. Brandt die Legate an Verwandte im Betrage von 20 % seines Nachlasses nur unter der Bedingung ausgesetzt habe, daß er seine Gattin überlebe, diese Bedingung aber nicht eingetreten sei, und andererseits auch eine Verletzung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages soweit vom Rekurrenten die Legatssteuer auch von den 20 % verlangt werde, die von den Nachlassaktiven in Rußland zu entrichten gewesen wären, wenn die Legate gültig geworden wären.

VI. Ebenso bilde der Ausspruch in Erwägung 8 lit. c des angefochtenen Beschlusses, daß es bei der Straffsteuer gemäß § 39 des Staatssteuergesetzes und beim triplum der Erbschaftssteuerforderung nach § 11 des Erbschaftssteuergesetzes laut Regierungsratsbeschluß vom 2. September 1909 sein Verbleiben habe:

1. betreffend die Straffsteuer einen offensbaren Willkürakt und eine Verletzung des Art. 4 BV, weil „ganz sonnenklar“ sei, daß § 39 des Staatssteuergesetzes nach seinem Wortlaute nicht auf Fälle von Vermögensverheimlichung bei Nachlassinventarisierung zu Erbschaftssteuerzwecken Anwendung finden dürfe, sondern daß hierfür die lex specialis von § 11 des Erbschaftssteuergesetzes aufgestellt sei, und weil auch in den dem Rekurrenten bei den Auforderungen zur Einreichung der Nachlassinventare im Juli und August 1908 zugestellten Inventarformularen nur die Folgen dieses § 11 angedroht seien;

2. betreffend das triplum der Erbschaftssteuer — weil und soweit es auch auf den im ersten Inventar zum Teil nicht enthaltenen russischen Nachlassaktiven berechnet sei — eine Verletzung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages, indem § 11 des Erbschaftssteuergesetzes auf jene Nachlassaktiven, da sie nicht erb-schaftssteuerpflichtig seien, unmöglich Anwendung finden könne.

VII. Endlich sei auch die in Erwägung 8 lit. a verfügte Aufrechterhaltung der Verzugszinsforderungen von 5 % seit dem 15. Oktober 1908 (laut Erwägung 11 des Regierungsratsbeschlusses vom 2. September 1909) als reiner Willkürakt aufzuheben, weil gar keine gesetzliche Bestimmung hiezu berechtige, Verzugszins vielmehr — wie das Bundesgericht durch Entscheidung vom 17./21. Juli 1902 i. S. Erben Guyer-Zeller ausgesprochen

habe; zu vergleichen sei auch Jaegers Kommentar, Note 17 zu Art. 271 SchRG — erst geschuldet werde, wenn die Forderung festgestellt und fällig sei, die Verfügung der Finanzdirektion aber lediglich als eine Art Vorentscheid zu betrachten sei, der erst durch Unterlassung des Rekurses hiegegen definitiv werde.

Im Anschluß an diesen Rekursantrag hat der Rekurrent als neue Tatsache namhaft gemacht, daß er kurz vor Anhebung des Rekurses — am 19. Februar 1912 — dem Steuervorstande zwei (in Doppel vorgelegte) Inventare nebst Belegen, worunter die spezifizierten Geschäftsbilanzen der Firma E. H. Brandt & Cie. per 4. und 28. Juli 1908, eingereicht habe und damit der Auflage von Disp. I des angefochtenen Beschlusses innert der ihm nachträglich verlängerten Frist vorsorglich nachgekommen sei.

C. — Aus der näheren Begründung der vorstehend relevierten Beschwerdepunkte, in der Rekurschrift vom 13. Februar und der Replik vom 11. Juli 1912, ist hervorzuheben:

Ad I. Der Regierungsrat sei zufolge des bundesgerichtlichen Urteils vom 15. Dezember 1910 zweifellos verpflichtet, in seinem neuen Entscheide den bei ihm pendenten Rekurs insoweit gutzuheissen, als die Finanzdirektion in ihrer Verfügung vom 15. Oktober 1908 auch Nachsteuern von den im russischen Geschäfte investierten Nachlassaktiven berechnet und die Vorlage von Inventar-belegen gefordert habe. Auf diesen förmlichen Entscheide habe der Rekurrent ein Recht, wenn sich der Regierungsrat dabei auch eine neue Nach- und Erbschaftssteuerberechnung nach Einreichung der neuen Inventare und Durchführung des gesetzlichen Verfahrens vor Schätzungs- und Expertenkommission vorbehalten dürfe. Der angefochtene Beschluß sage nicht einmal, ob der Regierungsrat gegenüber der Verfügung der Finanzdirektion etwas anordne für den Fall, daß der Rekurrent der abgeänderten Auflage betreffend Inventareinrechnung nachkomme, und welches alsdann die Rechtslage sein solle. Dies zu wissen sei aber für den Rekurrenten umso wichtiger, als er dieser Auflage tatsächlich Folge geleistet habe. Der Regierungsrat habe formell zu erklären, daß im Falle der Befolgung der neuen Auflage seitens des Rekurrenten das Steuerforderungsdekret der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 hinfällig werde, resp. nunmehr, da die Befolgung vorliege, hinfällig

geworden sei. Hierüber schweige sich jedoch der angefochtene Beschluß nicht nur vollständig aus, sondern aus mehreren Stellen des — wiederum möglichst unklaren — Entscheides ergebe sich die Vermutung, der Regierungsrat wolle das Steuerdekret der Finanzdirektion mit seiner Steuersumme von 2,459,795 Fr. für alle Fälle bestätigen und die Befolgung oder Nichtbefolgung der neuen Auflage nur dafür maßgebend werden lassen, ob nicht auf Grund eines Nachlasses von 44 Millionen Franken eine noch höhere Forderung gestellt werden könne. Vermiesen werde auf die Androhung in Disp. II, sowie auf Erwägung 4 am Ende, in Verbindung mit Erwägung 7, worin ausgeführt sei, das ganze bewegliche Nachlassvermögen, auch soweit es in Rußland sich befinde, unterliege der zürcherischen Erbschaftsteuer, doch müsse das bundesgerichtliche Urteil bei der Schätzung des nachsteuerpflichtigen Vermögens, sofern die Inventarisationspflicht nicht erfüllt werde, respektiert werden. Danach scheine also die Regierung das Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 hinsichtlich der Nachsteuer, wenn der Rekurrent die Auflage der Einreichung vollständiger Inventare erfülle, nicht respektieren, sondern die von der Finanzdirektion dekretierte Nachsteuer auf den russischen Nachlassaktiven aufrecht erhalten zu wollen!

Ad II. Aus den drei vorgelegten, unabhängig voneinander entstandenen Rechtsgutachten (siehe unten, Fakt. E) ergebe sich klar und deutlich folgendes: Der Staatsvertrag zwischen der Schweiz und Rußland vom Jahre 1872/1873 sei nur in französischer Sprache geschrieben und unterschrieben worden. Diese Tatsache habe der Rekurrent erst im Dezember 1909 vom eidg. Justizdepartement erfahren und sie hierauf in seiner Eingabe an den zürcherischen Regierungsrat vom 20. Dezember 1909 und in der Rekurschrift an das Bundesgericht im April 1910 als novum geltend gemacht, das der Regierungsrat nunmehr zu würdigen gehabt habe. Die in der deutschen Ausgabe der Amtlichen Sammlung der Bundesgesetze neben dem französischen Texte sich findende deutsche Übersetzung enthalte in Art. 4 Abs. 3 eine unrichtige Wiedergabe des französischen Originals von Art. 4 Abs. 4. Daß diese Übersetzung nicht nur ihrem Wortlaute, sondern auch ihrem Sinne nach unhaltbar sei, ergebe sich schon aus der Erwägung, daß eine solche

Bestimmung ganz unnötig gewesen wäre, da, wenn der Erblasser nicht in der Schweiz domiziliert gewesen sei, die schweizerischen Kantone selbstverständlich überhaupt keine Erbschaftsteuerberechtigung an seinem Nachlaß hätten und da die Worte « valeurs acquises par droit d'héritage » sich nicht auf den Erblasser beziehen könnten, indem doch nichts darauf ankomme, ob er seine Wertchriften durch Erbrecht oder durch eigene Tätigkeit erworben habe. Nach Art. 4 Abs. 4 des maßgebenden französischen Textes — der übrigens mit Art. 4 Abs. 4 der amtlichen italienischen Übersetzung der Schweiz, wie auch der damaligen russischen Übersetzung, übereinstimme — sei es aber der zürcherischen Regierung verboten, für die in Rußland gelegenen Nachlassaktiven der Eheleute Brandt von dem russischen Alleinerben W. E. Brandt in St. Petersburg eine Erbschaftsteuer zu verlangen. Diese Vertragsbestimmung treffe in allen Teilen zu, insbesondere ergebe sich aus den Akten, daß der Rekurrent, teilweise mit seiner Gattin, von Ende Juni bis 28. August 1908 in Zürich « résidant » gewesen sei; übrigens wäre die Erbschaftsteuererhebung in Zürich noch weniger berechtigt, wenn der Rekurrent beim Tode seiner Eltern daselbst nicht einmal résidant, sondern gar nicht in der Schweiz gewesen wäre. Auch der Standpunkt der zürcherischen Regierung, daß der Staatsvertrag wegen mangelnder Willensübereinstimmung zc. für die Schweiz und den Kanton Zürich unverbindlich sei, erscheine als unhaltbar. Daß aber der Anteil des Erblassers E. H. Brandt am Geschäfte der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg, d. h. sein Kapitalkonto bei der Firma im Betrage von 2,833,122 Rubel = 7,507,775 Fr. 60 Sts., wie auch die von ihm der Firma zum Zwecke der Kapitalbeschaffung geliehenen Werttitel im Werte von 2,532,957 Rubel = 6,712,336 Fr. als „in Rußland gelegene Werte“ im Sinne von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages zu betrachten seien und daher nicht mit der zürcherischen Erbschaftsteuer belegt werden dürften (was dann selbstverständlich auch von den der Witve Brandt für die Zeit vom 4.—28. Juli 1908 davon zukommenden Nutznießungserträgen gelte), ergebe sich aus der interkantonalen Steuerpraxis des Bundesgerichts, wonach ein Gesellschaftskapital und der Anteil eines Teilhabers hieran der Steuerhoheit des Ortes unterständen, wo die

Gesellschaft ihr Domizil habe. Darauf, ob sich unter den Aktivposten der Geschäftsbilanz der russischen Firma E. H. Brandt & Cie. auch Guthaben auf ausländische Schuldner befinden, komme nicht an, und es bedürfe deshalb einer näheren Untersuchung hierüber nicht. Vielmehr könne die Frage, ob das Kapitalkonto und die in Rußland gelegenen Werttitel laut Staatsvertrag in Zürich frei von Erbschaftssteuer seien, ohne weiteres entschieden werden, und zwar habe das Bundesgericht den regierungsrätlichen Beschluß nun nicht mehr bloß vom Standpunkte des Art. 4 BB aus, sondern auf die Wichtigkeit seiner Stellungnahme gegenüber dem Staatsvertrage frei zu überprüfen. Tatsächlich erhebe Rußland schon seit dem Jahre 1857 von allen im Inlande gelegenen Vermögen mit Einschluß der Kapitalien, auch wenn das Vermögen Ausländern gehöre oder an Ausländer vermacht sei, die Erbschaftssteuer und habe daher ganz zweifellos anlässlich der Vertragsunterhandlungen mit der Schweiz bei seinem Anspruche auf Befreiung der in Rußland gelegenen Nachlassaktiven von der schweizerischen Erbschaftssteuer gemäß seiner eigenen Steuergesetzgebung auch die in russischen Geschäften eingelegten Kapitalien im Auge gehabt und dies den Vertretern der Schweiz bekannt gegeben. Die zürcherischen Steuerbehörden seien demnach auch nicht berechtigt, ein Verzeichnis der Aktiven und Passiven der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg zu verlangen, und noch weniger, die Vorlage der Geschäftsbücher der Firma zu beanspruchen. Hierin läge nicht nur eine Verletzung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages, sondern auch ein Eingriff in die russische Steuerhoheit und Gerichtsbarkeit. Nach der richtigen Auslegung des Staatsvertrages seien grundsätzlich alle in Rußland gelegenen Nachlassaktiven der zürcherischen Erbschaftssteuer entzogen: es brauche deshalb nicht mehr untersucht zu werden, ob es sich dabei um bewegliche oder unbewegliche Objekte handle, und eine weitere Spezifikation dieser Aktiven sei unnötig. Der Rekurrent habe zwar einstweilen der Auflage der Einreichung eines Inventars auch über die in Rußland gelegenen Nachlassaktiven und der Geschäftsbilanzen vom 4. und 28. Juli 1908 Folge geleistet, jedoch nur unter Vorbehalt des Rückforderungsrechts betreffend die Bilanzen. Das Bundesgericht wolle daher verfügen, daß diese Geschäftsbilanzen ihm wieder

zurückgegeben würden und daß ein Schätzungsverfahren über die in Rußland gelegenen beweglichen Nachlassaktiven, wie über die dortigen Liegenschaften, zu unterbleiben habe.

Ad III. Die Auflage in Disp. I des angefochtenen Beschlusses, die uneingeschränkt dahin laute, daß ein vollständiges Inventar über alle Aktiven und Passiven des Erblassers E. H. Brandt sowohl, als auch der Firma E. H. Brandt & Cie., mithin auch über die der Firma gehörenden Immobilien, verlangt werde, stehe im Widerspruch mit der Tatsache, daß der Regierungsrat stets zugegeben habe, daß von den in Rußland gelegenen Immobilien in Zürich keine Erbschaftssteuer erhoben werden dürfe, wie denn auch die Androhung in Disp. II nur von der eventuellen Annahme eines beweglichen Vermögens von 44 Millionen Franken spreche. Für die Bestimmung der Erbschaftssteuer sei überhaupt nicht zu untersuchen, welche Nachlassaktiven in Rußland beweglicher Natur und welche Immobilien seien, da von beiden Gattungen laut Staatsvertrag keine Erbschaftssteuer zu entrichten sei. Für die Berechnung einer allfälligen Nachsteuer aber habe der Rekurrent solche Inventare und Spezialverzeichnisse nicht beizubringen, da mit Bezug auf diese Steuer die Finanzdirektion gemäß § 38 des Staatssteuergesetzes hauptbeweispflichtig sei und jedenfalls vorerst die Resultate des Schätzungsverfahrens abzuwarten habe. Aus § 6 des Staatssteuergesetzes könne die Verpflichtung des Rekurrenten über die Liegenschaften der Firma in Rußland und die darauf haftenden Passiven ein Inventar einzureichen, nicht hergeleitet werden; denn diese Bestimmung betreffe überhaupt nur die Fälle der Besteuerung von Lebenden, nicht auch die Erbschaftssteuerfälle, und zudem nur solche Fälle, bei denen es sich darum handle, auf Vermögen im Inlande und im Auslande geltend gemachte Schulden richtig zu verteilen, während der Rekurrent in seinen Inventaren gar keinen Schuldenabzug gemacht habe. Die Vorbringung solcher Ausweise sei noch niemals von einem erbschaftssteuerpflichtigen Einwohner des Kantons verlangt worden und könne daher auch vom Rekurrenten, der gemäß der Art. 1, 3, 4 (Abs. 1—3) und 6 des Staatsvertrages auf rechtliche Gleichbehandlung mit den Einheimischen Anspruch habe, nicht verlangt werden.

Ad IV. (Die Wiedergabe der nähern Begründung dieses Be-

schwerdepunktes ist nach dessen Erledigung in Erw. 3 lit. c unten nicht erforderlich.)

Ad V. Die Legatbestimmungen im Testamente des Ehemannes E. S. Brandt seien, weil nur für den Fall, daß er seine Ehefrau überlebe, getroffen, wegen Nichteintrittes dieser Voraussetzung nicht in Kraft erwachsen, und die Legatbestimmungen der Ehefrau Brandt seien dadurch gegenstandslos geworden, daß Frau Brandt mit dem einzigen Intestaterben ihres Mannes am 11. Juli 1908 einen Vergleich über die sein Pflichtteilsrecht verletzende Zuwendung des ganzen Vermögens an sie abgeschlossen und danach auf ihre Einsetzung als Universalerin gegen das Nutznießungsrecht am ganzen Nachlaß verzichtet habe. Die Verfügung der zürcherischen Behörden, daß die Legate von 20 % des Gesamtnachlasses gleichwohl als zu Recht bestehend anzusehen und mit der Legatsteuer zu belegen seien, sofern der Rekurrent nicht von sämtlichen Legataren die „Anerkennung seiner Auffassung“ beibringe, stelle demnach nichts anderes als einen Willkürakt dar. Ob der Rekurrent trotzdem den in den Testamenten genannten Personen freiwillig größere oder kleinere Beträge verabsolgt, d. h. geschenkt habe, sei irrelevant. Die Steuerbehörde habe z. B. kein Recht, von den zürcherischen Angestellten, denen der Rekurrent zirka 50,000 Fr. ausbezahlt habe, eine „Legat-“ Steuer zu verlangen und den Rekurrenten dafür solidarisch haftbar zu erklären. Diese Forderung an den Rekurrenten sei auch deswegen nicht haltbar, weil § 6 des Erbschaftssteuergesetzes nur die solidarische Haftbarkeit der Erben nebeneinander für „Erbschaftsteuer“, nicht eine solche Haftbarkeit des Erben für die von allfälligen Legataren geschuldeten Legatsteuern vorsehe. Jedenfalls verbiete Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages, vom Rekurrenten eine Legatsteuer von denjenigen 20 %, die auf den russischen Nachlassaktiven haften würden, zu erheben, während die vom Regierungsrate aufrecht erhaltene Verfügung der Finanzdirektion ihrer Berechnung der Legatsteuer auch den Wert der russischen Nachlassaktiven zu Grunde gelegt habe.

