

de constater que c'est bien ainsi que le jugement doit être interprété. Or en partant de cette interprétation du jugement, on doit admettre qu'il a eu pour conséquence la mainlevée définitive de l'opposition, avec faculté pour Dailly, s'il estime que la dette est éteinte par la restitution des fûts, de requérir l'annulation de la poursuite en s'adressant au juge, seul compétent, d'après l'art. 85, pour trancher cette question de droit matériel. C'est donc à bon droit que, ne se trouvant en présence d'aucune annulation ou suspension de la poursuite au sens de l'art. 85 LP, l'autorité cantonale de surveillance a invité l'office des poursuites à donner suite à la réquisition de saisie du 29 mai 1908.

Par ces motifs,

La Chambre des Poursuites et des Faillites
prononce :

Le recours est écarté.

A. STAATSRECHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

ARRÊTS DE DROIT PUBLIC

Erster Abschnitt. — Première section.

Bundesverfassung. — Constitution fédérale.

I. Rechtsverweigerung und Gleichheit vor dem Gesetze.

Déni de justice et égalité devant la loi.

96. Urteil vom 28. Oktober 1908 in Sachen Erben Spühler gegen Wasserkingen und Regierungsrat Zürich.

Berechtigung zum Bezug der Armennachsteuer nach zürcherischem Steuerrecht. Zürch. Steuerges. vom 24. April 1870, § 38; zürch. Gemeindegesetz vom 27. Juni 1875, § 147. Strafcharakter der Nachsteuer. Unzulässigkeit der Nachsteuer, wenn der Steuerberechtigte in Kenntnis der Steuerpflicht des Pflichtigen dessen Steuerveranlagung und den Bezug der Steuer unterlassen hat. Grundsatz von Treu und Glauben in Steuersachen.

A. Das zürcherische Steuergesetz vom 24. April 1870 bestimmt in § 38, der im Titel V „Folgen unrichtiger Angaben“ steht: „Ergibt sich, daß ein Pflichtiger sein Vermögen unvollständig versteuert hat, so ist eine Steuernachzahlung zu beziehen. Dieselbe beträgt das Fünffache der in den letzten zwei Jahren

„dem Staate zu wenig bezahlten Beträge.“ § 147 des zürcherischen Gemeindegesetzes vom 27. Juni 1875 lautet: „In Fällen „unvollständiger Versteuerung ist Nachzahlung im gleichen Verhältnis wie für die Staatssteuern zu leisten.“ Nach § 136 des Gemeindegesetzes haben an die Ausgaben für das Armenwesen alle im Gebiete des Kantons in oder außer der Heimatgemeinde wohnenden Gemeindeglieder beizusteuern.

B. Am 18. März 1905 starb in Zürich alt Bankdirektor Theodor Spühler. Die waisenamtliche Inventarisierung ergab für die Jahre 1903—1905 an Stelle der versteuerten 680,000 Fr. ein steuerpflichtiges Vermögen von 1,310,000 Fr., 1,340,000 Fr. und 1,430,000 Fr. Gestützt hierauf legte die Finanzdirektion den Erben in Anwendung von § 38 des Steuergesetzes für die Jahre 1903 und 1904 eine Nachsteuer von 27,450 Fr. auf.

Spühler war, jedenfalls ursprünglich, Bürger der zürcherischen Gemeinde Wasterkingen gewesen. Im Jahre 1875 war er Bürger der Stadt Zürich geworden. Es ist streitig, ob er bei seinem Tode noch Bürger von Wasterkingen war. Die letztere Gemeinde hat ihn niemals mit Armensteuer belegt, weil der Gemeinderat befürchtete, durch die Erhebung der Steuer das Wohlwollen des angesehenen Mitbürgers, der jährlich Unterstützungen für die Gemeindecassen sandte, zu verschärfen.

