45. Urteil vom 18. Mai 1904 in Sachen
Meyer-Reichlin gegen Regierungsrat Luzern.

Rekurs gegen die Auflage einer Nachsteuer wegen behaupteter Verletzung der Rechtsgleichheit, willkürlicher Gesetzesanwendung und willkürlicher Berechnung. Stellung des Bundesgerichts.

A. Nach dem luzernischen Steuergesetz vom Jahre 1867 (§ 38) wird die Nachsteuer für zu wenig bezahlte Steuern auf 20 Jahre zurück angelegt, und zwar muß die einfache oder doppelte Steuer nachbezahlt werden je nach der Größe des verheimlichten Betrags im Verhältnis zum wirklichen Vermögen, und der vierfache Betrag der vorenthaltenen Steuer, wenn der Steuerpflichtige gegen die Taxation des Vermögens oder Erwerbs bei der taxierenden Behörde sich beschwert oder den Rekurs ergriffen und durch unrichtige Angaben eine Reduktion der Taxation bewirkt hat. Das am 1. Januar 1894 in Kraft getretene und gegenwärtig geltende Steuergesetz vom 30. November 1892 enthält im wesentlichen die nämlichen Grundsätze über die Nachsteuern, insbesondere die Voraussetzung der vierfachen Nachsteuer (§ 45), und bestimmt noch speziell, daß, wenn der nötige Aufschluß oder die Vorlage der Akten, aus denen der Vermögensstand ersichtlich ist, verweigert wird, die Steuerbehörde den Nachlaß nach ihrem Ermessen taxiert und es dann Sache des Steuerpflichtigen ist, die Unrichtigkeit der Taxation nachzuweisen (§ 45 Abs. 5). Für Nachsteuern, die für die Periode vor Inkrafttreten des Gesetzes zurück angelegt werden, gelten die Bestimmungen des Steuergesetzes von 1867 (§ 54). Im übrigen wird das letztere Gesetz als außer Wirksamkeit gesetzt erklärt (§ 56 litt. a). Nach dem alten (§ 21 Abs. 3) sowohl, als nach dem neuen Steuergesetz (§ 25) ist alle 4 Jahre eine neue Taxation des Vermögens und Erwerbs vorzunehmen, und zwar findet nach dem letztern Gesetze Selbsttaxation statt. Die Gemeinderäte haben alljährlich die Steuerregister nach den jeweiligen eingetretenen Veränderungen — Erbschaft, Verheiratung u. s. w. — zu bereinigen (§ 21 des alten, § 28 des geltenden Gesetzes).

Durch Rekursentscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern

vom 30. Dezember 1903 wurden die Erben des im Januar 1902 in Luzern verstorbenen Arztes Dr. Josef Meyer, worunter die Rekurrentin, zur Bezahlung einer Nachsteuer von 82,064 Fr. 65 Cts. verurteilt. Der Entscheid setzt das steuerpflichtige Vermögen des Erblassers beim Tode (Schlußvermögen), wesentlich in Übereinstimmung mit dem Stadtrate Luzern als 1. Instanz, auf 365,000 Fr. fest, während der Erblasser damals 80,000 Fr. versteuert hatte. Es wird sodann, mit Hinweis auf die Praxis, der Vermögensbestand in den letzten 20 Jahren bis 1883 in der Weise berechnet, daß Jahr für Jahr der mutmaßlich erzielte Vermögensvorschlag in Ansatz gebracht und so der Vermögensbestand des unmittelbar vorangehenden Jahres ermittelt wird. Es ergibt sich so, bei der Annahme, das Kapital habe einen Durchschnittszins von 5 % abgeworfen und ein Teil desselben sei für den Lebensunterhalt verwendet worden, für das Jahr 1883 ein Vermögen von 165,000 Fr. statt der damals versteuerten 42,000 Fr. Die Erben hätten zwar behauptet, so wird in der Begründung ausgeführt, daß der Vermögenszuwachs kein stetiger, sondern sehr schwankend und zeitweise außerordentlich stark gewesen sei, weshalb die mechanische Anwendung der Regel zu Unbilligkeiten führe. Allein ihr Versuch, an Hand der Zinscodel und der Konto-Korrentauszüge der Banken den Vermögensbestand für jedes einzelne Jahr festzustellen, könne nicht maßgebend sein, da der Erblasser festgestelltemaßen zahlreiche Gülden besessen habe, die in den Zinsbüchern nicht eingetragen gewesen seien — für den Beginn der Nachsteuerperiode ließen sich solche Gülden im Betrage von gegen 30,000 Fr. nachweisen — und da im Nachlasse auch Aktien vorhanden seien, die in den Bankauszügen nicht erscheinen. Bei dieser Vermögensskala nun wird die alljährlich hintergangene Steuer berechnet und hievon (vom Jahre 1884 an) der vierfache Betrag als Nachsteuer angelegt, wobei sich der eingangs genannte Gesamtbetrag von 82,064 Fr. 65 Cts. ergibt. Für den Bezug der vierfachen Steuer wird darauf abgestellt, daß der Erblasser in den Jahren 1884 und 1885 in Willisau und Luzern gegen die Steuertaxation von 70,000 Fr. und 80,000 Fr. reklamiert und durch unrichtige Angaben jeweilen eine Herabsetzung erreicht habe. Die Voraussetzungen der vierfachen Nachsteuer nach dem