Ad VI und VII. (Die Wiedergabe der nähern Begründung dieser beiden Beschwerdepunkte ist nach deren Erledigung in Erw. 3 lit. e und f unten nicht erforderlich.)

D. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat auf Abweisung des Rekurses angetragen.

Aus den Bemerkungen der Rekursantwort vom 23. Mai und der Duplik vom 30. August 1912 zu den einzelnen Beschwerdepunkten ist zu erwähnen:

Ad I. Die Rekursantwort führt wesentlich aus: Eine teilweise Aufhebung der in der Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 geltend gemachten Nach- und Erbschaftssteuern im Betrage von 2,459,795 Fr. hätte bloß in Frage kommen können:

a) hinsichtlich der Nachsteuer, wenn für die russischen beweglichen Geschäftsaktiven an der auf 44,160,000 Fr. (über die ursprünglich vom Rekurrenten angegebenen „zürcherischen“ Aktiven hinaus) bezifferten Summe des beweglichen Nachlasses ein so hoher Abzug zu machen wäre, daß die nichtbesteuerte Summe des beweglichen Vermögens weniger als 15 Millionen Franken betrüge;

b) hinsichtlich der Erbschaftsteuer, wenn Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Staatsvertrages dem Rekurrenten einen Anspruch auf Befreiung der in Rußland „sich befindenden“ beweglichen Nachlassaktiven von der zürcherischen Erbschaftsteuer geben würde — was nach der Auffassung des Regierungsrates eben nicht der Fall sei — und zugleich durch den entsprechenden Abzug an der Summe von 44,160,000 Fr. das erbschaftsteuerpflichtige Vermögen unter den der Erbschaftsteuerberechnung vom 15. Oktober 1908 zu Grunde gelegten Betrag senke.

Ein Nachweis dieser tatsächlichen Voraussetzungen liege jedoch nicht vor. Auch die vom Rekurrenten seit Erlaß des angefochtenen Beschlusses eingereichten Nachlassinventare und Bilanzen, mit deren Beibringung er die neue Auflage befolgt zu haben behaupte, seien (wie des nähern ausgeführt wird) offenbar unvollständig, derart, daß jetzt schon erklärt werden könne, der Rekurrent habe jene Auflage nicht erfüllt. Insbesondere wäre es ganz unmöglich, an Hand der vorliegenden Geschäftsbilanz und des Inventars die Passivenquote zu bestimmen, welche an den im Kanton Zürich steuerpflichtigen Nachlassaktiven abzurechnen sei, sei es daß nur die russischen Liegenschaften von der zürcherischen Erbschaftsteuer ausgenommen seien, sei es, je nach der Auslegung, die das Bundesgericht dem Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages gebe, auch andere „in Rußland befindliche“ Nachlassanteile. Unter diesen Umständen könne sich

der Regierungsrat auf eine Feststellung des Umfangs der Steuerpflicht vor dem Bundesgericht nicht einlassen, sondern müsse beanspruchen, vorerst über die Nachlassverhältnisse in allen wesentlichen Einzelheiten Aufklärung zu erhalten. Das Recht hieran stehe ihm, wie aus § 27 des Staatssteuergesetzes deutlich hervorgehe, nicht bloß für die Erbschaftsteuerermittlung, sondern auch für die Nachsteuererhebung zu; denn wenn einmal die Voraussetzungen einer Inventarisierung gemäß § 9 des Erbschaftsteuergesetzes vorlägen, so sei sie nach § 27 des Staatssteuergesetzes auch für die Zwecke der ordentlichen Besteuerung durchzuführen und, sofern sich dabei ergebe, daß der Erblasser sein Vermögen unvollständig versteuert habe, für die Nachsteuerberechnung zu verwenden; nach durchgeführter Inventarisierung sei auch erst Veranlassung zur abschließenden Beurteilung von Steuerpflichtanständen gegeben. Der Regierungsrat habe daher die Ausführung des bundesgerichtlichen Urteils vom 15. Dezember 1910, nach der ihm untersagt sei, das im russischen Geschäft investierte bewegliche Vermögen der Erbmasse Brandt zur Nachsteuerpflicht heranzuziehen, nur so verstehen können, daß sie das Maß der Androhung für den Fall der Nichterfüllung der Inventarisationspflicht des Rekurrenten präjudiziere, nicht aber auch die Untersuchung der Nachsteuerpflicht nach erfolgter Inventarisierung in Bezug auf den durch die Inventarisierung selbst festgestellten Bestand des Geschäftsvermögens abschneide.

Zu der Duplik „resümiert“ der Regierungsrat seinen Standpunkt wie folgt: Die in der Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 berechneten Steuerforderungen seien bedingt auferlegt in dem Sinne, daß bei Befolgung der Auflage des angefochtenen Regierungsratsbeschlusses vom 9. Dezember 1911 — und sofern nicht etwa die Schätzungskommission eventuell die Expertenkommission in den Fall komme, Androhungen wegen Nichtbefolgung von ihrerseits erlassenen Auflagen zu verwirklichen — an die Stelle jener Steuerbeträge die auf Grund der Inventare zu ermittelnden Steuern träten. Aus Disp. II des angefochtenen Beschlusses gehe jedoch hervor, daß auch bei Nichtbefolgung oder ungenügender Befolgung der Auflage keine Nachsteuer für das russische Geschäftsvermögen eintreten solle. Dem Rekurrenten sei also durchaus Gewähr gegeben worden, nicht Nachsteuer bezahlen

zu müssen für Vermögen, in Bezug auf welches das bundesgerichtliche Urteil vom 15. Dezember 1910 das Recht des Kantons Zürich zur Steuererhebung verneint habe. Er werde nun die Beschlußfassung des Regierungsrates darüber abwarten müssen, ob die Inventarisationsaufgabe erfüllt sei, und im Bejahungsfalle, welche Steuern er nach Maßgabe der Inventarisierungsergebnisse (nach Prüfung der Inventare durch die Schätzungskommission und eventuell die Expertenkommission) zu bezahlen habe, oder ob er der Inventarisationsaufgabe nicht nachgekommen sei und welche Steuern ihm deshalb gemäß der Androhung aufzuerlegen seien. Dann möge er Beschwerde führen, wenn er glaube, man habe ihm doch für russisches Geschäftsvermögen Nachsteuern auferlegt.

Ad II. Was die Frage der Auslegung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages — für die in erster Linie auf das Rechtsgutachten Dr. Eugen Curtiz (unten, Fakt. E) verwiesen werde — betreffe, sei zu beachten, daß in den Abs. 2, 3 und 5 jenes Artikels die Gleichberechtigung der Angehörigen des andern Staates mit den eigenen Staatsangehörigen, speziell auch in Bezug auf die Steuern vom Erbanfall, ausgesprochen sei und daß daher nicht ohne ganz zwingende Gründe angenommen werden dürfe, man habe in Abs. 4 das Erbschaftsteuerrecht des letzten Wohnsitzes, des Ortes der gesetzlichen Niederlassung des Erblassers, falls dieser nicht dem eigenen, sondern dem andern Vertragsstaate angehöre, einschränken wollen, dies sogar, wenn der Erblasser zwar dem eigenen Lande, der Erbe aber dem andern Vertragsstaate angehöre. Die dem Sinne und Wortlaute der streitigen Vertragsbestimmung am besten entsprechende Interpretation scheine dem Regierungsrate bei nochmaliger Prüfung die folgende zu sein: Das Erbschaftsteuerrecht sei nur bezüglich desjenigen Nachlassvermögens an die vertragliche Bestimmung der gesetzlichen Niederlassung des Erblassers geknüpft, welches der Erblasser selbst früher oder später zu seinen Lebzeiten geerbt habe, sofern dasselbe sich in seinem Heimatlande befinde. Nach seinem Tode dürfe solches in seinem Nachlasse vorhandenes Vermögen, das ihm selbst seinerzeit durch Erbrecht angefallen sei, an dem Orte des andern Vertragsstaates, wo er zwar gewohnt habe, aber nicht gesetzlich niedergelassen gewesen sei (der Russe in der Schweiz, der Schweizer in Rußland), keiner

Erbschaftssteuer unterworfen werden. Diese Auffassung lasse sich sowohl mit dem französischen, als auch mit dem Texte der deutlichen Übersetzung begründen; sie decke sich mit beiden.

Falls das Bundesgericht diese Auslegung nicht gutheißen sollte, wäre zu prüfen, welche Teile des Nachlasses als „in Rußland befindlich“ anzusehen und von der zürcherischen Erbschaftssteuer auszunehmen seien. Dabei aber wäre zu sagen, daß das in Werttiteln oder Forderungsansprüchen irgend welcher Art, sowie auch als „Geschäftsaktiven“ angelegte Privatvermögen der beiden Erblasser sich zweifellos am Wohnsitz dieser letzteren „befindet“, und nicht am anderweitigen Aufbewahrungsorte der betreffenden Urkunden.

Es werde bestritten, daß der Rekurrent mit seiner Gattin oder er allein von Ende Juni bis Ende August 1908 in Zürich bei den Adoptiveltern gewohnt habe und daß seine zeitweisen kurzen Besuche in Zürich beim Hinscheid des E. H. Brandt und der Frau Ida Brandt als „résider“ im Sinne von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages aufgefaßt werden könnten. Wenn der Rekurrent aber nicht in Zürich wohnhaft (résidant) gewesen sei, so könne er sich für seine Person auch nicht auf Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages berufen.

Ad III. Gegenüber dem erneuten Versuche des Rekurrenten, den Umfang der Inventarisierungspflicht mit demjenigen der Steuerpflicht zu identifizieren und durch teilweise Befreiung der letzteren sich der ersteren zu entziehen, könne einfach auf die Feststellung des bundesgerichtlichen Urteils vom 15. Dezember 1910 verwiesen werden, daß der Umfang der Inventarisierungspflicht nicht von demjenigen der Steuerpflicht abhängig sein könne, sondern die Behörden vielmehr, um ihnen die Bildung eines eigenen Urteils über den Umfang der Steuerpflicht zu ermöglichen, über den gesamten Nachlaß und dessen Zusammensetzung orientiert sein müßten. Dieser Punkt sei also bereits abgeurteilt. Immerhin müsse gegenüber der Behauptung des Rekurrenten, die Steuerbehörden hätten niemals von einem erbschaftssteuerpflichtigen Einwohner des Kantons verlangt, daß er über ausländische Liegenschaften des Erblassers und sogar über die Liegenschaften einer ausländischen Firma, an welcher der Erblasser beteiligt gewesen sei, im Inventar Aufschluß gebe,

erklärt werden, daß im Gegenteil stets die Angabe solcher Liegenschaften und Geschäftsverhältnisse mit allen Details nicht nur verlangt, sondern auch erfüllt worden sei (was auf Wunsch des Gerichts durch Vorweisung einer Reihe von Inventaren belegt werden könne). Der Regierungsrat könne natürlich auch nicht darauf eingehen, daß der Rekurrent durch einen Verzicht der Repartition von auf den russischen Liegenschaften haftenden Hypotheken auf die übrigen Nachlasteile sich der Inventarisierungspflicht teilweise entziehe, sondern es seien diese Hypotheken, wie es sich gehöre, auf die sämtlichen Erbschaftsaktiven zu repartieren.

Ad IV. (Die sachliche Erwiderung hierauf ist nach der Erledigung dieses Beschwerdepunktes in Erwägung 3 lit. c unten ohne Belang.)

Ad V. Wenn nicht das gesamte bewegliche Nachlaßvermögen, so unterlägen doch mindestens die von Frau Ida Brandt gemäß dem letzten Willen ihres Gatten ausgesetzten Legate im ganzen Umfang (soweit nicht auf den russischen Liegenschaftsbesitz entfallend) der zürcherischen Erbschaftssteuer; denn auf sie treffe die Ausnahme von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages jedenfalls nicht zu, da die sämtlichen Legatäre weder in der Schweiz wohnhaft, noch hier gesetzlich niedergelassen seien und die Legate auch nicht aus „Erbrecht“, sondern gemäß Testament erhielten. Die Krager der Verbindlichkeit des Testaments und der Gültigkeit der Legate, die der Rekurrent bestreite, wobei er immerhin zugebe, daß die im Testament genannten Personen Zahlungen erhalten hätten, werden von den zürcherischen Gerichten im Prozesse über die Erbschaftssteuer zu beurteilen sein. Vorher aber müsse die Inventarisierung des Nachlasses durchgeführt werden oder es träten die Folgen der Nichterfüllung der Inventarisierungspflicht ein. Es würde übrigens gegen Treu und Glauben verstoßen, anzunehmen, durch den Erbverzicht der Frau Ida Brandt hätte nicht nur die direkte Beerbung ihres Gatten durch den Rekurrenten, sondern überdies auch noch bewirkt werden wollen, daß die Legate zu Gunsten Dritter aufgehoben seien. Eine solche Absicht der Frau Brandt könne, da diese ihr Testament habe bestehen lassen, nicht angenommen werden. Vor den russischen Behörden sei der Erbverzicht offenbar gar nicht geltend gemacht oder dann nicht als ernst gemeint anerkannt worden;

dem sonst wären diese Behörden kaum dazu gelangt, der Frau Brandt als Erbin ihres Mannes Erbschaftssteuern vom ganzen angegebenen Geschäfts- und Wertchriftenvermögen aufzuerlegen. Darüber, ob die Legate in Rußland besteuert worden seien, habe der Rekurrent nichts verlauten lassen, während er sich doch gewiß darauf berufen hätte, wenn vor den russischen Behörden der Hinfall der Legate mit Erfolg geltend gemacht worden wäre.

Zu der Verfügung der Finanzdirektion vom 5. Oktober 1908 sei die Steuer von den auf 20 % des gesamten Nachlasses (mit Ausnahme der zürcherischen Liegenschaften samt Fahrhabe) angesetzten Legaten nur nach Maßgabe des mutmaßlichen beweglichen Nachlassvermögens berechtigt worden. Nach dem klaren Testamentswillen solle jedoch der Gesamtbetrag der Legate aus dem beweglichen Vermögen (Werttiteln) ausgerichtet werden und der Nachlaß im ganzen nur als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Legate gelten. Folglich seien die Legate im vollen Betrage im Kanton Zürich steuerpflichtig und müsse sich der Regierungsrat vorbehalten, die Steuern hievon entsprechend zu erhöhen.

Ad VI und VII. Die sachliche Erwiderung hierauf ist nach der Erlebigung dieser Beschwerdepunkte in Erwägung 3 lit. e und f unten ohne Belang. Zu erwähnen ist nur, daß der Regierungsrat bezüglich der Verzugszinsforderung (Ziff. VII) in erster Linie einwendet, dieser Punkt könne nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Rekurses sein, weil das Bundesgericht darauf im Urteil vom 15. Dezember 1910 wegen Verspätung nicht eingetreten sei.

E. — Zur Begründung ihrer Auslegung von Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Staatsvertrages haben die Parteien folgende Rechtsgutachten eingelegt:

a) der Rekurrent:

1. Gutachten von Prof. Fritz Fleiner in Heidelberg, vom 2. Februar 1912, mit Nachtrag (als Antwort auf das gegnerische Rechtsgutachten Dr. Curtis) vom 23. Juni 1912;

2. Gutachten von Prof. Dr. Otto Mayer in Leipzig, vom 9. Februar 1912;

3. Gutachten von Prof. W. Burchardt in Bern, vom 12. Februar 1912, mit Nachtrag (als Antwort auf das gegnerische Rechtsgutachten Dr. Curtis) vom 24. Juni 1912;

b) der Regierungsrat des Kantons Zürich:

1. Gutachten von Rechtsanwalt Dr. Eugen Curti in Zürich, vom 13. Mai 1912, mit Nachtrag (als Antwort auf die Nachtragsgutachten der Professoren Fleiner und Burchardt) vom 24. August 1912,

2. Gutachten von Prof. J. Schollenberger in Zürich, vom 26. September 1912.

Auf den Inhalt dieser Gutachten ist, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen Bezug genommen.

F. — Wegen Verletzung des schweizerisch-russischen Staatsvertrages vom 26./14. Dezember 1872, speziell seines Art. 4 Abs. 4, hat W. E. Brandt gleichzeitig mit seiner Rekurseingabe an das Bundesgericht auch beim Bundesrat staatsrechtliche Beschwerde erhoben.

