

que le recourant a négligé de nantir préalablement les autorités cantonales supérieures, comme il pouvait et devait le faire d'après la loi cantonale.

*Statuant sur ces faits et considérant en droit :*

1. — Le recourant ne niant pas sa qualité de contribuable et la question qu'il soulève consistant uniquement à savoir lequel des cantons de Neuchâtel et du Tessin a le droit de lui réclamer l'impôt, il ne s'agit pas en réalité d'un recours dans le sens de l'art. 178 OJF., mais d'une contestation de droit public entre cantons rentrant dans les cas prévus par l'art. 175, chif. 2 de la dite loi. Or les prescriptions de l'art. 178 ne sont pas applicables à ces contestations et, en particulier, il n'est pas nécessaire d'épuiser les instances cantonales avant de nantir le Tribunal fédéral.

2. — D'après la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la fortune mobilière, dont font aussi partie les créances, est imposable au domicile de l'ayant droit. Même lorsque des biens de cette nature sont placés sous l'administration d'un tuteur dans un autre canton, l'impôt est dû au domicile de l'ayant droit et non au lieu où s'exerce l'administration tutélaire. (Voy. arrêts du Tribunal fédéral, vol. III, page 613; IX, page 16, consid. 3; XII, page 14; XVII, page 21, consid. 2.) Le Tribunal fédéral a de même reconnu que les biens mobiliers échus à une personne dans une succession ouverte hors du canton et non encore partagée sont soumis à l'impôt au lieu de domicile de l'ayant droit et non au lieu de l'ouverture de la succession. (Voy. arrêt du Tribunal fédéral en la cause Blumer, vol. XIV, page 158, consid. 2 et 3). Enfin lorsqu'un contribuable a changé de domicile pendant le courant de l'année, chacun des cantons intéressés a le droit de le soumettre à l'impôt pour le temps pendant lequel il a résidé sur le territoire.

3. — D'après les principes qui précèdent, il est hors de doute que le droit d'imposition pour l'année entière réclamé par le canton de Neuchâtel n'est pas justifié. La souveraineté fiscale se trouve au contraire partagée, dans le cas particulier, entre les deux cantons, celui de Neuchâtel ayant le droit de

soumettre la part de succession de dame Realini à l'impôt jusqu'au 16 avril, tandis que, à partir de cette date, ce droit appartient au canton du Tessin et à la commune de Stabio, où la contribuable a résidé depuis lors.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral  
prononce:

Le recours est déclaré fondé en ce sens que les impôts dus par le recourant Realini sur la part de succession revenant à sa femme devront être payés à l'Etat du Tessin dès le 16 avril 1898 et à l'Etat de Neuchâtel pour la période courant du 1<sup>er</sup> janvier au 16 avril 1898.

118. Urteil vom 16. November 1898 in Sachen Rossi gegen Uri.

*Verwirkung des Rekurses wegen Bezahlung der Steuer in früheren Steuerperioden? — Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges notwendig? — Besteuerung des beweglichen Vermögens bei Domizilwechsel während einer Steuerperiode.*

\* A. Ingenieur Rinaldo Rossi von Sessa (Kanton Tessin) wurde im Jahre 1896 von der Bauunternehmung Martinello, Camosso & Cie. in Unterschächen als technisch-administrativer Leiter beim Bau eines Teilstücks der Klausenstrasse angestellt. Er deponierte in Unterschächen seine Schriften und übte dort auch das Stimmrecht in eidg. Angelegenheiten aus. Im Jahre 1896 blieb er in Unterschächen vom Juni bis Ende Oktober. Es wurde ihm für dieses Jahr ein Selbsttaxationsformular für die Steuer zugestellt; er gab darin sein Gesamteinkommen auf 4000 Fr. an und bezahlte das Steuerbetreffnis. Im Jahre 1897 brachte er die Zeit vom Mai bis 23. Oktober wiederum in Unterschächen zu. Als ihm neuerdings ein Selbsttaxationsformular zugesandt wurde, verlangte er Herabsetzung des im Kanton Uri zu bezahlenden Einkommens auf 1400 Fr., da 4000 Fr. seinen Erwerb für das

\* Infolge eines Versehens der Druckerei ist hier der Thatbestand unverkürzt wiedergegeben.