alten und neuen Steuergesetze seien daher gegeben. Die Ansicht der Erben, daß die Wirkungen der Reklamationen von 1884/85 auf die Zeit der Gültigkeit des alten Steuergesetzes beschränkt seien, sei unrichtig; denn das neue Gesetz enthalte über die Nachsteuern dieselben Grundsätze wie das alte, insbesondere hinsichtlich der vierfachen Nachsteuer, und es sei daher nicht einzusehen, weshalb mit dem Erlaß des neuen Gesetzes die Folgen des unter dem alten Gesetze verübten Steuerunrechts aufhören sollten. Die Praxis habe denn auch stets dahin entschieden, daß die vierfache Nachsteuer, einmal verschuldet, solange fortzubauern habe, als nicht die Besteuerung dem wirklichen Vermögensbestande entspreche.

B. Gegen diesen Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern hat Frau Dr. Meyer-Reichlin als Erbin ihres verstorbenen Ehemannes rechtzeitig den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen. Der Entscheid wird wegen Rechtsverweigerung (Art. 4 BV) in dreifacher Hinsicht angefochten:

a. Die Berechnung der vierfachen Nachsteuer für die Zeit der Geltung des neuen Steuergesetzes (vom 1. Januar 1894 an) soll sowohl gegen die ausdrücklichen Bestimmungen des letztern in den §§ 54 und 56, als auch gegen die allgemeinen Grundsätze über die zeitliche Geltung der Gesetze verstoßen und daher willkürlich sein. Die Verletzung des Gesetzes, die in den Reklamationen des Erblassers von 1884/85 gefunden werde, habe mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes notwendigerweise aufgehört, Rechtswirkungen zu erzeugen. Unter der Herrschaft des neuen Gesetzes habe aber Dr. Meyer keine Steuerreklamationen im Sinn von § 45 erhoben; seine Selbsttaxationen seien vielmehr jeweilen von den Behörden anerkannt worden. Es könne somit von 1894 an höchstens eine zweifache Nachsteuer erhoben werden.

b. Eine Rechtsverweigerung soll ferner darin liegen, daß bei der Nachsteuerberechnung der alljährliche Zuwachs und nicht derjenige von 4 zu 4 Jahren zu Grunde gelegt sei, obgleich nach dem alten wie nach dem neuen Steuergesetz nur alle 4 Jahre eine neue Taxation des Vermögens und Erwerbs stattfindet. Es werde also als Nachsteuer mehr beansprucht als die vorenthaltene Steuer, während das Gesetz von einer solchen verschiedenen Berechnung der Steuer und Nachsteuer nichts sage, sondern zweifel-

los, wie sich schon aus dem Ausdruck „vorbehaltene“ Steuer in § 45 ergebe, die letztere genau wie die erstere berechnet wissen wolle. Die ständige Praxis, auf die sich der Regierungsrat berufe und deren Existenz übrigens bestritten werde, könne gegen das Gesetz nicht aufkommen.