Durch Meinungsaustausch vom Februar/März 1912 haben sich Bundesrat und Bundesgericht gemäß Art. 194 US dahin verständigt, daß im Sinne der nachstehenden Erwägung 1 dem Bundesgericht die Kompetenz zur Beurteilung dieses Beschwerdegrundes zukomme; —

in Erwägung:

1. — Der Rekurrent macht zwei Beschwerdebegründe geltend: einerseits Rechtsverweigerung und Willkür im Sinne von Verletzung der Garantie des Art. 4 BV, und andererseits Verletzung des Art. 4 (Abs. 4 nach dem französischen und Abs. 3 nach dem deutschen Text der offiziellen schweizerischen Publikation) des Niederlassungs- und Handelsvertrages zwischen der Schweiz und Rußland, vom 26./14. Dezember 1872, der im folgenden kurz als „Staatsvertrag“ bezeichnet wird. Soweit im Rekurse daneben mehrfach auch noch die Art. 1, 3, 4 (Abs. 1—3 und 5) und Art. 6 des Staatsvertrages angerufen sind, handelt es sich nicht um weitere selbständige Beschwerdebegründe, sondern lediglich um die Begründung des (übrigens nicht bestrittenen) Anspruches des Rekurrenten in seiner Eigenschaft als russischer Staatsangehöriger auf den Schutz des Art. 4 BV gleich einem Schweizerbürger.

Das Bundesgericht ist zur Beurteilung der beiden Beschwerdebegründe zuständig, und zwar, was speziell die Staatsvertragsbestimmung betrifft, weil diese Bestimmung steuerrechtlichen Inhalt hat und somit keine der in Art. 189 letzter Abs. US ausnahmsweise der Kognition der politischen Bundesbehörden vorbehaltenen

Materien beschlägt, sondern nach der Regel des Art. 175 Abs. 1 Ziff. 3 OG in den Kognitionsbereich des Bundesgerichts fällt.

2. — In prozessualer Hinsicht ist ferner noch festzustellen: Durch sein Urteil vom 15. Dezember 1910 (NS 36 I Nr. 91 S. 497 ff.) hat das Bundesgericht den damals vor ihm angefochtenen ersten Beschluß des Regierungsrates, vom 2. September 1909, materiell zwar nur in zwei Punkten beanstandet, formell aber in seinem ganzen Umfange aufgehoben (Erw. 14 und Dispositiv: Urteil S. 70 f.; NS, a. a. O., S. 567). Der nunmehr angefochtene Beschluß des Regierungsrates vom 9. Dezember 1911 erscheint daher formell als neuer Entscheid, der an die Stelle des vom Bundesgericht aufgehobenen getreten ist, materiell dagegen stellt er sich, abgesehen von den dem bundesgerichtlichen Urteil Rechnung tragenden Abänderungen, als einfache Bestätigung und Erneuerung des früheren Entscheides dar. Hieraus folgt einerseits, daß diejenigen Beschwerden gegen den früheren Entscheid, auf welche im Urteil vom 15. Dezember 1910 wegen Verspätung nicht eingetreten werden konnte — die Verletzung auf Verletzung des Staatsvertrages und die Beanstandung der Verzugszinsen —, im vorliegenden Verfahren neuerdings geltend gemacht werden können, da der Erlass eines formell neuen Entscheides notwendig die Eröffnung einer neuen Rekursfrist im Sinne von Art. 178 Ziff. 3 OG bewirkt. Andererseits aber gestattet es der materielle Zusammenhang zwischen den beiden regierungsrätlichen Beschlüssen, und daher auch zwischen dem früheren und dem heutigen Verfahren und Urteil des Bundesgerichts, nicht, heute auf Punkte zurückzukommen, die im früheren Urteil bereits sachlich erledigt worden sind, sondern es muß dem Entscheide des Bundesgerichts in dieser Hinsicht materielle Rechtskraftwirkung zuerkannt werden.

3. — Mit Bezug auf den Beschwerdegrund der Verletzung der Rechtsgleichheit (Garantie des Art. 4 BV) ist über die einschlägigen Beschwerdepunkte des Rekursantrages (oben, Fakt. B) im einzelnen zu bemerken:

a) (Ad Ziffer I). Der Rekurrent schein in diesem Punkte den regierungsrätlichen Entscheid als gegen das Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 verstößend zu beanstanden: einerseits wegen des formellen Mangels einer ausdrücklichen Feststellung,

daß die Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 im näher bezeichneten Umfange aufgehoben sei, und andererseits materiell, weil der Regierungsrat nach dem Inhalte seines Entscheides die Steueraufgabe der Finanzdirektion als im vollen Betrage von 2,459,795 Fr. fortbestehend und gewissermaßen definitiv dekretiert erachte und das bundesgerichtliche Urteil hinsichtlich der Einschätzung des nachsteuerpflichtigen Vermögens, falls der Rekurrent der Inventuraufgabe nachkomme, überhaupt nicht respektieren zu wollen schein.

Was die erstere, formelle Auslegung betrifft, hat der Rekurrent keinen verfassungsmäßigen Anspruch darauf, daß der Regierungsrat ausdrücklich sage, sein Rekurs sei teilweise begründet; er kann vielmehr nur verlangen, daß der neue Entscheid des Regierungsrates sachlich dem Urteile des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 Rechnung trage. Einer förmlichen Bezugnahme auf die Verfügung der Finanzdirektion vom 15. Oktober 1908 im Sinne ihrer fraglichen Abänderung bedurfte es umso weniger, als für jene Verfügung neben dem angefochtenen Beschlusse des Regierungsrates offenbar überhaupt kein Raum mehr ist, indem dieser Beschluß einen neuen selbständigen Entscheid über die betreffenden Streitpunkte enthält, welcher jenen der Finanzdirektion erlegt.

Materiell aber erscheinen die Befürchtungen des Rekurrenten, es möchte der Regierungsrat das Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 nicht respektieren, jedenfalls nach der heutigen Aktienlage als unbegründet.

Die Androhung der Annahme eines auswärtigen nachsteuerpflichtigen beweglichen Vermögens von 44,160,000 Fr., für den Fall der Nichtbefolgung oder ungenügenden Befolgung der Inventuraufgabe seitens des Rekurrenten, hat der Regierungsrat in Disp. II zwar trotz der Feststellung des Bundesgerichts, daß das im russischen Geschäft investierte bewegliche Vermögen der Nachsteuer nicht unterliege, zunächst unverändert beibehalten. Er hat jedoch am Schlusse des Dispositivs ausdrücklich bemerkt, daß bei Berechnung der Nachsteuer dann „in Rücksicht auf die im russischen Geschäfte investierten Aktiven ein Abzug an der genannten Summe zu machen“ sei, entsprechend der Erwägung 7, worin diese Rücksichtnahme auf das bundesgerichtliche Urteil ebenfalls in aller

Form anerkannt ist, und zwar unter Hervorhebung der beiden Alternativen für die Bestimmung der Höhe des Abzuges: Ausweis des Rekurrenten über die beweglichen Geschäftsaktiven beziehungsweise den darauf entfallenden Teil des Vermögens, oder, beim Mangel dieses Ausweises, Schätzung nach freiem Ermessen unter Würdigung der übrigen Umstände. Für den Fall, daß Disp. II praktisch werden sollte, ist somit die vom Bundesgericht festgestellte Beschränkung der Nachsteuerpflicht im angefochtenen Entscheide in genügender Weise vorgeesehen. Dagegen äußert sich dieser Entscheid allerdings über die Behandlung der fraglichen Vermögensbestandteile im Falle der Erfüllung der Inventarisationspflicht durch den Rekurrenten direkt nicht, und aus der bereits erwähnten Stelle in Erwägung 7, sowie namentlich aus der Bemerkung in der Rekursantwort: der Regierungsrat habe das Verbot des Bundesgerichts, das im russischen Geschäft investierte bewegliche Vermögen zur Nachsteuerpflicht heranzuziehen, nur so verstehen können, daß es das Maß der Androhung für den Fall der Nichterfüllung der Inventurpflicht präjudiziere, nicht aber auch die Untersuchung der Nachsteuerpflicht nach erfolgter Inventarisierung in Bezug auf den durch die Inventarisierung selbst festgestellten Bestand des Geschäftsvermögens abschneide —, könnte allerdings geschlossen werden, daß der Regierungsrat der Meinung sei, der bundesgerichtliche Entscheid über die Nachsteuerpflicht beziehe sich nur auf die vorläufig hypothetische Steuerbelastung für den Fall der Nichterfüllung der Inventarisationspflicht, nicht aber auf die definitive Steuerbelastung auf Grund des eingereichten Inventars, so daß die kantonalen Steuerbehörden in diesem letzteren Falle für die Einschätzung des nachsteuerpflichtigen Vermögens wiederum völlig freie Hand hätten. Allein diese Meinung hat der Regierungsrat laut der Zusammenfassung seines Standpunktes in der Duplik (oben, Fakt. D ad I, letzter Absatz) jedenfalls nachträglich, und zwar mit Recht, aufgegeben. Es kann in der Tat kein Zweifel bestehen, daß das bundesgerichtliche Urteil vom 15. Dezember 1910 die Frage der Nachsteuerpflicht des beweglichen russischen Geschäftsvermögens grundsätzlich und endgültig erledigt hat, daß also die Verneinung dieser Frage für die Steuerauslage schlechthin, sowohl bei Verwirklichung der Androhung in Disp. II des regierungsrätlichen Ent-

scheides, als auch bei Festsetzung der Steuer auf Grund der vom Rekurrenten eingereichten Vermögensinventare, maßgebend sein muß.

Auch bezüglich des Steuerbetrages von 2,459,795 Fr., den die Finanzdirektion unter Zugrundelegung eines verheimlichten Vermögens von 15 Millionen ausgerechnet hatte, lassen wirklich einige Stellen des angefochtenen Entscheides der Vermutung Raum, daß der Regierungsrat jenen Steuerbetrag gewissermaßen als definitives Minimum betrachten wolle — so die Wendung in Disp. II, es seien bei Verwirklichung der Androhung die Steuern „nach Maßgabe der entsprechend höhern Summe zu berechnen“, und die Bemerkung in Erwägung 8, die Ausrechnung der auf Grund der Androhung sich ergebenden Steuerbeträge „über die Summe von 2,459,795 Fr. . . . hinaus“ bleibe auf den Zeitpunkt vorbehalten, in dem festgestellt werden könne, ob der Rekurrent der Inventarisationspflicht nachgekommen sei. Allein auch in diesem Punkte hat der Regierungsrat seine Absicht in der bereits erwähnten Zusammenfassung seines Standpunktes in der Duplik unzweideutig dahin präzisiert, daß er den Steueransatz der Finanzdirektion als bloß bedingt und durch die dem Rekurrenten vorbehaltenen Abklärung der Vermögensverhältnisse veränderbar ansehe.

Die Frage aber, ob der Rekurrent der Auflage des angefochtenen Disp. I nachgekommen sei, ist nicht im heutigen Verfahren zu erörtern, da sich ja der Regierungsrat den Entscheid hierüber in Disp. III ausdrücklich „auf den geeigneten Zeitpunkt“ vorbehalten hat; es ist daher auf die einschlägigen Ausführungen der Rekursantwort hier nicht weiter einzutreten. Dem Rekurrenten steht selbstverständlich gegenüber der regierungsrätlichen Beurteilung dieser Frage und der damit zusammenhängenden Festsetzung des Steuerbetrages seinerzeit wiederum der staatsrechtliche Rekurs offen, wobei er sich dann, wie der Regierungsrat selbst in der Duplik betont, gegebenen Falls speziell auch noch beschweren könnte, sofern seines Erachtens dem bundesgerichtlichen Verbot der Besteuerung des beweglichen russischen Geschäftsvermögens nicht richtig nachgelebt worden sein sollte.

b) (Ad Ziffer III). Wie der Regierungsrat zutreffend einwendet, hat das Bundesgericht bereits im Urteil vom 15. Dezember 1910

(Erw. 6 S. 50 f.; AC, a. a. O., S. 547/48) ausgeführt, daß die Inventarisationspflicht unabhängig von der Pflicht der Besteuerung der inventierten Objekte bestehen könne und daß im vorliegenden Falle speziell auch die Inventarisierung der russischen Immobilien ohne Willkür verlangt werden dürfe, da der Umfang des Vermögens, dem Mobiliarcharakter zutomme, streitig sei. Diese Ermägung trifft auch heute noch zu. Der Rekurrent kann sich demnach über die ihm gemachte vorbehaltlose Auflage der Einreichung vollständiger Nachlassinventare wegen Verletzung des Art. 4 BW an sich nicht beschweren. Und auch seine weitere Behauptung, daß er mit dieser Verpflichtung ausnahmsweise behandelt werde, fällt angeichts der bestimmten Erklärung des Regierungsrates, daß die Steuerbehörden in Erbschaftssteuerfällen die Angabe auswärtiger Liegenschaften und Geschäftsverhältnisse mit allen Details stets verlangten, als unzutreffend dahin.

c) (Ad Ziffer IV). Die Zulässigkeit der Androhung, daß eventuell ein auswärtiges bewegliches Nachlassvermögen von 44,16 Millionen Franken angenommen würde, vom Standpunkte des Art. 4 BW aus ist bereits durch das Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 1910 (Erw. 7 S. 52 ff.; AC, a. a. O., S. 548 ff.) bejaht und damit endgültig erledigt worden. Die anschließenden Rügen des Rekurrenten aber (betreffend mangelnde Unterscheidung zwischen doloser und bloß fahrlässiger Nichtbeachtung der Auflage und betreffend Vermengung der Androhung hinsichtlich der beiden Nachlassinventare, sowie für die Fälle der Nichteinreichung eines vollständigen Inventars überhaupt und der Nichteinreichung eines spezifizierten Verzeichnisses der Aktiven und Passiven der Firma E. H. Brandt & Cie. oder eines vollständigen Inventars über die russischen Nachlassaktiven) erscheinen als verfrüht. Der Rekurrent hat auf die Auflage des angefochtenen Disp. I hin dem Steuervorstande rechtzeitig Inventare nebst Belegen eingereicht und behauptet, damit der Auflage nachgekommen zu sein. Ein förmlicher Entscheid des Regierungsrates über diese Frage liegt jedoch, wie bereits betont, noch nicht vor, sondern es hat sich der Regierungsrat deren Prüfung in Disp. III ausdrücklich „auf den geeigneten Zeitpunkt“ vorbehalten. Was damit gemeint ist, lassen die Akten mit Sicherheit nicht erkennen; immerhin scheint sich aus

Erw. 6 des angefochtenen Entscheides zu ergeben, daß die Absicht des Regierungsrates — wohl richtiger Weise — dahin geht, die Angelegenheit nun zunächst durch die Schätzungskommission behandeln zu lassen. Auf alle Fälle aber wird sich der Regierungsrat eventuell in einem künftigen Entscheide darüber auszusprechen haben, was er unter der „Nichtbefolgung oder ungenügende Befolgung“ der Auflage des heutigen Disp. I des nähern versteht: ob lediglich den dolosen Ungehorsam oder auch bloße sog. Verschämmiss. Auch wird aus diesem künftigen Entscheide erst ersichtlich sein, welche Konsequenzen im Sinne des vorliegenden Disp. II die vom Rekurrenten gerügte Vermengung der Androhung bezüglich der beiden Nachlassinventare, wie auch bezüglich der verschiedenen Vermögensbestandteile, haben wird. Der Rekurrent ist daher mit den in Rede stehenden Rügen auf die Anfechtung dieses zukünftigen Entscheides zu verweisen, und es bleiben ihm in diesem Sinne alle Rechte gewahrt.

d) (Ad Ziffer V). Bei Würdigung dieses Beschwerdepunktes ist von folgenden Tatsachen auszugehen: Der Erblasser E. H. Brandt hatte am 8. April 1908 in Zürich als „Nachtrag“ zu einem bei der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg deponierten Testament, laut welchem er seine Ehefrau Ida Brandt zur Universalerin seines ganzen Vermögens eingesetzt hatte, ein weiteres Testament errichtet und darin seine Ehefrau ersucht, sie möge sofort nach seinem Tode durch eigenes Testament seinen Adoptivsohn W. E. Brandt — den Rekurrenten — zum Erben des gesamten ihr vererbten beweglichen und unbeweglichen Vermögens, soweit es bei ihrem Tode noch vorhanden sei, einsetzen, mit der Verpflichtung, von diesem Vermögen (mit Ausnahme der im Kanton Zürich gelegenen Immobilien nebst Inventar, die ihm vollständig zufallen sollten) im ganzen zwanzig Prozent an einzeln bezeichnete Verwandte teils auszubezahlen, teils zur Nutzung durch die Bedachten in Wertpapieren oder Aktien anzulegen (wobei diese einzelnen Zuwendungen in Prozenten des Vermögens angegeben sind, deren Gesamtsumme die 20 % ausmacht) und außerdem einige ziffermäßig bestimmte Vermächtnisse an die zürcherische Dienerschaft, im Gesamtbetrage von 52,000 Fr., auszurichten. Frau Ida Brandt hatte diesem testamentarischen Wunsche ihres

Ehemannes noch zu dessen Lebzeiten Rechnung getragen, indem sie durch eigenes Testament vom 24. Juni 1908 „als Universalerin ihres Gatten“ und „für sich“ bestimmt hatte, ihr gesamtes eigenes und von ihrem Gatten ererbtes Vermögen solle dem Rekurrenten als Universalerben, jedoch mit Vorbehalt der von ihrem Ehemanne ausgesetzten Legate, zufallen. Nachdem hierauf der Ehemann am 4. Juli 1908 verstorben war, trafen die Witwe und der Rekurrent am 11. Juli 1908 in Zürich eine „Vereinbarung“, laut welcher einerseits Witwe Brandt die testamentarische Erbschaft ihres Gatten ausschlug, während anderseits der Rekurrent auf Grund dieses Erbschaftsverzichts als Adoptivsohn und einziger Intestaterbe des Verstorbenen den Antritt der Erbschaft erklärte und gleichzeitig der Witwe Brandt das lebenslängliche Nutznießungsrecht am Nachlasse seines Adoptivvaters einräumte. Am 28. Juli 1910 starb dann auch die Witwe Brandt, ohne ihr eigenes, notariell hinterlegtes Testament inzwischen zurückgezogen oder abgeändert zu haben.