Am 15. März 1907 beschloß der Gemeinderat Wasterkingen in seiner Eigenschaft als Armenpflege, es seien den Erben Spühler die Nachzahlungen der einfachen Armensteuern für die Jahre 1895—1906 von demjenigen Vermögen aufgelegt, von dem während dieser Zeit die Steuern an den Staat entrichtet worden sind, ferner die fünffache Armennachsteuer von dem in den Jahren 1903 und 1904 dem Staate gegenüber nicht versteuerten Vermögen, gemäß § 147 des Gemeindegesetzes in Verbindung mit § 38 des Steuergesetzes. Die sich hieraus ergebende Armensteuernachforderung betrug insgesamt 39,405 Fr. Auf die Beschwerde der Erben Spühler, die u. a. geltend machten, daß der Erblasser seit 1875 infolge Verzichtes nicht mehr Bürger von Wasterkingen gewesen sei, erklärte der Bezirksrat Bülach durch Entscheid vom 25. Juni 1907 die Gemeinde Wasterkingen als berechtigt, von den Erben Spühler für die Jahre 1895 bis 1906

die einfache Armennachsteuer zu beziehen, nicht aber die fünffache Nachsteuer pro 1903 und 1904. Der Bezirksrat nahm an, daß ein Verzicht Spühlers auf das Bürgerrecht von Wasterkingen nicht nachgewiesen sei. Der Entscheid des Bezirksrats wurde von beiden Parteien an den Regierungsrat weitergezogen. Am 7. Mai 1908 beschloß der Regierungsrat: „I. Die Rekurse der Erben „Spühler in Zürich und des Gemeinderates Wasterkingen werden „teilweise gutgeheißen und der Entscheid des Bezirksrates Bülach „vom 25. Juni 1907 aufgehoben. II. Der Gemeinderat Wasterkingen ist berechtigt, von den Erben Spühler für die Jahre 1903 „und 1904 eine Nachsteuer im Betrage von 22,650 Fr. zu erheben; die weitergehenden Ansprüche werden abgewiesen. III. Die „Staatsgebühr wird auf 30 Fr. festgesetzt. Sie ist samt den „übrigen Kosten, bestehend in den Ausfertigungs- und Stempelgebühren, von beiden Parteien zu gleichen Teilen zu bezahlen.“ In der Begründung geht der Regierungsrat gleichfalls davon aus, daß die Erben Spühler einen Verzicht des Erblassers auf das Bürgerrecht von Wasterkingen nicht nachgewiesen hätten. Im übrigen ist der Entscheid im wesentlichen wie folgt begründet: Was den Nachbezug der Steuer für die Jahre 1895 bis 1906 anbetreffe, so müsse derselbe wie jede Steueraufgabe sich auf eine gesetzliche Bestimmung gründen können. Der Gemeinderat Wasterkingen und der Bezirksrat Bülach glaubten eine solche in den Vorschriften des Gemeindegesetzes über die Vermögenssteuer und dem anerkannten Grundsatz, daß Steuern als öffentlichrechtliche Ansprüche nicht verjähren, sehen zu dürfen. Die Vermögenssteuer sei jedoch eine periodische Abgabe, die nach Gesetz für jede einzelne Periode in einem ausdrücklich geregelten Verfahren bestimmt werden müsse. Das Gesetz stehe also auf dem Standpunkte, daß es zwar die subjektiven und objektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht normiere, daß aber der konkrete Steueranspruch der Gemeinde nicht unmittelbar aus seinen Bestimmungen folge, sondern erst durch einen Verwaltungsakt: Festsetzung im Steuerverleger, eventuell Entscheid der Verwaltungsbehörden im Administrativprozeß (§§ 143 und 144 des Gemeindegesetzes), geschaffen werden müsse. Der Steuerverleger, ergänzt durch allfällige Rekursentscheide, sei somit die maßgebende Grundlage für die Zahl und