c. Endlich soll die im angefochtenen Entscheide enthaltene Vermögensskala willkürlich sein, einmal weil auf eine bloß mutmaßliche Berechnung statt einer mathematisch genauen niemals abgestellt werden dürfe, und sodann, weil auf das Begehren der Erben, es sei über einen in ihrem Auftrage von einem Fachmann an Hand der Bücher und der Bankauszüge aufgestellten Status über Vermögen und Zuwachs seit 1883 eine Expertise zu erheben, nicht eingetreten worden sei. Der Regierungsrat habe sich also über sachliche Berechnungen hinweggesetzt, um sich mit einer bloß dem Fiskus günstigen Wahrscheinlichkeitsrechnung zu begnügen.

Demgemäß wird beantragt, es sei der angefochtene Entscheid im ganzen Umfang aufzuheben, eventuell soweit vom Jahre 1894 an die vierfache Nachsteuer berechnet und der jährliche Vermögenszuwachs statt der vierjährigen der Nachsteuer zu Grunde gelegt werde.

C. Der Regierungsrat des Kantons Luzern hat Abweisung des Rekurses beantragt und zu den einzelnen Beschwerdepunkten ausgeführt:

a. Der Grundsatz, daß eine unter dem alten Steuergesetz erhobene und von Erfolg begleitete unrichtige Steuerreklamation für so lange, und zwar auch unter der Herrschaft des neuen Gesetzes, die Strafe der vierfachen Nachsteuer nach sich ziehe, als nicht durch eine richtige Selbsttaxation das Unrecht gutgemacht sei, sei bisher in allen dem vorliegenden gleichartigen Nachsteuerfällen zur Anwendung gebracht worden. (Der Regierungsrat legt einen solchen Entscheid aus dem Jahre 1896 vor, sowie eine amtliche Ausgabe des Steuergesetzes mit grundsätzlichen Entscheiden des Regierungsrats aus dem Jahre 1902, worin derselbe abgedruckt ist.) Es könne also von einer ausnahmsweisen Behandlung der Rekurrentin und somit von Rechtsverweigerung jedenfalls keine Rede sein. Jener Grundsatz sei aber auch an sich richtig, weil in

beiden Gesetzen die Voraussetzungen der vierfachen Nachsteuer genau die nämlichen seien.

b. Die Berechnung der Nachsteuer nach dem jährlichen Vermögenszuwachs, statt nach demjenigen einer vierjährigen Steuerperiode beruhe auf einem Großratsbeschlusse vom Jahre 1891, der auch für das neue Steuergesetz gelte und wonach „die Berechnung der Nachsteuer auf einheitlicher Grundlage von Jahr zu Jahr vorzunehmen“ sei. Darnach werde in allen Nachsteuerfällen so verfahren, weshalb eine ungleiche Behandlung der Rekurrentin auch hier nicht in Frage kommen könne. Diese Praxis sei aber sachlich gerechtfertigt, weil von der vorenthaltenen Steuer keine Zinsen berechnet würden. Übrigens hätte vorliegend der Vermögenszuwachs, soweit er wenigstens auf Spekulationsgewinn beruhe, nicht nur bei der vierjährlichen Taxation, sondern auch bei der jährlichen Vereinigung der Steuerregister durch die Gemeinderäte berücksichtigt werden können.

c. Die von den Erben beantragte Expertise über den Vermögenszuwachs sei abgelehnt worden, weil auf ihre Resultate doch nicht hätte abgestellt werden können; denn sie hätte sich lediglich auf die festgestelltermäßig unvollständigen Buch- und Bankauszüge des Erblassers stützen und daher für ein bestimmtes Jahr jeweilen nur das Vorhandensein eines Mindestvermögens, nicht aber das wirkliche Vermögen eruieren können. Bei der Berechnung der Steuerbehörden sei den Verhältnissen in billiger Weise Rechnung getragen und zu Gunsten der Nachsteuerpflichtigen angenommen worden, daß der Zuwachs in spätern Jahren größer gewesen sei, als in früheren. Es seien hiebei die nämlichen Grundsätze wie in allen ähnlichen Nachsteuerfällen zur Anwendung gelangt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Rekurrentin fühlt sich in erster Linie dadurch beschwert, daß den Erben des Dr. Meyer für die Zeit der Geltung des Steuergesetzes von 1892, d. h. von 1894 an, eine vierfache statt nur eine doppelte Nachsteuer auferlegt worden ist. Nun steht aber einerseits nach der Begründung des angefochtenen Entscheides und der Vernehmlassung des Regierungsrates fest, und ist übrigens auch von der Rekurrentin nicht bestritten worden, daß die kanto-