Streitig ist nun, ob durch die erwähnte „Vereinbarung“ mit dem Testamente des Ehemannes Brandt auch der darauf beruhende Inhalt des Testamentes der Ehefrau Brandt obsolet geworden und demnach die Legatverfügung der beiden Testamente dahingefallen sei. Entgegen der dahingehenden Auffassung des Rekurrenten haben Finanzdirektion und Regierungsrat die Legate als zu Recht bestehend erachtet und der Steuerpflicht auf Grund des zürcherischen Erbschaftssteuergesetzes vom 20. Februar 1870 unterworfen erklärt. Speziell der angefochtene Entscheid des Regierungsrates hält, laut Erwägung 8, an der Legatsbesteuerung grundsätzlich fest und bejaht die Inventarisationspflicht auch im Hinblick auf sie, indem die Androhung in Dispositiv II ausdrücklich auch auf die Besteuerung der Legatäre Bezug nimmt. Dieser Steueranspruch unterliegt jedoch gemäß § 9 Abs. 2 des Erbschaftssteuergesetzes dem endgültigen Entscheide der Gerichte, und es kann deshalb seine Erhebung seitens der Steuerbehörden bloß vorsorglichen Charakter haben. Hieraus folgt, daß auch das Bundesgericht heute nicht darüber zu befinden hat, ob die endgültige Bejahung der Steuerpflicht für die fraglichen Legate mit der Garantie des Art. 4 BV vereinbar sei, da es in dieser Hinsicht dem (wie es scheint, bereits angerufenen) Entscheide des kantonalen Richters nicht vorgreifen darf. Seine Prüfung hat

sich vielmehr auf die Frage zu beschränken, ob eine Willkür und Verletzung der Rechtsgleichheit schon darin zu erblicken sei, daß der Regierungsrat den streitigen Steueranspruch nicht von vornherein fallen gelassen hat. Diese Frage ist nämlich deswegen bereits heute zu beurteilen, weil schon die vorläufige Annahme der Steuerpflicht eben die Inventarisationspflicht nach sich zieht und diese Folge nachträglich durch einen dem Rekurrenten günstigen gerichtlichen Entscheid nicht mehr beseitigt werden könnte, weshalb der Rekurrent berechtigt sein muß, sich schon gegen die vorläufige Annahme des Regierungsrates zur Wehr zu setzen. In dieser vorläufigen Bejahung der Steuerpflicht könnte jedoch eine gegen Art. 4 BV verstoßende Willkür nur gefunden werden, wenn es nach der gegenwärtigen Aktenlage als ganz absolut und augenscheinlich liquid erscheinen würde, daß die Legate nicht zu Recht bestehen und daher keine Legatsteuer in Frage kommen kann; bei hierüber möglichen Zweifeln dagegen ist das vorsorgliche Vorgehen der Steuerbehörden aus Art. 4 BV nicht zu beanstanden. So klar ist aber die rechtliche Situation jener Legate keineswegs. Fragt man sich nämlich, welches Zweck und Motiv der Erbschafts-Vereinbarung vom 11. Juli 1908 gewesen sein mögen, so gibt hierfür der Umstand allein, daß das Testament seines Adoptivvaters freilich das Pflichtteilsrecht des Rekurrenten verletzte und diesen somit formell zur Anfechtung berechtigt hätte, keine genügende Erklärung dafür, hätte doch der Rekurrent materiell kaum Anlaß gehabt, das Testament anzufechten, da er ja sicher sein konnte, nach dem wohl in naher Aussicht stehenden Tode der Testamentserbin gemäß deren eigener Testamentsverfügung das Vermögen des Adoptivvaters gleichwohl zu erhalten. Er hat sich denn auch durch die Vereinbarung, zufolge der Einräumung des lebenslänglichen Nutznießungsrechts zu Gunsten der Witwe Brandt, nicht etwa den früheren Besitz und Genuß dieses Vermögens verschafft. Auch besteht schlechterdings kein Anhaltspunkt dafür, daß mit der Vereinbarung die vom Erblasser Brandt ausgesetzten Legate hätten unwirksam gemacht werden wollen; vielmehr spricht, abgesehen vom Verhalten der Witwe Brandt, die ihr eigenes Testament unverändert gelassen hat, namentlich die Tatsache, daß der Rekurrent zugestandenermaßen den in den Testamenten bedachten Personen tatsächlich Zuwendungen in nicht be-

kannt gegebener Höhe gemacht hat (die er allerdings nur als freiwillige Leistungen, „Geschenke“, gelten lassen will), für das Gegen teil. Dazu kommt, daß andererseits die Vereinbarung in an sich durchaus plausibler Weise aus steuerrechtlichen Rücksichten zu erklären ist; denn wenn der Übergang des Vermögens des Ehemannes Brandt auf den Rekurrenten gemäß der testamentarischen Anordnung jenes über die Person der Ehefrau Brandt erfolgte, so hatte der Rekurrent, weil er zu Frau Brandt nicht im Adoptivverhältnis stand, bei deren Beerbung gemäß § 4 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 des zürcherischen Gesetzes 15 % Erbschaftsteuer zu bezahlen, während er bei direkter Beerbung seines Adoptivvaters gemäß § 4 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 mit einem Steuerbetrag von nur 3 % belastet werden konnte. Es kann daher die Vermutung jedenfalls nicht ohne weiteres von der Hand gewiesen werden, daß die Vereinbarung überhaupt, nur diese Steuererleichterung zu sichern und gar keine materielle Änderung der testamentarischen Verfügungen des Ehemannes Brandt herbeizuführen bezweckte, besonders da tatsächlich feststeht, daß der Erbverzicht der Ehefrau Brandt den russischen Behörden gegenüber aus allerdings streitigen Gründen nicht mit Erfolg geltend gemacht worden ist oder geltend gemacht werden konnte. Unter diesen Umständen kann von Willkür keine Rede sein, wenn die Steuerbehörden, speziell der Regierungsrat, sich auf den — zur Herbeiführung der gerichtlichen Prüfung und Entscheidung der Frage notwendigen — Standpunkt gestellt haben, die Legate als zu Recht bestehend und deshalb erbsteuerpflichtig zu behandeln.

Ebenso wenig verstoßen die vom Regierungsrate aus diesem grundsätzlichen Standpunkte gezogenen Konsequenzen gegen die Garantie des Art. 4 BB.

Seine Annahme, daß der Rekurrent als Erbe für die Bezahlung der Legatsteuer solidarisch mit den Legataren hafte, beruht nicht auf einer willkürlichen Auslegung von § 6 des Erbschaftsteuergesetzes. Denn wenn hier, im Anschlusse an die Vorschriften über den Umfang der Steuerpflicht von Erbschaften und Vermächtnissen, bestimmt ist, daß für die Entrichtung der Erbschaftsteuer „die Erben“ solidarisch haftbar seien, so läßt sich das sehr wohl in dem weiteren Sinne auffassen, daß der Erbe auch für den Vermächtnis-

nehmer einstehen muß. Es liegt ja von vorneherein nahe, daß der Staat sich für die auf der Erbmasse lastenden Abgaben an die Erben hält, und wenn nun der Gesetzgeber die Solidarhaftung mehrerer Erben unter sich für die Erbschaftsteuer angeordnet hat, so ist nicht einzusehen, warum die gleiche Haftbarkeit nicht auch dem Erben im Verhältnis zum Vermächtnisnehmer für die diesem letzteren auffallende Steuer obliegen sollte. Zu dieser Erwägung kommt noch, daß der nachfolgende § 8 des Gesetzes auch Schenkungen, welche zu Lebzeiten eines Erblassers an erbberechtigte Verwandte gemacht worden sind, der Erbschaftsteuer unterstellt, mit dem ausdrücklichen Zusätze: „Für Entrichtung dieses Teiles der Steuer ist nur der Beschenkte oder dessen Rechtsnachfolger haftbar“. Hieraus läßt sich per argumentum e contrario mit gutem Grunde schließen, daß im übrigen stets, also mit Einschluß der Legatsteuer, auch der Erbe haftbar sein soll. Übrigens wird auch über diese Frage der Auslegung des Erbschaftsteuergesetzes in letzter Linie der gemäß § 9 Abs. 2 des Gesetzes angerufene kantonale Richter zu entscheiden haben.

Willkürlich ist ferner auch nicht die Annahme der Inventarisationspflicht des Rekurrenten in Ansehung der streitigen Legatsteuern. Laut § 9 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes gründet sich nämlich die Berechnung der Erbschaftsteuer auf die amtliche Inventarisation im Sinne der §§ 26—30 des allgemeinen Staatssteuergesetzes, und diese Bestimmung gilt naturgemäß auch für die Legatsteuer, soweit deren Berechnung die Feststellung des gesamten Nachlasses zur Voraussetzung hat, d. h. stets dann, wenn die Legate nicht in bestimmten Summen, sondern in Bruchteilen des Nachlasses ausgesetzt sind, wie das hier in der Hauptsache der Fall ist. Der zur Inventarisation im Sinne von § 28 Abs. 1 des Staatssteuergesetzes Pflichtige aber kann auch mit Bezug auf Legatsteuern nur der Erbe als Inhaber des Nachlasses sein, also hier der Rekurrent, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ihm die Inventarisationspflicht direkt schon als Erben, d. h. kraft eigener Erbschaftsteuerpflicht, obliegt oder nicht.

e) (Ad Ziffer VI). Die Erwägung 8 des angefochtenen Regierungsrätlichen Beschlusses hält die im früheren Beschlusse dieser Behörde ermittelten Straf- und Erbschaftsnachsteuerforderung (lit. c)

nur mit dem Vorbehalte aufrecht: „soweit sie nicht durch die ge-
„machte Androhung (Disp. II) oder allfällig durch die auf den
„eingereichten Inventaren basierende Neubewertung der Nachlaß-
aktiven im Quantitativ eine Änderung erfahren.“ Eine diesem
Vorbehalte entsprechende neue Steuerfestsetzung aber enthält das
Dispositiv des Beschlusses noch nicht; folglich liegt in dieser
Hinsicht zur Zeit die bloße Absichtäußerung des Regierungsrates
vor, in einem künftigen Entscheide solche Steuern, sei es in Ver-
wirklichung der Androhung des vorliegenden Dispositivs II, sei es
auf Grund der eingereichten Inventare, festzusetzen. Diese Kund-
gebung entbehrt nach Form und Inhalt der Rekursfähigkeit. Die
Anfechtung wird sich vielmehr erst gegen die in Aussicht gestellte
ziffernmäßig bestimmte Steuerfestsetzung zu richten haben. Zudem
wird gegenüber dem Entscheide des Regierungsrates dann zunächst
noch das in § 39 Abs. 2 des Staatssteuergesetzes und § 9 Abs. 2
des Erbschaftssteuergesetzes vorbehaltene gerichtliche Verfahren durch-
zuführen sein, da die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung
der Rechtsgleichheit nach feststehender Praxis die Erschöpfung des
kantonalen Instanzenzuges voraussetzt.

f) (Ad Ziffer VII). Die Einwendung des Regierungsrates, daß
auf diesen Punkt im vorliegenden Verfahren wegen der verspäteten
Beschwerdeführung im früheren Rekurse nicht mehr eingetreten
werden könne, geht gemäß Erwägung 2 oben fehl. Dagegen gilt
für den Anspruch auf Verzugszinsen, wie er in Erwägung 8 lit. a
aufrecht erhalten ist, das vorstehend über die Straf- und Erbschafts-
steuerforderung der lit. c daselbst Gesagte. Auch in dieser Hinsicht
erscheint der staatsrechtliche Rekurs als verfrüht, solange nicht
ein endgültiger Entscheid über die ziffernmäßige Festsetzung der
Verzugszinsen vorliegt.

4. — Die Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 des
schweizerisch-russischen Staatsvertrages richtet sich gegen
die Annahme des Regierungsrates, daß auch das in Rußland
befindliche bewegliche Nachlaßvermögen der zürchischen Erbschafts-
und Legatsteuer unterliege und daß die Inventarisationspflicht sich
auch auf das in Rußland befindliche Vermögen überhaupt erstrecke.
Diese Annahme des angefochtenen Beschlusses kommt zum Aus-
druck einerseits in der vorbehaltlosen Auflage der Inventarisations

in Disp. I, und andererseits in der Androhung in Disp. II, in-
sofern, als der dortigen Schätzung des für die Erbschaftsteuer bei
Nichterfüllung der Inventarisationsauflage in Betracht zu ziehenden
auswärtigen Vermögens auf 44,160,000 Fr. die Auffassung zu
Grunde liegt, daß auch das in Rußland befindliche bewegliche
Nachlaßvermögen in Zürich steuerpflichtig sei. Der Regierungsrat
hat also die streitige Steuer- und Inventarisationsfrage wenigstens
grundsätzlich entschieden. Sein Beschluß ist daher geeignet, einem
ebenfalls grundsätzlichen Entscheide jener Fragen durch das Bundes-
gericht als Grundlage zu dienen, und zwar sprechen praktische Er-
wägungen dafür, diesen Entscheid, der allerdings auch bis nach der
ziffernmäßigen Feststellung des Steueranspruches verschoben werden
könnte, sofort zu treffen, um die Streitfache für das weitere Ver-
fahren vor den kantonalen Behörden abzuklären. Dies erscheint als
prozessualisch zulässig, obschon gemäß § 9 Abs. 2 des Erbschafts-
steuergesetzes die Möglichkeit einer Weiterziehung des regierungs-
rätlichen Steuerentseides an den kantonalen Richter besteht, da
die Beschwerde wegen Verletzung des Staatsvertrages, im Gegen-
satz zu derjenigen aus Art. 4 BV, die Erschöpfung des kantonalen
Instanzenzuges nicht voraussetzt und deshalb schon im heutigen
Stadium der Angelegenheit behandelt werden kann.

a) Für die Auslegung von Staatsverträgen gelten nach heutiger
Rechtsanschauung (vergl. Ullmann, Völkerrecht, in Band III des
„Öffentlichen Rechts der Gegenwart“, § 84 Ziff. I und II
S. 280 ff., und die dortigen Verweisungen) im wesentlichen die-
selben Grundsätze, wie für die Auslegung privatrechtlicher Verein-
barungen: Sie hat, vom Wortlaute des Vertragstextes ausgehend,
in erster Linie festzustellen, was dieser Text nach dem gewöhnlichen
Sprachgebrauch besagt, und im weitern zur Ermittlung des Ver-
tragswillens der Kontrahenten auch diejenigen Momente heranzu-
ziehen, welche sich aus Entstehungsgeschichte und Zweck der aus-
zulegenden Bestimmung zum Verständnis ihrer Bedeutung ableiten
lassen, wobei stets die Natur der Staatsverträge als bonæ fidei
negotia im Auge zu behalten ist.