den Umfang der Steueransprüche einer Gemeinde für eine bestimmte Steuerperiode. Hieran sei die Gemeinde bei Erhebung dieser Ansprüche gebunden; sie könne nicht andere Personen, als die, welche darin als steuerpflichtig figurierten, besteuern und von diesen nicht mehr verlangen, als sie nach dem Steuerregister schuldig seien, es sei denn, gesetzliche Vorschriften bestimmten etwas anderes. Nun sei unbestritten, daß von Spühler während der ganzen Periode 1875 bis 1905 keinerlei Armensteuern für Wasterkingen erhoben worden seien, und es müsse angenommen werden, daß Spühler in den betreffenden Steuerregistern nicht figurirt habe. Da aber den Gemeindebehörden von Wasterkingen eingestandenemassen die Steuerpflicht Spühlers bekannt gewesen sei, so habe die Armengemeinde Wasterkingen ihm gegenüber keinerlei Steueransprüche erworben. Sie könne daher solche auch heute nicht von dem Gesichtspunkte aus geltend machen, daß es für die Steuern keine Verjährung gebe; denn dieses Moment setze naturgemäß voraus, daß die Ansprüche einmal existiert hätten. Bei dieser Rechtslage sei es völlig gleichgültig, aus welchen Motiven Spühler nicht besteuert worden sei. Ebenso sei nicht weiter zu prüfen, ob der Gemeinderat Wasterkingen wirklich auf seine Steueransprüche gegenüber Spühler habe verzichten wollen und ob er dazu berechtigt gewesen sei. Nachdem er die rechtzeitige Geltendmachung der nach dem Gesetz ihm zugestandenen Steuerforderungen veräumt habe, müsse die Armengemeinde die Konsequenzen tragen, die daraus der gesetzlichen Regelung zufolge resultierten. In Bezug auf die fünffache Nachsteuer von dem 1903 und 1904 dem Staate gegenüber nicht versteuerten Vermögen liege eine gesetzliche Ermächtigung in der Vorschrift des § 147 des Gemeindegesetzes. Voraussetzung eines Nachsteueranspruches der Gemeinde sei hier lediglich die Tatsache, daß eine Person in den letzten zwei Jahren auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen subjektiv und objektiv steuerpflichtig gewesen sei, und daß sie in dieser Zeit zu wenig Vermögen versteuert habe. Ob die unvollständige Versteuerung auf Absicht beruhe oder auf Irrtum, sei angesichts des klaren Wortlautes von § 147 des Gemeindegesetzes, der lediglich auf den objektiven Tatbestand der unvollständigen Versteuerung abstelle, völlig gleichgültig. Das Vorhandensein dieser Voraussetzung müsse

nicht schon während der betreffenden Steuerperioden festgesetzt worden sein; in der Einrichtung eines besonderen Nachsteuerverfahrens habe das Gesetz die notwendige Grundlage geschaffen für die Befugnis zur nachträglichen Untersuchung und Bestimmung der Steuerpflicht. Unter den Tatbestand der unvollständigen Versteuerung falle begrifflich auch der Fall, wo jemand sein Vermögen überhaupt nicht versteuert habe; eine Befreiung solcher Steuerpflichtigen hätte zur Folge, daß gerade diejenigen Personen, die ihrer Steuerpflicht in stärkstem Maße nicht genügt hätten, am meisten geschont würden, was offenbar dem Grundsätze einer gerechten Verteilung der Steuerlasten nicht entspreche und auch nicht im Sinne des Gesetzes liegen könne.

C. Gegen den Entscheid des Regierungsrates haben die Erben Spühler den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag, der Entscheid sei mit Bezug auf Dispositive II und III wegen Verletzung des Art. 4 BV aufzuheben und die von der Gemeinde Wasterkingen geforderte Nachsteuer aufzuheben. Zur Begründung wird ausgeführt: Der vom Regierungsrat anerkannte Satz, daß der konkrete Steueranspruch einer Gemeinde erst durch einen Verwaltungsakt — Festsetzung des Steuerverlegers u. — geschaffen werde, müsse nicht nur für die einfache, sondern noch viel mehr in Ansehung der fünffachen Nachsteuer nach § 147 des Gemeindegesetzes, welche die einfache Nachsteuer in sich schliesse, gelten. Es sei ein Widerspruch, daß jemand eine Nachsteuer bezahlen solle, der eine Steuer, die er nicht zu zahlen schuldig sei, nicht bezahlt habe. Die Nachsteuer sei eine Strafe, soweit sie die einfache Steuer übersteige. Wer überhaupt nicht verpflichtet sei, eine Steuer zu entrichten, könne doch unmöglich eine Strafe verwirkt haben, weil er die fragliche Steuer nicht bezahlt habe. § 147 des Gemeindegesetzes setze gemäß § 145 die Taxation und Festsetzung der Steuerpflicht im konkreten Fall voraus; und § 38 des Steuergesetzes bestimme ausdrücklich, daß ein Pflichtiger, der sein Vermögen unvollständig versteuert habe, also nur derjenige, der überhaupt verpflichtet gewesen sei eine Steuer zu bezahlen und als solcher behandelt worden sei, zur Bezahlung einer Nachsteuer angehalten werden könne. Der Gemeindesteueranspruch gegen eine Person entstehe erst durch die Genehmigung des