ganze Jahr darstellen, er aber nur einige Monate im Kanton Uri zubringe. Der Regierungsrat von Uri entschied seine Beschwerde am 17. Juli 1897 in dem Sinne, daß er das im Kanton Uri zu versteuernde Nettoeinkommen des Rekurrenten auf 3100 Fr. ansetze, den Rekurs aber im übrigen abwies. Die Begründung dieses Entscheides geht dahin: Nach Art. 10 des Steuergesetzes sei jeglicher Erwerb aller im Kanton befindlichen Bürger, Niedergelassenen und Aufenthaltler daselbst steuerpflichtig; dies treffe auch zu auf den Gehalt des Rekurrenten, da er im Kanton Uri verdient werde. Ein Steueranspruch einer Tessinergemeinde auf im Kanton Uri bezogenes Einkommen sei unstatthaft. Rossi bezahlte daraufhin auch die Steuer pro 1897. Er hielt sich alsdann wieder im Sommer 1898, und zwar nach seiner Behauptung, die von seinen Dienstherrn bestätigt wird, vom 7. Juni bis 24. August 1898 in Unterschächen auf. Als der Gemeinderat von Unterschächen für dieses Jahr die Bezahlung der Steuer auf Grundlage der Taxation für das Jahr 1897 verlangte, setzte sich Rossi dem entgegen und verlangte Zulassung einer Selbsttaxation, und als ihm diese nicht bewilligt wurde, setzte er gleichwohl in einer Selbsttaxation sein im Kanton Uri steuerbares Einkommen für das Jahr 1898 auf 1000 Fr. an. Der Gemeinderat anerkannte diese Selbsttaxation nicht, und ein gegen diesen Entscheid ergriffener Rekurs an den Regierungsrat ist von diesem mit Beschluß vom 23. Juli 1898 abgewiesen worden.

B. Nunmehr hat Rossi den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht wegen Doppelbesteuerung und willkürlicher Steuereinschätzung ergriffen, mit den Anträgen: Seine für das Jahr 1898 vorgenommene Selbsttaxation für das im Kanton Uri zu versteuernde Einkommen sei als richtig anzuerkennen und es seien die ihn betreffenden Steuerzettel in diesem Sinne zu modifizieren; demnach sei der angefochtene Beschluß des Regierungsrates aufzuheben. Zur Begründung stellt er auf die in Fakt. A wiedergegebenen Thatsachen ab und führt weiterhin aus, er sei immer noch in Sessa domiziliert und dort steuerpflichtig (wofür er eine Bescheinigung des dortigen Gemeinderates einlegt); auch legt er ein Zeugnis seiner Dienstherrn ein, wonach ihm für seine im

Jahre 1898 für diese Firma verrichtete Arbeit eine Summe von höchstens 1000 Fr., alles inbegriffen, bezahlt worden ist. Sein rechtlicher Standpunkt ist der: er könne im Kanton Uri nur für eine im Verhältnis zu seinem Aufenthalte daselbst stehende Quote seines jährlichen Einkommens zur Steuer herangezogen werden. Ueberdies beschwert er sich darüber, daß ihm für das Jahr 1898 kein Selbsttaxationsformular zugestellt worden sei, während man es mit andern Steuerpflichtigen anders gehalten habe.

C. Der Regierungsrat des Kantons Uri trägt auf Abweisung des Rekurses an. Er verweist auf die Motivierung seiner beiden Beschlüsse vom 17. Juli 1897 und 23. Juli 1898 und stellt überdies insbesondere darauf ab, daß der Rekurrent seine in Unterschächen deponierten Schriften nie zurückgezogen habe. Was die Nichtzustellung eines Selbsttaxationsformulars pro 1898 betreffe, so hätte der Rekurrent, wenn er an seiner Taxation pro 1897 etwas habe ändern wollen, gemäß Gesetz ein bezügliches Begehren im Dezember 1897 stellen sollen. Die Rekursbeantwortung nimmt sodann noch den Standpunkt ein, der Rekurs erscheine als verspätet, da er gegen den Entscheid vom 17. Juli 1897 hätte gerichtet werden sollen, worin die Frage der Doppelbesteuerung entschieden worden sei. Endlich bemerkt die Rekursbeantwortung, der Rekurrent habe das Rechtsmittel des Weiterzuges an das Obergericht gegen den Entscheid des Regierungsrates nie benützt.

D. Der Regierungsrat des Kantons Tessin beschränkt sich in seiner Vernehmlassung darauf, zu bemerken, der Rekurrent habe seinen Wohnsitz stets in Sessa gehabt und sei dort im Verzeichnisse der Stimmberechtigten sowie im Steuerverzeichnis eingetragen, in letzterem für 1200 Fr. jährlichen Nettoeinkommens; er habe die Steuer in Sessa immer bezahlt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Einwendung des Rekursbeklagten, der Rekurs hätte gegen den Beschluß vom 17. Juli 1897 gerichtet werden sollen, und da das nicht geschehen sei, sei ein Rekurs gegen den Entscheid vom 23. Juli 1898 unstatthaft, hält nicht Stich. Denn aus den Thatsachen der Bezahlung der Steuer in den Jahren 1896 und 1897 und des Nichtergreifens eines staatsrechtlichen