Der Niederlassungs- und Handelsvertrag zwischen der Schweiz
und Rußland vom 26./14. Dezember 1872 wurde zwischen Bundes-
rat Welti als damaligem Bundespräsidenten und Vorsteher des

eidgenössischen Politischen Departements namens der Schweiz, und dem russischen Gesandten in Bern, Fürsten Gortschakow, im Namen Rußlands, vereinbart und unter Ratifikationsvorbehalt abgeschlossen. Die Vertragsunterhandlungen wurden ausschließlich in französischer Sprache geführt, und auch die definitiven Vertragsurkunden, deren Austausch, nach beiderseitiger Ratifikation des Vertrages durch die zuständigen Instanzen, im August 1873 in der üblichen Form stattfand, sind nur französisch abgefaßt. Es kann somit keinem Zweifel unterliegen, daß die französische Fassung als Originaltext anzusehen ist, der allein im Verhältnis der Kontrahenten zueinander authentische Bedeutung beanspruchen kann und daher für die Vertragsauslegung an sich maßgebend sein muß. Die Parteien selbst sind denn auch hierüber einig, während allerdings in den beiden vom Regierungsrate vorgelegten Rechtsgutachten Curtiss und Schollenbergers die Gleichwertigkeit der Texte aller drei schweizerischen Landes Sprachen behauptet wird.

b) In Art. 4 des Staatsvertrages findet sich, neben der Regelung des gegenseitigen Niederlassungs-, Geschäftsverkehrs- und Abzugsrechts, die allgemeine steuerrechtliche Bestimmung, daß von den Angehörigen des andern Vertragsstaates vom Werte des Eigentums keine andern oder lästigeren Abgaben jeder Art gefordert werden dürfen, als von den eigenen Bürgern oder Untertanen. und im Anschlusse hieran lautet der streitige Abs. 4 des französischen Textes:

« *Aucun impôt de succession ne sera exigé en Suisse d'un sujet russe y résidant, sans y être légalement domicilié, et dans l'Empire de Russie d'un citoyen suisse y résidant dans les mêmes conditions, sur des valeurs acquises par droit d'héritage et se trouvant dans son pays natal.* »

Fragt es sich nun, ob hier unter dem « *sujet russe* » (dessen Verhältnis zur Schweiz vorliegend streitig ist und daher in der nachfolgenden Erörterung allein behandelt wird, während das Ergebnis selbstverständlich in gleicher Weise auch für das entsprechende Verhältnis des Schweizerbürgers zu Rußland gilt) gemäß der Argumentation des Regierungsrates der Erblasser, oder aber, wie der Rekurrent einwendet, der Erbe zu verstehen sei, so fällt zunächst in Betracht, daß die Erbschaftssteuer je nach

ihrer positiven Ausgestaltung eine Bereicherungssteuer oder eine Handänderungssteuer darstellt (BGE 27 I Nr. 8 Erw. 2 S. 42). Die Auflage dieser Steuer ist an die Tatsache der Bereicherung oder des Übergangs von Vermögensobjekten zufolge Erbschaft geknüpft, und als steuerpflichtiges Subjekt, gegen das der Steueranspruch sich richtet, kann nur der durch den Erbgang bereicherte oder zu Vermögen gekommene Erbe als solcher angesehen werden. Folglich läßt schon der Eingang des Vertragstextes: « *Aucun impôt de succession ne sera exigé en Suisse d'un sujet russe* » darauf schließen, daß mit diesem „russischen Untertanen“ eben der Erbe in seiner Eigenschaft als Steuersubjekt gemeint ist. Sodann weist auf den Erben, im Gegensatz zum Erblasser, unverkennbar auch die weitere Stelle des Textes hin, welche die örtliche Beziehung zur Schweiz, in der sich der „russische Untertan“ befinden muß, damit keine Erbschaftssteuer von ihm verlangt werden kann, mit der Wendung des Partizips der Gegenwart: « *y résidant sans y être légalement domicilié* » bezeichnet. Denn da die Erbschaftssteuer begrifflich den Tod des Erblassers voraussetzt und dessen Aufenthalt oder gesetzliches Domizil somit im Momente des Eintritts der Steuerpflicht bereits der Vergangenheit angehört, müßte jene Wendung, auf den Erblasser bezogen, sprachlich richtig lauten: « *y ayant résidé sans y avoir été légalement domicilié* ». Wenn das Gutachten Schollenberger dazu bemerkt, diese letztere Formulierung sei lediglich ihrer Schwerfälligkeit wegen vermieden worden, das Partizip der Gegenwart vertrete aber den gleichen Sinn, so ist hierauf zu entgegnen, daß die französische Sprache ohne allen Zweifel die Möglichkeit geboten hätte, vermittelt einer andern Satzkonstruktion die fragliche Beziehung in vergangener Form — falls diese wirklich dem Sinne der Vertragsbestimmung entsprechen würde — in unzweideutiger und nicht schwerfälliger Weise zum Ausdruck zu bringen. Völlends jedes Bedenken gegen diese Auslegung in sprachlicher Hinsicht beseitigt endlich der Schlusssatz des Vertragstextes: « *sur des valeurs acquises par droit d'héritage et se trouvant dans son pays natal* ». Zudem die Erbschaftssteuer danach vom „russischen Untertan“ nicht erhoben werden soll von den „durch Erbschaft erworbenen“ Werten, soweit sie sich

in seinem Heimatlande befinden, erwähnt der Text, sofern als « *sujet russe* » der Erbe angesehen wird, in ganz natürlicher Weise den Vorgang, an den die Erhebung der Erbschaftsteuer begrifflich anknüpft, nämlich den Erbschaftserwerb durch den Erben. Würde unter dem „russischen Untertan“ dagegen der Erblasser verstanden, so bezögen sich die Worte « *acquisés par droit d'héritage* » sprachlich auf den einstigen Vermögenserwerb durch diesen, und es wären danach nur diejenigen in Rußland befindlichen Bestandteile des Nachlaßvermögens in der Schweiz erbschaftsteuerfrei, die der Erblasser selbst seinerzeit durch Erbschaft erworben hatte — eine Abgrenzung der Steuerpflicht, für die irgend ein vernünftiger Grund nicht ersichtlich ist, die vielmehr geradezu als unsinnig bezeichnet werden muß und daher die ihr zugrundeliegende Annahme, der „russische Untertan“ sei der Erblasser, schlechterdings als ausgeschlossen erscheinen läßt. Daß sich speziell die Worte « *valeurs acquisés par droit d'héritage* » nur auf den Erben beziehen können, anerkennt auch das Gutachten Schollenberger ausdrücklich, im Gegensatz zum Standpunkte des Regierungsrates, der die gegenteilige Auffassung noch in der Refursbeantwortung als auch mit dem französischen Vertragstexte vereinbar verteidigt; Prof. Schollenberger erklärt jedoch jenen Umstand mit Rücksicht auf den nach seiner Ansicht für die Identifizierung des « *sujet russe* » mit dem Erblasser sprechenden übrigen Text und die ihn zum gleichen Schlusse führenden anderweitigen Momente für unerheblich.

Die Prüfung des französischen Originaltextes von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages ergibt also zwingend, daß er vom „russischen Untertan“ im Sinne des russischen Erben handelt und demnach richtig ins Deutsche übertragen, besagt: Von einem Russen, welcher in der Schweiz nicht gesetzlich niedergelassen ist, sondern nur residiert, darf daselbst auf den durch Erbschaft erworbenen Werten, soweit sie sich in Rußland befinden, keine Erbschaftsteuer erhoben werden.

c) In der offiziellen deutschen Übersetzung des Vertrages, die schweizerischerseits für die Vorlage an die Mitglieder deutscher Zunge der Bundesversammlung und für die Veröffentlichung, neben dem Originaltext, in der deutschen Ausgabe der Amtlichen Gesetze-

sammlung erstellt worden ist, lautet jedoch der entsprechende Text, der hier (wegen Zusammenziehung der Abs. 1 und 2 des Originals im Abs. 1) als Abs. 3 des Art. 4 erscheint, wie folgt: „In der Schweiz darf vom Vermögen des russischen Untertanen, der dort wohnte, aber nicht gesetzlich niedergelassen war, soweit es durch Erbrecht erworben ist und sich in seinem Heimatlande befindet, keine Erbschaftsgebühr erhoben werden.“ Hier bezeichnet der „russische Untertan“ allerdings, wie übrigens unbestritten ist, den Erblasser. Auf diesen verweist nämlich unzweideutig die Wendung: „vom Vermögen eines russischen Untertanen“ in Verbindung mit der Vergangenheitsform des Nachsatzes: „der dort wohnte, aber nicht gesetzlich niedergelassen war“. Ferner ist dann auch die Übersetzung der Worte « *sur des valeurs acquisés par droit d'héritage* » auf den Erblasser bezogen und diesem Satzteil so tatsächlich die oben bereits als vernünftigerweise schlechthin unannehmbar charakterisierte Bedeutung einer Beschränkung der Ausnahme von der Erbschaftsteuerpflicht in der Schweiz nicht nur auf das in Rußland befindliche Nachlaßvermögen als solches, sondern dazu noch auf den vom Erblasser selbst durch Erbgang erworbenen Teil dieses Vermögens, beigelegt worden. Diese direkte Entstellung des Originaltextes, wie auch die Ungenauigkeiten der Wiedergabe von « *résider* » mit „wohnen“ und von « *impôt de succession* » mit „Erbschaftsgebühr“, zeigen, daß die ganze Übersetzung ohne Sorgfalt gemacht worden ist. Die Tatsache aber steht fest, daß der deutsche Übersetzungstext, abweichend vom französischen Original, bei der Nationalität und der als Kriterium für die Erbschaftsteuerpflicht näher umschriebenen örtlichen Beziehung zum Staate die Person nicht des Erben, sondern des Erblassers, im Auge hat und somit dahin geht, daß wenn der russische Erblasser in der Schweiz residierte, ohne gesetzlich niedergelassen zu sein, von dem in Rußland befindlichen Nachlaßvermögen in der Schweiz keine Erbschaftsteuer erhoben werden dürfe. Dagegen gibt die schweizerischerseits neben der deutschen erstellte italienische Übersetzung: « *Nella Svizzera non sarà riscossa imposta alcuna di successione da un suddito russo ivi abitante senza esservi legalmente domiciliato su valori acquisiti per diritto d'eredità e trovandosi*

» nel suo paese nativo. » — den französischen Originaltext in allen Teilen getreu wieder. Das Gleiche gilt auch von der offiziellen russischen Übersetzung Rußlands, die gemäß der vorliegenden, amtlich beglaubigten Rückübertragung ins Deutsche lautet: „Es darf in der Schweiz von einem zwar dort wohnenden russischen Untertanen, der aber daselbst nicht sein gesetzliches Domizil hat, keine Erbschaftssteuer auf den durch Erbgang erworbenen und in seinem Heimatland befindlichen Vermögenswerten erhoben werden...“

d) Ist nach dem bisher Gesagten zwar die wörtliche Bedeutung der in Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages ausgetauschten Willenserklärung der Vertragsstaaten an sich klar, so kann angesichts der abweichenden deutschen Übersetzung dieser Bestimmung immerhin die Frage aufgeworfen werden, ob die Bestimmung in Wirklichkeit nicht, abweichend von ihrem Wortlaut, im Sinne der deutschen Übersetzung — abgesehen allerdings von der direkt unsinnigen Beschränkung auf das vom Erblasser durch Erbschaft erworbene Vermögen — verstanden werden wollte, ob also der auch für die Auslegung von Staatsverträgen maßgebende wirkliche Wille der Vertragsparteien nicht doch dahin gegangen sei, daß es für die Nationalität und die örtliche Beziehung im Sinne von Art. 4 Abs. 4 auf die Person des Erblassers ankomme. In dieser Hinsicht fällt in Betracht:

Den Ausgangspunkt für den Abschluß des Staatsvertrages vom 26./14. Dezember 1872 bildete nach den im Bundesarchiv vorhandenen Akten ein bestimmter schweizerisch-russischer Steuerkonfliktfall, welcher sich daraus ergeben hatte, daß der Kanton Waadt beim Todesfall eines russischen Staatsangehörigen, des Generals Löhner, der im Jahre 1869 an seinem Wohnorte Lausanne unter Hinterlassung seiner Ehefrau als Universalerin verstorben war, auf Grund der waadtländischen Gesetzgebung (nach welcher der gesamte Nachlaß einer im Kanton domizilierten Person, mit einziger Ausnahme der auswärtigen Liegenschaften, erbschaftssteuerpflichtig war) die Erbschaftssteuer auch von den in Rußland befindlichen Mobilien des Nachlasses beanspruchte, während die Erbin mit Bezug auf diese Mobilien die Deklarations- und Steuerpflicht bestritt. Wegen dieses Steuerausstandes intervenierte die

russische Gesandtschaft in Bern zu Gunsten der Witwe Löhner beim Bundesrat, wobei sie mit Note vom 4./16. November 1869 bemerkte, daß die Schweizer in Rußland unter analogen Verhältnissen nicht besteuert würden und daß es daher aus dem Gesichtspunkte der Reziprozität gerecht wäre, Frau Löhner im Kanton Waadt im fraglichen Umfange ebenfalls nicht zu besteuern. Zugleich erklärte sich der Gesandte namens seiner Regierung bereit, zum Zwecke vertraglicher Regelung der Verhältnisse der beiderseitigen Staatsangehörigen in den beiden Ländern mit dem Bundesrate in Unterhandlungen zu treten. In einer weiteren Note vom 8./20. Dezember 1869 sodann führte die Gesandtschaft gegenüber dem vom Staatsrate des Kantons Waadt in seiner Vernehmlassung auf die frühere Note unter Hinweis auf die kantonale Gesetzgebung grundsätzlich festgehaltenen Rechtsstandpunkte wesentlich noch aus: Es gehe nicht an, die Erbschaft eines russischen Untertanen, der sein letztes Domizil im Kanton Waadt gehabt habe, selbst dann derjenigen eines Waadtländers gleichzustellen, wenn die Erbschaft auch einem Russen anfallt und sich außerhalb des schweizerischen Territoriums, speziell im Heimatlande des Erblassers, befinde; die Besteuerung solchen auswärtigen Nachlaßvermögens würde mit keiner ausländischen Gesetzgebung, insbesondere nicht mit der russischen, im Einklang stehen. Mit dieser Note schlug die Gesandtschaft dem Bundesrate ferner den Austausch folgender Erklärung vor: « qu'il ne sera exigé aucun impôt » de succession d'un Suisse domicilié en Russie sur des » valeurs acquises par droit d'héritage dans son pays natal, » à condition que la Confédération Helvétique accorde cette » même exemption d'impôt aux sujets russes domiciliés en » Suisse, c'est-à-dire qu'il ne sera exigé d'eux aucun impôt » de succession sur les valeurs qu'ils acquerraient par droit » d'héritage dans l'Empire de Russie » Die russische Regierung wünschte also nicht nur Gleichstellung der Russen und Schweizer in den beiden Ländern (wie das waadtländische Erbschaftssteuerrecht sie vorsah), sondern Reziprozität im Sinne der Besserstellung der Russen gegenüber den Schweizern, in der Schweiz, nach Maßgabe der russischen Gesetzgebung. Die Gelegenheit Löhner fand schließlich ihre Erledigung in der Weise,

daß der Staatsrat des Kantons Waadt mit Rücksicht auf die zu gewärtigende vertragliche Regelung der aufgeworfenen Frage auf den streitigen Steueranspruch im Sinne eines vorläufigen *modus vivendi* zu verzichten erklärte.

Bei den in der Folge zwischen der russischen Gesandtschaft und dem eidgenössischen Politischen Departement gepflogenen Unterhandlungen, die mit dem Abschlusse des Niederlassungs- und Handelsvertrages vom 26./14. Dezember 1872 endigten, vertrat Rußland hinsichtlich der Steuerfrage, welche die Hauptschwierigkeit bot (vergl. die Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über den Vertrag, vom 10. Juli 1873; B.-Bl. 1873 III S. 85 ff., speziell 85—87), den im Falle Vöchner speziell für die Erbschaftsteuer eingenommenen Standpunkt nunmehr allgemein, indem es, laut der bundesrätlichen Botschaft, ursprünglich die Bedingung stellte, „daß sowohl das unbewegliche, als das bewegliche „in Rußland gelegene Vermögen von in der Schweiz nieder- „gelassenen russischen Staatsangehörigen hier nicht besteuert werden sollte.“ Der Bundesrat ging jedoch hierauf nach Befragung der Kantonsregierungen, deren überwiegende Mehrzahl sich entschieden gegen diese, den kantonalen Gesetzgebungen widersprechende Begünstigung der russischen Staatsangehörigen in der Schweiz gegenüber den eigenen Landeskindern aussprach, nicht ein. Rußland begnügte sich dann schließlich mit der Bestimmung des Art. 4 Abs. 4, die demnach von seiner Seite eine doppelte Konzession enthält, nämlich zunächst die Beschränkung der fraglichen Steuerbefreiung auf die Erbschaftsteuer und ferner die Klausel, wonach — abweichend vom russischen Begehren im Falle Vöchner — der in der Schweiz gesetzlich domizilierte Russe auch von dieser Steuerfreiheit ausgenommen ist. Wie die Redaktion dieser Bestimmung im Laufe der Unterhandlungen zustande kam, geht aus den schweizerischen Vertragsakten des näheren nicht hervor; immerhin aber führt der Umstand, daß der definitive Text des Art. 4 Abs. 4 der oben erwähnten, von Rußland beim Konflikt Vöchner angebotenen Reziprozitätserklärung wörtlich nachgebildet ist, zwingend zu der Annahme, daß der russische Unterhändler den Text vorgeschlagen und der schweizerische ihn angenommen hat. Nach Abschluß der Unterhandlungen erstattete der schweizerische

Unterhändler, Bundesrat Welti, dem Gesamtbundesrate einen im Original bei den Vertragsakten liegenden Bericht über den Vertragentwurf, worin sich die Stelle findet: „Nach Mitgabe des „Art. 4 des Entwurfes soll nämlich die Erbschaftsteuer „nur von demjenigen Vermögen bezahlt werden, welches in der „Schweiz liegt, insofern der verstorbene Russe nicht gesetz- „lich in der Schweiz domiziliert war. War derselbe gesetzlich „domiziliert, so tritt die Gesetzgebung des betreffenden Kantons „ein, und es ist die Möglichkeit gegeben, auch das außer dem „Kanton hinterlassene Vermögen mit der Erbschaftsteuer zu be- „legen.“ Hier taucht zum ersten Mal die hervorgehobene unrichtige deutsche Wiedergabe des Art. 4 Abs. 4 auf. Sie ist dann in die im wesentlichen nur den Bericht Weltis enthaltende Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung (l. c., S. 87, verbi: „ Art. 4 des Vertrages, nach welchem Erbschaftsgebühren nur von dem in der Schweiz gelegenen Vermögen bezogen werden, sofern nämlich der Verstorbene nicht auf gesetzliche Weise bei uns niedergelassen war“ — und wortgetreu übersetzt im französischen Botschaftstext: « l'art. 4 de la convention, d'après lequel les droits de succession ne seront prélevés que sur la fortune sise en Suisse, pour autant que le défunt n'y était pas légalement domicilié ») übergegangen und offenbar auf gleiche Weise auch in die der Botschaft beigelegte deutsche Übersetzung des Vertrages selbst gelangt, in welcher der Übersetzer dann zudem noch den einschränkenden Vorbehalt: „soweit es durch Erbrecht erworben ist“, gedankenlos aufnahm, während ihn gerade dieser Punkt auf den vorausgehenden Widerspruch zwischen Originaltext und Übersetzung hätte aufmerksam machen sollen.