nale Steuerbehörde in diesem Punkte eine schon im Jahre 1896 aufgestellte und seither regelmäßig betätigte Praxis befolgt hat, sodas von einer ausnahmsweisen, gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstößenden Behandlung der Rekurrentin keine Rede sein kann; und andererseits kann auch nicht gesagt werden, daß diese Praxis, weil gegen klares und unzweideutiges Recht offensichtlich verstößend, willkürlich sei. Die ihr zu Grunde liegende Auffassung nämlich, daß, angesichts der materiellen Gleichheit der Grundsätze über die Nachsteuer und speziell der Voraussetzung der vierfachen Nachsteuer im alten und neuen Gesetz, Nachsteuerfälle so behandelt werden sollen, wie wenn keine Gesetzesänderung stattgefunden hätte, ist gewiß, zumal vom praktischen Standpunkt aus, vertretbar und liegt wahrscheinlich auch in den Intentionen des Gesetzgebers. Und wenn ihr auch rechtlich erhebliche Bedenken entgegenstehen sollten, so erschiene sie doch weder mit anerkannten allgemeinen Grundsätzen über die zeitliche Geltung der Gesetze, noch speziell mit der in § 56 des Steuergesetzes ausgesprochenen Aufhebung des alten Gesetzes schlechterdings unvereinbar, sobald mit dem Regierungsrat das Gewicht darauf gelegt wird, daß der Tatbestand der unrichtigen Besteuerung infolge falscher Vorgaben im Reklamationsverfahren als beim Inkrafttreten des neuen Gesetzes noch vorhanden auch von diesem ergriffen werden konnte.

2. Was den zweiten Beschwerdepunkt anbetrifft, nämlich die Berücksichtigung des Vermögenszuwachses von Jahr zu Jahr, statt jeweilen nur auf das Ende einer vierjährigen Steuerperiode, so haben die Steuerbehörden hiebei eine schon im Jahre 1891 vom Großen Räte erteilte Weisung befolgt, und die Rekurrentin hat der positiven Versicherung des Regierungsrates gegenüber, daß es sich um eine ständig befolgte Praxis handle, keinen Nachsteuerfall namhaft machen können, in welchem seit jener Weisung des Großen Rates vom Regierungsrat anders verfahren worden wäre. Es kann also auch hier eine ungleiche Behandlung der Rekurrentin nicht in Frage kommen. Im übrigen muß allerdings zugegeben werden, daß der Wortlaut des Gesetzes, wonach der vierfache Betrag der „vorenthaltenen Steuer“ nachzuleisten ist, vorliegend insofern für die Auffassung der Rekurrentin spricht, als ein Teil der jährlichen Vorschläge im Vermögen des Erb-

lassers anerkanntermaßen aus Kapitalzinsen herrührt und daher bei den jährlichen Vereinigungen der Steuerregister jedenfalls nicht hätte berücksichtigt werden können. Allein wenn somit hier auch wirklich eine unrichtige Anwendung des Gesetzes vorliegt, so kann doch nicht von einer dadurch begangenen Willkür und Verletzung des Grundsatzes des Art. 4 BV gesprochen werden, wenn berücksichtigt wird, daß der Regierungsrat dabei wie in allen andern Nachsteuerfällen nur die ihm vom Großen Räte, also der ihm übergeordneten Aufsichtsbehörde, im Jahre 1891 gegebene Weisung befolgt hat. Die Annahme einer ungleichen Behandlung der Rekurrentin nur nach Laune und Willkür ist damit nicht vereinbar; wegen eines bloßen error in iudicando aber kann das Bundesgericht, wie es schon oft genug ausgesprochen hat, gegen kantonale Entscheide im staatsrechtlichen Verfahren nicht einschreiten.