Rekurses gegen den frühern Beschluß darf ein Verzicht auf das Rekursrecht für das Jahr 1898 nicht gefolgert werden, wie denn überhaupt im allgemeinen aus der Säumnis in der Geltendmachung eines Rechts nicht auf einen Verzicht geschlossen werden darf. Das Rekursrecht entsteht vielmehr mit jeder Verfügung, durch welche sich der Rekurrent in seinen verfassungsmäßigen Rechten verletzt glaubt, neu, und da er das gegenüber dem Beschlusse des Regierungsrates von Uri vom 23. Juli 1898 behauptet, ist der Rekurs hiergegen nicht verwirkt und rechtzeitig eingereicht.

2. Ebenso unbegründet, wie die eben erledigte, ist die weitere Einwendung des Rekursbeklagten (aus welcher er übrigens keine bestimmten Folgerungen zieht), der Rekurrent hätte vor der Anrufung des Bundesgerichts den kantonalen Instanzenzug erschöpfen sollen. Denn das Bundesgericht hat in konstanter Praxis (vgl. Amtl. Samml., Bd. V, S. 150 Erw. 1; Bd. VI, S. 177; Bd. XVII, S. 349 Erw. 2) ausgesprochen, daß in Rekursen wegen Doppelbesteuerung, wenigstens unter den Umständen, wie sie hier vorliegen, der kantonale Instanzenzug nicht durchlaufen werden müsse, es zur Zulässigkeit des staatsrechtlichen Rekurses vielmehr genüge, daß eine Verfügung einer kantonalen Behörde vorliege. Der Rekurs ist daher auch nicht durch Unterlassung des Weiterzuges an das Obergericht verwirkt, und kann auch nicht als verfrüht bezeichnet werden, und es ist sonach auf ihn einzutreten.

3. In der Sache selbst ist nun zu bemerken: Wenn der Rekurrent geltend macht, er könne vom Kanton Uri nur pro rata seines tatsächlichen Aufenthaltes daselbst zur Besteuerung herangezogen werden, während für die übrige Zeit einzig der Kanton Tessin steuerberechtigt sei, so findet er sich mit diesem Standpunkt im vollsten Einklange mit der bundesgerichtlichen Praxis; denn diese hat stets den Grundsatz ausgesprochen, daß das bewegliche Vermögen eines Steuerpflichtigen dann, wenn er während einer bestimmten Steuerperiode sein Domizil wechselt, nur pro rata seines Aufenthaltes im Kantonsgebiete besteuert werden dürfe (Amtl. Samml., Bd. I, S. 13 Erw. 2; Bd. II, S. 12 Erw. 2; Bd. III, S. 10 Erw. 2, S. 188 Erw. 2; Bd. IV, S. 201

Erw. 1; Bd. VIII, S. 705 Erw. 2; Bd. XVII, S. 349 ff.). Fragt es sich danach, in welchem Zeitraume der Rekurrent im Jahre 1898 als im Kanton Uri (in Unterschächen) domiziliert zu gelten habe, so ist allerdings richtig, daß er dort seine Schriften für das ganze Jahr deponiert und offenbar auch jetzt noch nicht zurückgezogen hat. Allein dieser Umstand kann doch nicht einen Steuerwohnsitz in Unterschächen für das ganze Jahr begründen; maßgebend ist nach der bundesgerichtlichen Praxis vielmehr das tatsächliche Wohnen, der faktische Aufenthalt. Und da muß nun nach den Erklärungen des Arbeitgebers des Rekurrenten, deren Richtigkeit anzuzweifeln kein Anlaß vorhanden ist, und die auch vom Rekursbeklagten nicht bemängelt werden, angenommen werden, dieser Aufenthalt habe nur vom 7. Juni bis zum 24. August gedauert, d. h. 78 Tage. Nur für diesen Zeitraum ist daher der Rekursbeklagte steuerberechtigt, für diese Zeit aber alsdann in der Weise, daß der Kanton Uri die diesem Zeitraum entsprechende Quote vom Gesamteinkommen des Rekurrenten besteuern darf. In diesem Sinne ist somit der Rekurs als begründet zu erklären. Dabei ist zu bemerken, daß der Rekurrent selber sein im Kanton Uri zu versteuerndes Einkommen auf 1000 Fr. angiebt; es steht daher dem Kanton Uri frei, ihn entweder für diesen Betrag zu besteuern oder eine Schätzung für die 78 Tage des Aufenthaltes auf dem Gebiete des Kantons Uri vorzunehmen.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen als begründet erklärt.