Die Entstehung dieser materiell bedeutsamen textlichen Divergenz läßt sich wohl nur so erklären, daß die Diskussion bei den Vertragsunterhandlungen sich ausschließlich darauf bezog, ob die Bestimmung betreffend die Befreiung der russischen Vermögensbestandteile von schweizerischen Steuern unter Berücksichtigung der örtlichen Beziehung der Russen zur Schweiz auf die Steuern schlechthin ausgedehnt, oder aber auf die Erbschaftsteuer beschränkt werden sollte, während darüber, ob auf die örtliche Beziehung des Erben oder des Erblassers abzustellen sei, überhaupt nicht

gesprochen wurde. Rußland hatte jedoch in dieser Hinsicht, wie schon der früher angeführte Inhalt seiner Note im Falle Böchner deutlich zeigt und die Formulierung von Art. 4 Abs. 4 des Vertrages bestätigt, im Hinblick auf seine eigene Steuergesetzgebung den russischen Erben im Auge; der schweizerische Unterhändler dagegen ging unter dem Einflusse der schweizerischen Rechtsanschauung, nach welcher für die Erhebung der Erbschaftssteuer grundsätzlich das letzte Domizil des Erblassers maßgebend ist, wohl von der vorgefaßten Meinung aus, der Text beziehe sich auf den Erblasser.

e) Aus der angeführten Entstehungsgeschichte geht klar hervor, daß jedenfalls Rußland die Bestimmung des Art. 4 Abs. 4 wirklich so gemeint hat, wie der Originaltext lautet. Die Erwähnung im Gutachten Dr. Curtis, Rußland habe aus der bundesrätlichen Botschaft über den Vertragsentwurf und aus dessen Behandlung in den eidgenössischen Räten — Tatsachen, von denen ohne weiteres angenommen werden dürfe, daß sie zur Kenntnis der russischen Gesandtschaft in Bern gelangt seien — gewußt oder doch wissen müssen, daß die Schweiz jene Bestimmung so verstehe, daß auf den Wohnsitz des Erblassers abzustellen sei, und es habe sich daher durch Unterlassung jeder Einsprache hiegegen mit dieser Auffassung des Vertrages einverstanden erklärt, geht durchaus fehl. Denn eine völkerrechtliche Pflicht Rußlands, das interne Verfahren der Vertragsgenehmigung in der Schweiz zu verfolgen und bei Feststellung einer Verschiedenheit der beiderseitigen Auslegung des Vertrages zu intervenieren, bestand überhaupt nicht, und es ist um so unangebrachter, ohne weiteres anzunehmen, die russische Gesandtschaft habe speziell die in Frage stehende Unstimmigkeit der beiden Vertragstexte gekannt oder gar kennen müssen, als sich ihrer ja die schweizerischen Staatsorgane selbst tatsächlich nicht bewußt geworden sind.

Daß Rußland den in Art. 4 Abs. 4 verurkundeten Vertragsinhalt angestrebt hat, läßt sich übrigens von seinem Standpunkte aus auch sachlich sehr wohl erklären. Die Vertragsbestimmung enthält keine Vorschrift des materiellen Steuerrechts, sondern eine Steuerkollisionsnorm, d. h. sie statuiert nicht einen positiven Steueranspruch, sondern setzt bloß negativ fest, unter welchen

Umständen die Steuererhebung einem der beiden Vertragsstaaten versagt ist. Und zwar geht ihre Vereinbarung darauf zurück, daß Rußland gemäß dem Territorialprinzip alle seinem Staatsgebiete angehörenden Vermögensobjekte als solche mit der Erbschaftssteuer zu belegen beanspruchte, während die einschlägige Gesetzgebung in den schweizerischen Kantonen schon damals, wie noch heute, vom Domizilprinzip in dem Sinne beherrscht war, daß sie das gesamte Nachlaßvermögen, ohne Rücksicht auf die örtliche Beziehung der einzelnen Vermögensbestandteile — mit Ausnahme der auswärtigen Immobilien — als am letzten Domizil des Erblassers erbschaftssteuerpflichtig erklärte. Bei der danach gegebenen Möglichkeit einer doppelten Steuererhebung von dem in Rußland befindlichen beweglichen Vermögen einer mit Wohnsitz in der Schweiz verstorbenen Person ging das praktische Interesse Rußlands in diesem Punkte dahin, seine eigenen Staatsangehörigen von solcher Doppelbesteuerung zu bewahren. Dieses Interesse aber gebot ihm augenscheinlich, beim Verlangen des Ausschlusses der schweizerischen Steuerbefugnis im Bereiche seines eigenen Steuerkompetenzanspruches auf die Nationalität des von der Steuer betroffenen Erben, und nicht des Erblassers, abzustellen, d. h. dafür zu sorgen, daß der erbende russische Staatsangehörige als solcher (welches immer die Nationalität seines Erblassers sei, und im Gegensatz zum ausländischen Erben auch eines russischen Erblassers) im erwähnten Umfange in der Schweiz nicht zur Erbschaftssteuer herangezogen werde.

Rußland hatte — laut den vom Rekurrenten vorgelegten und in ihrer Richtigkeit nicht bestrittenen Gesetzesauszügen — zur Zeit des Vertragsabschlusses allerdings noch keine allgemeine Erbschaftssteuer, wohl aber einen Aufsatz hiezu, indem es damals schon, auf Grund eines Gesetzes vom Jahr 1857, wenigstens das gesetzlich oder testamentarisch vererbte kaufmännische Kapital, ohne Rücksicht auf dessen Höhe und das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erben und Erblasser, mit einer Steuer von 1 % belegte. Dabei war die Steuerpflicht nicht an die Existenz irgend einer örtlichen Beziehung der Person des Erblassers oder des Erben zu Rußland geknüpft; sie setzte insbesondere nicht ein russisches letztes Domizil des Erblassers voraus, sondern umfaßte einfach das „der

(kaufmännischen) Gilde im Todesjahr angegebene", also offenbar daß in Rußland investierte Kapital als solches. Die allgemeine Besteuerung der Erbschaften hat Rußland dann durch Gesetz vom Jahre 1882 (vergl. Schanz, Finanzarchiv, V, S. 562 ff.) eingeführt. Auch dieses Gesetz aber erwähnt nirgends eine bestimmte örtliche Beziehung des Erblassers oder des Erben zu Rußland als Voraussetzung der Steuerpflicht, sondern erklärt die in Rußland befindlichen, russischen Untertanen oder Ausländern gehörenden Immobilien und Mobilien, die als Nachlaß an russische Untertanen oder Ausländer übergehen, schlechthin als steuerpflichtig, beschlägt also das inländische Vermögen auch auswärts wohnhaft gewesener Erblasser und ohne Rücksicht darauf, ob sich die Erben im In- oder Auslande befinden. Übrigens wird jeder Zweifel über diese Meinung des Gesetzes, den dessen Text allein nicht ausschließen sollte, beseitigt durch die von den zürcherischen Behörden selbst geltend gemachte und unbestritten gebliebene Tatsache, daß Frau Ida Brandt als testamentsgemäße Erbin ihres in der Schweiz (Zürich) wohnhaft gewesenen und verstorbenen Gatten, und trotzdem auch sie daselbst wohnhaft und Aufenthalt hatte, für das mit Bezug auf den Erbschaftserwerb des Rekurrenten Gegenstand des vorliegenden Prozesses bildende Vermögen in Rußland zur Erbschaftssteuer herangezogen worden ist. Es darf daher unbedenklich angenommen werden, daß der von Rußland bei den Vertragsunterhandlungen in der Steuerfrage vertretene Standpunkt im Steuersystem seines eigenen Rechts begründet war.

Für Rußland kam bei seinem sachlichen Territorialprinzip zunächst eine örtliche Beziehung einer Person (des Erblassers oder auch des Erben) überhaupt nicht in Betracht. Erst die Konzessionen, die es dann gegenüber dem in seinen territorialen Besteuerungsbereich teilweise hinübergreifenden Domizilprinzip des schweizerischen Rechts zu machen sich veranlaßt sah, führten es dazu, die Erwähnung der in Art. 4 Abs. 4 des Vertrages umschriebenen Beziehung des « *sujet russe* » zum schweizerischen Territorium zu verlangen. Dabei aber mußte es bei seinem Bestreben, die eigenen Staatsangehörigen vor der Erbschaftsdoppelbesteuerung zu schützen, notwendigerweise den Steuerpflichtigen selbst, d. h. eben den russischen Erben als solchen, im Auge haben.

In Verbindung mit dieser entstehungs geschichtlichen Erwägung ist ferner auch der Umstand nicht ohne Belang, daß Rußland die Vertragsbestimmung tatsächlich im Sinne ihres Originaltextes auffaßt, indem die russische Gesandtschaft in Bern namens ihrer Regierung in der vorliegenden Angelegenheit seit dem Monat Juli 1909 wiederholt beim Bundesrate vorstellig geworden ist und gestützt auf jenen Vertragstext jeweilen mit aller Entschiedenheit dafür eingetreten ist, daß der Rekurrent für die in Rußland befindlichen Vermögensbestandteile des Nachlasses der Eheleute Brandt in Zürich nicht erbschaftssteuerpflichtig sei.

1) Was sodann die Schweiz betrifft, lassen zwar der Bericht ihres Vertragsunterhändlers an den Gesamtbundesrat und die Botschaft dieses letzteren an die Bundesversammlung darauf schließen, daß Unterhändler und Gesamtbundesrat unter dem « *sujet russe* » in Art. 4 Abs. 4, abweichend vom wirklichen Sinne des Originaltextes, den Erblasser verstanden haben. Der maßgebende Vertragswille beurteilt sich jedoch nicht nach der Auffassung dieser beiden Staatsorgane, sondern vielmehr danach, wie die Bundesversammlung, die zum Abschluß der Staatsverträge mit dem Auslande, gemäß Art. 85 Ziff. 5 BV, kompetente schweizerische Behörde, anlässlich ihrer Genehmigung des Vertrages die fragliche Bestimmung aufgefaßt hat. Hierfür liegen aber sichere Anhaltspunkte nicht vor. Immerhin kann aus der allein feststehenden Tatsache, daß der Widerspruch zwischen dem Originaltext des Art. 4 Abs. 4 und der zugehörigen Ausführung der bundesrätlichen Botschaft, sowie dem Texte der deutschen Übersetzung, in keinem der beiden Räte releviert worden ist, jedenfalls nicht ohne weiteres gefolgert werden, die Bundesversammlung habe sich stillschweigend der vom Bundesrate vertretenen Auffassung angeschlossen; vielmehr liegt bei diesem Sachverhalt die Annahme gewiß mindestens ebenso nahe, ihr Beschluß habe einfach die Meinung gehabt, den im vereinbarten Originaltext tatsächlich zum Ausdruck gebrachten Vertragswillen zu genehmigen.

Ebensowenig kann ferner für die Zustimmung der Bundesversammlung zur Auffassung des Vertragsunterhändlers und des Bundesrates, im Sinne des Gutachtens Schollenberger, etwas abgeleitet werden aus der Spezialvereinbarung zwischen dem Kanton

Waadt und Großbritannien betr. den gegenseitigen Bezug von Erbschafts- und Vermächtnissteuern, die der Bundesrat namens des Kantons Waadt durch sein Politisches Departement am 27. August 1872 abgeschlossen und am 30. August des gleichen Jahres unter Anordnung ihrer Publikation in der Amtlichen Sammlung der Bundeserlasse genehmigt hat. Nach dieser Vereinbarung soll (bei entsprechender Regelung auch der umgekehrten Beziehung) ein britischer Untertan nur dann als im Kanton Waadt gesetzlich niedergelassen angesehen werden, wenn er der Gemeindebehörde seines Aufenthaltsortes vorher die förmliche Erklärung abgegeben hat, dort seinen Wohnsitz im Sinne des waadtländischen BGB nehmen zu wollen, und es soll, wenn ein britischer Untertan im Kanton Waadt ver stirbt, mangels einer solchen förmlichen Wohnsitzbegründung eine Erbschafts- oder Vermächtnissteuer nur von demjenigen unbeweglichen oder beweglichen Vermögen bezogen werden, das der Verstorbene im Augenblicke seines Todes im Kanton besessen hat. Die Veranlassung zum Abschluß der Vereinbarung ist aus den im Bundesarchiv über sie aufbewahrten Akten nicht ersichtlich; dagegen bezieht sich hierauf offenbar die Bemerkung des waadtländischen Staatsrates in seiner Korrespondenz mit dem Bundesrate im früher besprochenen Fall Böckner (Schreiben vom 19./22. Januar 1870): der Fall Townshend habe anders gelegen; denn die damalige Reklamation sei nicht gegen das Prinzip des waadtländischen Steuergesetzes gerichtet gewesen, sondern es habe sich um die Frage gehandelt, ob Mr. Townshend bei seinem in London erfolgten Tode in Lausanne oder aber in London domiziliert gewesen sei. Es hatte also die Meinungsverschiedenheit über das letzte Domizil eines Erblassers zu der vereinbarten Festlegung dessen geführt, was unter dem die allgemeine Erbschaftspflicht der beiderseitigen Staatsangehörigen begründenden Domizil zu verstehen sei, und zur ausdrücklichen Beschränkung der Besteuerungsbefugnis im Falle eines diesem Domizilbegriff nicht entsprechenden tatsächlichen Aufenthalts. Da aber demnach die Vereinbarung zwischen Waadt und Großbritannien von der hier auszulegenden Bestimmung des schweizerisch-russischen Staatsvertrages sowohl hinsichtlich des Entstehungsgrundes, als auch dem an sich klaren Wortlaute nach durchaus verschieden ist,

kann gewiß nicht mit Schollenberger angenommen werden, die Perfektion des schweizerisch-russischen Staatsvertrages — also dessen Genehmigung durch die Bundesversammlung im Juli 1873 — werde „unter der Einwirkung des Sinnes und Geistes jener Vereinbarung“, d. h. in der Meinung stattgefunden haben, daß sich auch die Steuerkompetenznorm seines Art. 4 Abs. 4 auf den Erblasser beziehe.

Einer nähern Prüfung nicht Stand hält auch die Argumentation Schollenbergers, eine andere Auffassung des Art. 4 Abs. 4 habe von der Schweiz deswegen nicht anerkannt werden können, weil anzunehmen sei, daß der Vertrag „nur bestehendes, im Kulturwesten anerkanntes Recht übernommen, und nicht ein ganz neues, bisher hier und bis heute noch unerhörtes Axiom aufgestellt habe“. Einmal verkennt diese Bemerkung, indem sie von Rechtsübernahme spricht, offenbar, daß die fragliche Vertragsbestimmung, wie schon früher betont, nicht einen Satz des materiellen Steuerrechts, den die Schweiz mit der Eingehung des Vertrages für sich übernommen hätte, sondern vielmehr eine internationale Steuerkonfliktnorm enthält, die bloß eine gegenseitige Abgrenzung der an sich kollidierenden internen Steuerrechtssysteme der beiden Vertragsstaaten geschaffen hat. Und zudem geht die in der Bemerkung liegende Behauptung selbst, die russischerseits zur Geltung gebrachte Rechtsanschauung sei für den modernen Kulturstaat unannehmbar, jedenfalls viel zu weit; denn wenn auch das Domizilprinzip in dem Sinne, daß die Erbschaftssteuerpflicht am letzten Wohnsitz des Erblassers begründet sein soll, die Grundlage der meisten modernen Steuergesetzgebungen bilden mag, so wird doch daneben das von Rußland vertretene Territorialprinzip, das für den Ort der Steuererhebung auf die örtliche Lage der einzelnen Steuerobjekte abstellt, auch anderweitig vielfach berücksichtigt (vergl. hiezu die Abhandlung über die Erbschaftssteuer von G. Schanz, im Handwörterbuch der Staatswissenschaften [2. Aufl.] III. Band S. 668 ff. spez. 708). So gilt dieses letztere Prinzip fast allgemein — speziell auch in der Schweiz — für die Erhebung der Erbschaftssteuer vom Grundbesitz. Außerdem hat es, laut dem vorliegenden Gutachten Otto Meyers, z. B. Frankreich seit dem Gesetze vom 22. frimaire des Jahres VII auch auf die im In-

lande befindlichen beweglichen Sachen oder dort geltend zu machenden Ansprüche (« valeurs françaises ») schlechtbin ausgedehnt und das deutsche Reichserbschaftssteuergesetz vom 3. Juni 1906 enthält eine entsprechende Bestimmung wenigstens für die Besteuerung der im Auslande wohnhaft gewesenen Nichtdeutschen (siehe hierüber auch Mar v. Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. S. 428).