3. Der Regierungsrat stellt im angefochtenen Entscheide fest, daß der Vermögensbestand des Erblassers in den letzten 20 Jahren aus den unvollständig geführten Büchern und sonstigen Akten nicht mit Sicherheit ermittelt werden kann, da der Erblasser — was auch die Rekurrentin nicht bestreitet — Gülten und Aktien in erheblichem Betrag nachweisbar besessen hat, die in den Zinsbüchern und Bankauszügen nirgends figurieren. Es lag daher in der Natur der Sache und entsprach der Vorschrift des § 45 Abs. 5 des Steuergesetzes, der in solchem Fall die Taxation in das Ermessen der Behörde legt, daß für die 20 in Betracht kommenden Jahre eine Vermögensskala nach gewissen Wahrscheinlichkeitsmomenten aufgestellt wurde. Es ist unverständlich, wieso eine solche, einfach nicht zu vermeidende, mutmaßliche Berechnung, wie in der Rekurschrift geltend gemacht wird, schon an sich willkürlich sein soll. Selbstverständlich ist es sodann nicht Sache des Bundesgerichts als Staatsgerichtshof, zu prüfen, ob die kantonalen Steuerbehörden hiebei von mehr oder weniger richtigen Grundsätzen ausgegangen sind; die Rekurrentin hat es zudem in dieser Beziehung an jeder Kritik fehlen lassen. Ebenso wenig kann sich die Rekurrentin dadurch beschwert fühlen, daß der Regierungsrat auf die von den Erben beantragte Expertise nicht eingetreten ist, und zwar formell nicht, weil die Gründe hiefür — die Unvollständigkeit der Zinsrodel und Bankauszüge — dem angefochtenen

Entscheide mit aller Deutlichkeit zu entnehmen sind, und materiell nicht, weil diese Gründe nicht nur nicht willkürlich, sondern augenscheinlich zutreffend sind; denn es ist klar, daß eine Expertise, die sich auf Bücher und sonstige Akten stützt, die, wie feststeht, unvollständig sind, keinen maßgebenden Wert haben kann.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

46. Urteil vom 2. Juni 1904 in Sachen Gisler gegen Obergericht Uri.

Frist zum staatsrechtlichen Rekurs; Beginn: « Mitteilung » oder « Eröffnung ». Art. 178 Ziff. 3 OG. — Zulässigkeit der Anfechtbarkeit eines Zwischenurteils (in casu in einem Injurienprozess) gleichzeitig mit der Anfechtung des Endurteils mittelst staatsrechtlichen Rekurses. — Willkürliche Auslegung von kantonalsprozessrechtlichen Bestimmungen durch die kantonalen Gerichte; nicht genügend für Begründeterklärung des Rekurses, wenn sie auf langjähriger Praxis beruht. — Willkürliche Zulassung einer Beweiserhebung durch Zeugen gegenüber einer öffentlichen Urkunde. — Unzulässigkeit einer Parteilentschädigung im staatsrechtlichen Verfahren (Art. 221 OG.).

A. Am 10. März 1901 gelangte in der (Dorf-) Gemeindeversammlung von Altdorf eine von der freisinnigen Partei der Gemeinde ergriffene, schon im Dezember 1900 verhandelte Gemeindeinitiative betreffend Einführung der geheimen Abstimmung für die Wahlen in den Gemeinderat neuerdings zur Behandlung und Abstimmung. Die Versammlung wurde von dem der freisinnigen Partei angehörenden Rekurrenten Dr. med. Karl Gisler als damaligem Gemeindepräsidenten geleitet. Als Stimmzähler amtierten die (offenbar) ebenfalls freisinnigen Gemeindefreiber J. Walter und Gemeindevorsteher J. Zündergand. Nach der offenen Abstimmung wurde das Handmehr zu Gunsten der Initiative vergeben. In Nr. 11 vom 16. März 1901 des „Urner Wochenblattes“, eines in Altdorf herausgegebenen konservativen Partei-