Gleichfalls unzutreffend ist endlich der Einwand des Regierungsrates, die Beziehung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages auf den Erben verbiete sich, weil sie u. a. zu dem offenbar nicht gewollten Ergebnis führen würde, daß das in Rußland befindliche bewegliche Vermögen eines daselbst niedergelassenen und verstorbenen Erblassers in der Schweiz mit Erbschaftsteuer belegt werden dürfte, sofern die Erben selbst russische — hier ihren gesetzlichen Wohnsitz hätten. Dieser Einwand verkennet den bereits mehrfach hervorgehobenen Charakter der Vertragsbestimmung als einer bloßen Kollisionsnorm, die keinen Steueranspruch des einzelnen Schweizerkantons schafft, soweit er nicht schon nach dessen eigener Steuergesetzgebung besteht, sondern lediglich die Anwendbarkeit dieser Steuergesetzgebung gegenüber den Erben russischer Nationalität im noch zu erörternden Umfange einschränkt. Daß die russischen Erben als solche in der Schweiz nur nach Maßgabe des internen Steuerrechts besteuert werden dürfen — also wohl überall insbesondere nur, wenn der Erblasser sein letztes Domizil im betreffenden Kanton gehabt hat —, ergibt sich schon aus dem in Art. 4 Abs. 3 des Staatsvertrages ausgesprochenen allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung, in Steuerfachen, der Angehörigen des andern Vertragsstaates mit den eigenen Staatsangehörigen. Diesem Grundsatz gegenüber statuiert dann Abs. 4 eben eine Ausnahme im Sinne der Vesserstellung des in der Schweiz nicht domizilierten Russen, mit Reziprozität, als Konzession der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung russischer Staatsangehöriger, an das vom Territorialitätsprinzip beherrschte russische Steuersystem.

An dieser Stelle mag noch beigelegt sein, daß frühere Fälle der Auslegung und Anwendung von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages nicht bekannt sind; insbesondere betreffen die beiden im Gut-

achten Schollenbergers als solche angerufenen Entscheide: BGE 12 Nr. 5 S. 34 ff.; und Saliz, Bundesrecht V, Nr. 2497, Ziffer VII, andere Fragen. Im ersteren dieser Fälle handelt es sich nämlich um einen in der Schweiz wohnhaft gewesenen Russen (Ostrowski), dessen Nachlaß sich in der Schweiz selbst und in Frankreich befand, weshalb das Bundesgericht die Beschwerde seines Testamentserben — des polnischen Nationalmuseums in Rapperswil — wegen Besteuerung des Nachlasses am letzten Domizil des Erblassers (Vausanne), soweit sie sich auf Art. 4 Abs. 4 des schweizerisch-russischen Staatsvertrages von 1872 stützte, mit der Begründung abwies (l. c., Erw. 5 in fine S. 43), jene Vertragsbestimmung treffe augenscheinlich nicht zu, weil sich das streitige Vermögen nicht in Rußland befinde. Das Gericht hat also in diesem Zusammenhange überhaupt keine persönliche Beziehung gewürdigt und sich demnach in keiner Weise darüber ausgesprochen, ob Art. 4 Abs. 4 auf den Erben oder auf den Erblasser zu beziehen sei. Und in dem im Geschäftsführungsbericht des Bundesrates pro 1889 (BBl 1890 II S. 146 f. Ziff. 20) erwähnten zweiten Falle, den Saliz, a. a. O., anführt, drehte sich der Streit, der die Besteuerung der Erbschaft einer in Versoix verstorbenen Russin seitens des Kantons Gené zum Gegenstande hatte, nicht um die grundsätzliche Zulässigkeit dieses Steueranspruches, sondern lediglich um die Höhe des Steueransatzes, wobei der Bundesrat die von Rußland vertretene Auffassung, daß die vertragsgemäße Reziprozität der Steuerbehandlung in den beiden Staaten auch hiefür gelte, als unzutreffend zurückwies.

g) Sollte aber auch die schweizerischerseits maßgebende Instanz der eidgenössischen Räte den Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages irrthümlicherweise, in Abweichung vom Wortlaut und Sinn des französischen Originaltextes und der diesem entsprechenden Willensmeinung Rußlands, nicht auf den Erben, sondern auf den Erblasser bezogen haben, so bliebe doch die Tatsache bestehen, daß sie mit der Genehmigung des Vertrages formell ihre Zustimmung zum wirklichen Inhalte jener Bestimmung erklärt hat. Es läge dann also auf Seite der Schweiz als Vertragspartei ein Widerspruch zwischen Willenserklärung und wirklichem Vertragswillen vor. Allein dieser Umstand würde nicht, wie

der Regierungsrat und Dr. Curti annehmen, ohne weiteres dazu führen, daß Art. 4 Abs. 4 des Vertrages als unverbindlich dem Erbschaftssteueransprüche Zürich nicht entgegengehalten werden könnte. Denn laut Art. 113 letzter Absatz BW (dessen Bestimmung auch Art. 175 OS wiedergibt) sind die von der Bundesversammlung genehmigten Staatsverträge „für das Bundesgericht maßgebend“. Folglich kann dem Bundesstaatsgerichtshof bei Beurteilung von Beschwerden über Verletzung solcher Staatsverträge die Prüfung der materiellen Gültigkeit ihrer Bestimmungen unmöglich zustehen, dürfte das Gericht doch bei Feststellung eines solchen Gültigkeitsmangels — wie die hier in Frage stehende Nichtexistenz der Willeneinigung zufolge Irrtums eines Vertragspartei — die betreffende Vertragsbestimmung gleichwohl nicht als unverbindlich erklären, weil es sie dadurch ja als nicht maßgebend behandeln und so gegen die ausdrückliche Vorschrift des Art. 113 verstoßen würde. Hievon abgesehen könnte übrigens bei analoger Anwendung der privatrechtlichen Lehre vom wesentlichen Irrtum beim Vertragsabschlusse, die wohl nahe läge, die Unverbindlichkeit der in Rede stehenden Bestimmung auch deswegen nicht ohne weiteres ausgesprochen werden, weil die Berücksichtigung dieses Ungültigkeitsgrundes nach Privatrecht vom Willen der durch den Irrtum beeinflussten Vertragspartei, sich darauf zu berufen, abhängt, hier aber eine Kundgebung dieses Willens, die wohl vom Bundesrate als dem die Schweiz im völkerrechtlichen Verkehr vertretenden Staatsorgane (Art. 102 Ziff. 8 BW) auszugehen hätte, zur Zeit nicht vorliegt.

h) Unbehelflich ist auch der Einwand, mit dem Prof. Schollenberger die Pflicht des zürcherischen Regierungsrates zur Anwendung des französischen Originaltextes von Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages in seiner festgestellten Bedeutung unter Hinweis auf den Gegensatz von Völkerrecht und Landesrecht bestritten. Ein Staatsvertrag werde, so führt das Gutachten Schollenbergers hierüber wesentlich aus, nach bisher allgemein anerkannter Theorie für die Behörden und Privaten der beteiligten Länder verbindlich nicht schon mit der Perfektion im Verhältnis dieser Länder als Vertragsparteien, sondern erst durch den Hinzutritt des besonderen landesrechtlichen Aktes seiner Promulgation. Diese

erfolge in der Schweiz durch Aufnahme des Vertrages in die eidgenössische Gesetzesammlung; für deren Veröffentlichung aber gelte gemäß Art. 116 BW der Grundsatz, daß die Texte aller drei Nationalsprachen gleichwertig seien. Folglich sei auch bei dem in Rede stehenden schweizerisch-russischen Staatsvertrage nach der schweizerischen Vertragspublikation die französische Fassung nicht Urtext und die deutsche bloße Übersetzung, sondern der deutsche Text sei genau so verbindlich, wie der französische, und von einer Priorität des französischen Textes könne um so weniger gesprochen werden, als nach der von jeher bestehenden Anschauung und Übung bei Differenzen oder Widersprüchen der Bundeserlasse in den verschiedenen Sprachen entscheidend auf den deutschen Text abzustellen sei.

Diese Argumentation geht fehl. Den völkerrechtlichen Vertragsakt als solchen und den landesrechtlichen Promulgationsakt im Sinne der erwähnten Theorie auseinanderzuhalten, ist mit Bezug auf Vertragsbestimmungen, welche, wie die hier auszulegende, bereits für die unmittelbare Anwendung formuliert sind, deren Durchführung also nicht den Erlaß besonderer landesrechtlicher Vorschriften erfordert, wohl überhaupt ohne praktischen Wert, da auch bei jener formellen Unterscheidung der landesrechtliche Akt in solchen Fällen doch unmöglich anders ausgelegt werden dürfte, als der völkerrechtliche, dessen Verbindlichkeit für die Landesangehörigen zu bewirken ja sein einziger Zweck ist. Überdies könnte in dieser Hinsicht noch die Frage aufgeworfen werden, ob der Unterscheidung speziell nach der schweizerischen Rechtsordnung nicht die bereits erwähnte positive Bestimmung des Art. 113 BW über die Verbindlichkeit der von der Bundesversammlung genehmigten Staatsverträge für das Bundesgericht entgegenstehe: ob nämlich hieraus nicht zu schließen sei, daß das Bundesgericht sich an den in den ausgetauschten Genehmigungsurkunden niedergelegten Originaltext des Vertrages als solchen zu halten habe. Die Frage braucht indessen nicht gelöst zu werden; denn schon die vorausgenommene allgemeine Erwägung führt dazu, daß, wenn auch im vorliegenden Falle der deutsche Text dem französischen kraft schweizerischen Landesrechts formell gleichstände, für die materielle Vertragsauslegung doch dem Originaltext im Verhältnis der

Vertragsparteien unter sich der Vorzug zu geben und demnach der festgestellte Widerspruch der beiden Texte im Sinne der französischen Fassung zu lösen wäre, dies um so eher, als der italienische Text mit dem französischen übereinstimmt und zudem das Landesrecht nach allgemein anerkanntem Grundsatz im Zweifel völkerrechtskonform auszulegen ist (vergl. hierüber Triepel, Völkerrecht und Landesrecht, S. 397 ff., spez. 399/400).

i) Auf Grund der bisherigen Ausführungen muß also Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages gemäß dem französischen Originaltext dahin ausgelegt werden, daß unter dem russischen Untertanen (« *sujet russe* »), von dessen örtlicher Beziehung zur Schweiz nach der Vertragsbestimmung die Zulässigkeit der Erhebung schweizerischer Erbschaftssteuern von dem in Rußland befindlichen Nachlaßvermögen abhängt, der Erbe, und nicht der Erblasser, zu verstehen ist.

Dagegen bleibt nun noch klarzustellen, welche Bedeutung der mit dem Vertragstext « *y résidant, sans y être légalement domicilié* » umschriebenen örtlichen Beziehung des russischen Erben zur Schweiz, als Voraussetzung seiner Steuerbefreiung, zukommt. Rein wörtlich genommen könnte diese Stelle allerdings, wie der Regierungsrat geltend macht, dahin verstanden werden, daß der russische Erbe nur, sofern er in der Schweiz „residiert“ ohne dabei den gesetzlichen Erfordernissen des Domizils zu genügen, von der schweizerischen Erbschaftsbesteuerung befreit sein soll, sonst aber, insbesondere auch, wenn er sich im Zeitpunkte des Erbschaftsanfalls rein zufällig, ohne jeden weiteren Aufenthaltswortzweck (z. B. bloß auf der Durchreise), oder gar nicht auf schweizerischem Boden befinden sollte, nicht. Allein dies kann vernünftigerweise unmöglich die Meinung des Vertrages sein. Es ergäbe sich hieraus eine schon an sich schlechterdings nicht zu rechtfertigende Sonderstellung der in der Schweiz bloß „residierenden“ Russen, gegen deren Annahme zudem überzeugend auch die oben festgestellte Tatsache spricht, daß die vertragsgemäße Nichtbefreiung der in der Schweiz gesetzlich domizilierten Russen eine Konzession Rußlands gegenüber seinem ursprünglichen Begehren um Befreiung der Russen schlechthin darstellt. Denn diese Konzession beruht ganz unzweifelhaft auf dem Gedanken, das wirkliche Domizil begründe

eine so starke Beziehung des russischen Erben zur Schweiz, daß dieser das Zurücktreten mit ihrer landesrechtlichen Steuerkompetenz vor dem russischen Territorialitätsprinzip nicht zugemutet werden könne, während die durch bloße « *résidence* », im Gegensatz zum gesetzlichen Domizil, geschaffene lockerere Beziehung in dieser Hinsicht bereits nicht mehr genüge — eine Überlegung, die aber natürlich a fortiori bei nicht einmal gegebener « *résidence* » zutrifft. Auch der Regierungsrat erklärt im angefochtenen Entscheide, die dem Wortlaute der Vertragsbestimmung entsprechende Beschränkung der Steuerfreiheit auf den in der Schweiz „residierenden“ russischen Erben wäre nicht verständlich; er folgert jedoch hieraus nach dem bisher Gesagten zu Unrecht, daß die Bestimmung nicht auf den Erben zu beziehen, sondern im Sinne ihrer deutschen Übersetzung zu verstehen sei.

5. — Was die Anwendung der entwickelten Vertragsauslegung auf den vorliegenden Fall betrifft, steht unbestrittenenmaßen fest, daß der Rekurrent russischer Untertan ist und weder zur Zeit, als ihm die Erbschaft der Eheleute Brandt anfiel, noch seither in der Schweiz seinen gesetzlichen Wohnsitz hatte. Er hat daher vertragsgemäß von dem in Rußland befindlichen Nachlaßvermögen — auch soweit es beweglicher Natur ist — in Zürich keine Erbschaftssteuer zu bezahlen, obschon die beiden Erblasser hier ihr letztes Domizil hatten, und unbekümmert darum, ob er selbst sich zur Zeit des Erbanfalls vorübergehend in Zürich aufgehalten („residiert“) habe, was deshalb nicht weiter untersucht zu werden braucht.

Die Frage nun, was zu den beweglichen Bestandteilen des in Rußland befindlichen Brandtschen Nachlaßvermögens gehört, kann zur Zeit zwar noch nicht vollständig entschieden werden, da eine endgültige Feststellung des russischen Nachlasses z. Zt. nicht vorliegt. Immerhin steht aber bereits fest, daß es sich bei den Vermögensbestandteilen, die den Gegenstand des Streites bilden, vor allem handelt: einerseits um den sogenannten „Kapitalkonto“ des Erblassers E. H. Brandt bei der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg, im Betrage von rund 2,8 Millionen Rubel, und andererseits um „Wertschriften“ dieses Erblassers, im ungefähren Werte von 2,5 Millionen Rubel, die sich im Besitze der

St. Petersburger Firma befinden. Es empfiehlt sich daher aus praktischen Gründen, heute schon wenigstens über den abgeklärten Streitpunkt zu entscheiden, ob diese zwei bedeutenden Posten des Nachlassvermögens als in Rußland befindlich im Sinne des Staatsvertrages anzusehen sind.

Der fragliche „Kapitalkonto“, d. h. der Anteil des verstorbenen Gesellschafters E. H. Brandt am Geschäftsvermögen (Geschäftskapital) der St. Petersburger Firma, besteht aus dem seinem Verhältnis zum Gesamtvermögen entsprechenden Anteil an den dieses Vermögen bildenden einzelnen Objekten, wie Immobilien, Mobilien, Wertpapiere, Bargeld, Guthaben etc., weniger die Schulden. Ein solches Geschäftskapital wird, auch soweit es bewegliches Vermögen betrifft, steuerrechtlich wohl allgemein, jedenfalls dann, wenn der Sitz der Firma und der Wohnort ihres Inhabers oder ihrer Teilhaber auseinanderfallen, mit Rücksicht auf seine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit als eine Einheit behandelt und als solche, gemäß seiner überwiegenden örtlichen Beziehung, am Orte der Firma, und nicht am Wohnorte des Inhabers oder der Teilhaber, besteuert. Dies ist insbesondere zweifellos der Standpunkt Rußlands in Bezug auf die Erbschaftsteuer; denn Rußland erhob eine solche schon zur Zeit des Vertragsabschlusses gerade vom kaufmännischen Kapital, und es hat auch im vorliegenden Falle unbestrittenermaßen den Geschäftsanteil des Erblassers E. H. Brandt und der Frau Ida Brandt, als zum russischen Nachlass gehörend zur Besteuerung herangezogen. Dahin geht ferner auch die schweizerische Auffassung, insofern, als die bundesgerichtliche Praxis in interkantonalen Doppelbesteuerungssachen für Steuern, bei denen auf die örtliche Beziehung der Steuerobjekte überhaupt abgestellt wird (was allerdings speziell bei der Erbschaftsteuer nicht der Fall ist, da diese in der Schweiz von Mobilien am letzten Wohnsitz des Erblassers erhoben wird), das Geschäftskapital als am Orte der Firma, ja sogar des bloßen Geschäftsbetriebes, steuerrechtlich lokalisiert erklärt hat. Es ist deshalb dem russischen Standpunkte für die Auslegung des Staatsvertrages unbedenklich beizupflichten und demnach der in Rede stehende Vermögenskomplex, auch soweit er nicht Immobilien betrifft, mit dem Rekurrenten als in Rußland befindlich zu

erachten. Gerade der Kanton Zürich hat um so weniger Grund, gegen diese Annahme aufzutreten, als er selbst für das Geschäftskapital der im Kanton niedergelassenen Firmen und Geschäftsbetriebe wegen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit dieses Kapitals zum Orte des Firmen- oder Geschäftssitzes auch auswärts wohnende Inhaber oder Teilhaber besteuert.

Die bei der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg befindlichen „Wertpapiere“ des Erblassers Brandt wären, sofern Brandt sie, nach der Behauptung des Rekurrenten, der Firma zum Zwecke der Kreditbeschaffung dauernd überlassen haben sollte, einer Geschäftseinlage gleichzuhalten (vergl. US 26 I Nr. 79 S. 423) und hätten deshalb nach dem vorstehend Gesagten ohne weiteres ebenfalls als in Rußland befindlich zu gelten. Eine andere Lösung ergäbe sich aber auch nicht, wenn die „Wertpapiere“ von ihrem Eigentümer der Firma nur zur Verwaltung ausgehändigt worden sein sollten. Die „Wertpapiere“ bestehen nämlich (nach den Angaben des vom Regierungsrat erhältlich gemachten sog. russischen Inventars, die sich übrigens mit denen der vom Rekurrenten selbst nachträglich beigebrachten Inventarausweise decken) teils aus Staatspapieren, teils aus Aktien oder Anteilscheinen russischer Gesellschaften. Es handelt sich also in der Hauptsache — jedenfalls bei den Staatspapieren und wohl auch bei den meisten Aktien — um „Wertpapiere“ im Rechtsinn, d. h. um Urkunden, bei denen das darin verbriefte Recht an den Besitz der Urkunde geknüpft ist und mit ihr übertragen wird, und im übrigen — bei allfälligen Namenpapieren (Aktien oder Anteilscheinen), die nicht einfach durch Indossament übertragen werden können — um die gewöhnliche Verurkundung persönlicher Mitgliedschaftsrechte. Diese letzteren nun stellen wiederum Anteile am Vermögen der betreffenden Gesellschaften dar, die als solche, wie bereits ausgeführt, im Sinne des Vertrages als an den russischen Gesellschaftssitzen befindlich anzusehen sind. Und die Wertpapiere machen als konkrete Träger des in ihnen verurkundeten Rechtes dieses selbst zu einer körperlichen beweglichen Sache, derart, daß da, wo sich die Urkunde befindet, auch das Recht lokalisiert erscheint. Dieser Auffassung entsprechend hat Rußland auf Grund seines Territorialsystems tatsächlich seinen Erbschaftsteuer-

anspruch auf die in Frage stehenden Wertchriften des Nachlasses Brandt ausgebehnt, und im gleichen Sinne scheint es, ohne Widerspruch der schweizerischen Behörden, auch schon in dem vom Bundesrate in seinem Geschäftsbericht pro 1889 (BBl 1890 II S. 147 Ziffer 21) erwähnten Falle der Besteuerung des bei einer Bank in Rußland deponierten Nachlasses einer in ihrer Heimat verstorbenen Neuenburgerin vorgegangen zu sein, da jener Nachlaß wohl ebenfalls Wertchriften enthalten haben dürfte.

Dieser Lokalisierung von beweglichen Geschäftsanteilen und Wertchriften nach ihrer sachlichen Beziehung, statt nach der Person ihres Inhabers, steht nicht etwa das Rechtsprinzip: « *mobilia ossibus inhaerent* » entgegen; denn dieses kann natürlich nicht zur Auslegung einer besonderen Vorschrift herangezogen werden, die, gerade abweichend davon, auch mit Bezug auf Mobilien deren eigene örtliche Beziehung als in bestimmter Hinsicht maßgebend erklärt, wie dies in Art. 4 des Staatsvertrages hinsichtlich der territorialen Zuständigkeit zur Erhebung der Erbschaftssteuer mit den Worten « *valeurs se trouvent dans son pays natal* » ausdrücklich geschehen ist.

6. — Da der Rekurrent nach dem Gefagten für den in Rußland befindlichen Nachlaß der Eheleute Brandt, auch soweit er in Mobilien besteht, und danach insbesondere für die beiden, in Erwägung 5 erwähnten Vermögenskomplexe, gemäß dem schweizerisch-russischen Staatsvertrage in Zürich nicht erbschaftssteuerpflichtig ist, so muß der dieser Auffassung widersprechende Inhalt des regierungsrätlichen Entscheides wegen Verletzung des Staatsvertrages aufgehoben werden.

Dies betrifft zunächst ohne Frage die in Disp. II enthaltene Androhung, es würde, bei Nichtbefolgung oder ungenügender Befolgung der Inventarisationsaufgabe, für die Berechnung der Erbschaftssteuern auf die Annahme eines beweglichen auswärtigen Nachlaßvermögens von 44,16 Millionen Franken abgestellt, da in dieser, auf das sog. russische Inventar gestützten Vermögensbemessung jene beweglichen russischen Vermögensbestandteile inbegriffen sind. Der Regierungsrat ist demnach verpflichtet, im Falle der Verwirklichung jener Androhung — wie natürlich auch, sofern die Steuerfestsetzung auf Grund der vom Rekurrenten vorgelegten

Inventarausweise erfolgen sollte — das in Rußland befindliche bewegliche Nachlaßvermögen außer Betracht zu lassen.

Der Rekurrent macht aber weiterhin noch geltend, daß die Befreiung des russischen Nachlasses von der Erbschaftsteuerpflicht auch dessen Einbeziehung unter die Inventarisationspflicht ausschließe und daß daher die Ausdehnung dieser Pflicht auf das russische Nachlaßvermögen überhaupt und speziell auf das russische Geschäft der Firma E. H. Brandt & Cie. in St. Petersburg, wie Disp. I sic verfügt, ebenfalls den Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages verlege. Allein mag auch, nachdem nunmehr definitiv festgestellt ist, daß der Rekurrent vom russischen Geschäftsvermögen in Zürich keine Erbschaftsteuer zu bezahlen hat, eine Inventarisierung speziell dieses Vermögensbestandteiles sich im Hinblick auf die direkte Erbschaftssteuerpflicht des Rekurrenten nicht mehr rechtfertigen lassen, so kann der Rekurrent doch der Inventarisationspflicht mit Bezug auf das gesamte, auch das in Rußland befindliche, bewegliche und sogar unbewegliche Nachlaßvermögen wegen der Frage der Legatsteuerpflicht nicht entgehen. Denn die, wie schon früher festgestellt (Erwägung 3, lit. d), nach der internen Rechtsordnung nicht zu beanstandende Stellungnahme des Regierungsrates bezüglich der in den Testamenten der beiden Erblasser vorgesehenen Legate (daß er diese für einmal — den richterlichen Entscheid hierüber vorbehalten — als zu Recht bestehend und in Zürich besteuert behandelt und dazu den Rekurrenten als Erben für die Legatsteuern haftbar und zu deren Bestimmung unter den gegebenen Verhältnissen — wegen der Bemessung der Legate in Quoten des Nachlasses — ebenfalls inventarisationspflichtig erklärt hat) kann auch nicht als staatsvertragswidrig bezeichnet werden. Es ist von vornherein klar, daß Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages wie den russischen Erben, so auch den russischen Legatar, der nicht in der Schweiz domiziliert ist, vor der Besteuerung des ihm vermachten Vermögens, soweit dieses sich in Rußland befindet, schützt, da die allgemeine Fassung des Textes « *aucun impôt de succession ne sera exigé . . .* » zweifellos auch die Erhebung von Legatsteuern ausschließt. Näherer Erörterung bedarf nur die Frage, wie es sich mit der Anwendung dieser Vertragsbestimmung verhält, wenn Legate —

wie hier zum größten Teil — nicht auf bestimmte Vermögensbestandteile lauten, sondern einfach in Quoten (Prozenten) des Gesamtvermögens angesetzt sind, wobei dieses sich nur teilweise in Rußland befindet.

Bei dieser Sachlage kann nun offenbar nicht nur einfach darauf abgestellt werden, ob die Legate tatsächlich aus den in Rußland befindlichen Vermögensbestandteilen ausgerichtet werden oder nicht, da ja danach ihre Steuerpflicht in der Schweiz unter Umständen rein von der Willkür der mit den Legaten belasteten Erben abhängig wäre. Vielmehr ist zu sagen, daß solche Legate gewissermaßen einen ideellen Bestandteil des gesamten Nachlasses bilden und deshalb die steuerrechtliche Stellung des Gesamtvermögens in dem Sinne teilen, daß sie in der Schweiz — sofern die vertragsgemäßen Voraussetzungen der Steuerfreiheit in der Person des Legatars gegeben sind — im Verhältnis des in Rußland befindlichen Vermögens zum Gesamtvermögen, also mit einer Quote, die derjenigen des russischen Vermögensteils entspricht, steuerfrei bleiben. Schon die Vornahme dieser Abgrenzung der Steuerpflicht setzt aber die Kenntnis des gesamten Nachlassbestandes, mit Einschluß der als solche nicht steuerpflichtigen russischen Partien, voraus.

Dazu kommt, daß im vorliegenden Falle gar nicht feststeht, ob Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages auf die Legatäre in persönlicher Hinsicht zutrifft. Der Rekurrent hat insbesondere weder dargetan, noch auch nur behauptet, daß sämtliche Legatäre Russen seien, wie die vertragsgemäße Steuerbefreiung voraussetzt, sondern sich auf die Vorlegung der Testamente beschränkt, in denen die Legatäre nur dem Namen und der verwandtschaftlichen Beziehung zum Erblasser G. H. Brandt nach bezeichnet sind. Aus diesen Angaben läßt sich die Nationalität nicht mit Sicherheit bestimmen, um so weniger, als nur einzelne der Bedachten als in Rußland domiziliert angeführt sind und unter denselben, bei welchen dies nicht zutrifft, auch verheiratete weibliche Verwandte und Berschwägerte figurieren. Sobald aber auch nur ein einziger Legatar nicht als Russe ausgewiesen ist, kann der zur Bestimmung der Höhe seines Legats und dessen steuerpflichtiger Quote nach dem Zürcherischen Recht zulässigen Inventarisierung des Gesamtver-

mögens der Staatsvertrag nicht entgegengehalten werden. Und dabei kann die Inventarisationspflicht der Natur der Sache nach auch für diesen Legatssteuerzweck nur den Rekurrenten als Universal-erben und Inhaber des Vermögens treffen und von ihm nicht auf Grund seiner persönlichen Steuerfreiheit bezüglich des russischen Vermögens bestritten werden, da ihr eben in der fraglichen Hinsicht selbständige Bedeutung zukommt.

Auch soweit der Regierungsrat ferner grundsätzlich die solidarische Haftbarkeit des Rekurrenten mit den steuerpflichtigen Legatären für die Bezahlung der Legatssteuern in, wie früher festgestellt, an sich vor Bundesgericht nicht anfechtbarer Auslegung des kantonalen Steuerrechts ausgesprochen hat, liegt eine Verletzung des Staatsvertrages, trotz der Berücksichtigung des in Rußland befindlichen, beweglichen und unbeweglichen Vermögens bei Ermittlung dieser Steuern, nicht vor. Denn jene Haftung macht den Erben nicht zum materiellen Subjekte der Legatssteuern, zum Steuerträger selbst, sondern er ist danach nur formeller Steuerzahler, d. h. Vertreter des Steuerträgers für die Zahlungsleistung gegenüber dem Staate, die er jedoch auf die materiell zahlungspflichtigen Legatäre abwälzen kann, indem er berechtigt ist, die Steuerbeträge bei Ausrichtung der Legate in Abzug zu bringen, oder, sofern er die Legate bereits völlig ausbezahlt haben sollte, zurückzufordern. Auf ihn in dieser Eigenschaft aber findet Art. 4 Abs. 4 des Staatsvertrages keine Anwendung. Diese Bestimmung kann vernünftigerweise vielmehr nur das wirkliche, materielle Steuersubjekt im Auge haben, da ja ihr Sinn und Zweck lediglich dahin geht, die russischen Untertanen, die nicht in der Schweiz domiziliert sind, als solche vor allfälliger Erbschafts-Doppelbesteuerung zu bewahren, was nicht in Frage kommt bei einer Steuer, die tatsächlich dem nicht-russischen Legatar gilt und vom russischen Erben auf diesen abgewälzt werden kann. Demnach verstößt Disp. II des angefochtenen Entscheides insofern nicht gegen den Staatsvertrag, als es auf der Voraussetzung beruht, daß der Rekurrent — die Entscheidung des kantonalen Richters hierüber vorbehalten — für die vertragsmäßig zulässigen Legatssteuern zahlungspflichtig sei.

Auch erscheint die in Disp. I verfügte Inventarisierungspflicht.

soweit sie das gesamte russische Nachlassvermögen — in seinen beweglichen und unbeweglichen Bestandteilen — darunter einbezieht, mit Rücksicht auf die Begabsteuererhebung nicht als vertragswidrig; —

erkannt:

Der Rekurs wird als teilweise begründet erklärt und der Entscheid des zürcherischen Regierungsrates vom 9. Dezember 1911 insofern aufgehoben, als durch dessen Dispositiv II dem Umstande nicht Rechnung getragen ist, daß der Rekurrent für das in Rußland befindliche Nachlassvermögen und speziell den Anteil am Kapital der Firma E. S. Brandt & Cie. in St. Petersburg und die bei dieser Firma liegenden Wertpapiere in Zürich nicht erb- schaftsteuerpflichtig ist.

Im übrigen wird der Rekurs, soweit darauf nach den Erwägungen eingetreten werden kann, abgewiesen.

III. Auslieferungsvertrag

mit Oesterreich-Ungarn. — *Traité d'extradition avec l'Autriche-Hongrie.*

89. Urteil vom 13. September 1912 in Sachen Spitaler.

Umfang der Kognitionsbefugnis des Bundesgerichts als Auslieferungsgesetzgebung nach Art. 23 und 24 Ausl.-G. und Art. 181 OG. Bedeutung des in Art. II Ziff. 8 des schweiz.-österreichischen Auslieferungsvertrages enthaltenen Auslieferungstatbestandes des «mit oder ohne Gewalt erfolgten Angriffes auf die Schamhaftigkeit einer Person». Unter denselben fällt auch das Vergehen der Schändung nach § 127 des österreichischen Strafgesetzbuchs.

Das Bundesgericht hat,

da sich ergeben:

A. — Mit Note vom 17. August 1912 hat die k. u. k. österreichisch-ungarische Gesandtschaft in Bern an den schweizerischen Bundesrat das Ansuchen gestellt, die Auslieferung des sich in Lenzburg aufhaltenden österreichischen Staatsangehörigen Karl Spitaler im Sinne des Staatsvertrages vom 10. März 1896 zu bewilligen.

In dem dem Begehren beigegebenen Steckbriefe des k. k. Kreisgerichtes Steyr und einem dazugehörigen Begleitschreiben der nämlichen Amtsstelle an das Obergericht Margau wird der dem Angeeschuldigten zur Last gelegte Tatbestand folgendermaßen dargestellt: Spitaler habe sich im Sommer 1911 in seiner Wohnung in Steyr an den Mädchen Mathilde Baumberger geb. 4. VI. 1900 und Barbara Jungwirth geb. 13. XII. 1897 dadurch sittlich vergangen, daß er den nackten Geschlechtsteil der Baumberger mit seinem Gliede berührt und den nackten Geschlechtsteil der Jungwirth mit seinem Finger betastet habe. Da er diese Handlungen offenbar zur Befriedigung seiner Lüste vorgenommen habe, so liege darin das Vergehen der Schändung nach § 127 des österreichischen Strafgesetzbuches, das bestimmt: „Wer einen Knaben oder ein Mädchen unter vierzehn Jahren oder eine im Zustande der Wehr- oder Bewußtlosigkeit befindliche Person zur Befriedigung seiner Lüste auf eine andere als die in § 127 bezeichnete Weise (nämlich durch Beischlaf) geschlechtlich mißbraucht, begeht, wenn diese Handlung nicht das in § 129 bezeichnete Vergehen (nämlich Unzucht wider die Natur) bildet, das Verbrechen der Schändung und soll mit schwerem Kerker von einem bis zu fünf Jahren, bei erschwerenden Umständen bis zu zehn, und wenn eine der in § 126 erwähnten Folgen eintritt, bis zu zwanzig Jahren bestraft werden.“

B. — Spitaler, der auf Grund des Auslieferungsbegehrens in Lenzburg verhaftet worden ist, hat gegen dieses Einsprache eingelegt und zur Begründung in einer von seinem Rechtsbeistande, Fürsprech Lehner in Wohlten verfaßten Eingabe folgende Einwendungen erhoben:

1. Der in den Akten des Kreisgerichtes Steyr enthaltene Tatbestand sei unrichtig, würde aber auch in dieser Form zur Auslieferung nicht genügen, da es nicht angehe, ihm das Tatbestandsmoment zur Befriedigung seiner Lüste einfach zu imputieren, sondern dafür Anhaltspunkte in den Akten enthalten sein müßten, was nicht zutrefte.

2. Die Schändung sei kein Auslieferungsvergehen im Sinne des Staatsvertrages, da sie in Art. II desselben nicht als solches aufgeführt sei und auch nicht unter die in Ziff. 7—9 ebenda umschriebenen Kategorien von Sittlichkeitsdelikten falle.