Steuerverlegers, worin diese Person aufgeführt sei. Darum bestimme § 143 Absatz 2 des Gemeindegesetzes: „Der Tag, an welchem der Steuerverleger genehmigt wird, ist maßgebend für die Steuerpflicht des Einzelnen“. Erst dadurch werde ein Einwohner oder Bürger „Pflichtiger“ im Sinne des § 38 des Gesetzes betr. die Vermögenssteuer. § 144 des Gemeindegesetzes schreibe denn auch ausdrücklich vor, daß jedem Steuerpflichtigen eine besondere schriftliche Steueraufforderung zuzustellen sei, unter Ansetzung einer Frist zur Einsprache. Der Einwohner oder Bürger sei demnach nicht verpflichtet, sich selbst zur Besteuerung zu melden. Vielmehr gehöre es zu den Voraussetzungen der Steuerpflicht, daß dem Betreffenden ein Steuerzettel zugestellt werde; und so lange die Gemeinde dies nicht getan habe, könne sie keine Forderung geltend machen und aus der Nichtzahlung keine Folgen ableiten. Wenn man vorliegend in der Tatsache, daß Spühler nicht im Steuerverleger von Wasterkingen figurirt habe und daß ihm nicht ein Steuerzettel zugestellt worden sei, keinen Beweis für den Verzicht auf das Bürgerrecht finden wolle, so beweise es doch einen Verzicht auf die Steuerforderung seitens des Gemeinderates. Andernfalls bliebe nur die Annahme, daß die Gemeindebehörde Spühler im Glauben habe lassen wollen, daß er keine Armensteuer zu bezahlen habe, daß sie sich dagegen vorbehalten habe, die Forderung, und gar noch eine Nachsteuerforderung, erst nach seinem Tode gegen die Erben geltend zu machen. Dies wäre aber eine mit den Thatfachen und den eigenen Handlungen in direktem Widerspruche stehende Mentalreservation, die dolos wäre und deshalb nicht berücksichtigt werden könnte.

D. Aus der auf Abweisung des Rekurses schließenden und auf die Begründung des angefochtenen Entscheides verweisenden Antwort des Regierungsrates ist hervorzuheben: Die fünffache Nachsteuer des § 38 des Steuergesetzes habe keinerlei Strafcharakter. Sie bezwecke ganz allein die Regelung der ökonomischen Folgen unvollständiger Erfüllung der Steuerpflicht, ohne jede Rücksicht auf die Ursachen dieser Tatsache. Sie betrage, wie der Regierungsrat in einer ganzen Reihe von Fällen ausgesprochen habe, nur deshalb das fünffache der nicht versteuerten Beträge, weil das Gesetz von der Annahme ausgehe, das nicht versteuerte Vermögen

sei schon seit einer Reihe von Jahren da gewesen, und um Beweischwierigkeiten zu beseitigen, die unumstößliche Vermutung aufstelle, die nicht bezahlten Steuern machten den genannten fünffachen Betrag aus. Gewiß könne dieser Betrag unter Umständen mehr sein als die Summe der in den letzten Jahren zu wenig entrichteten Steuern; indem aber dieses Mehr bezahlt werden müsse, gleichgültig ob der Pflichtige an der unvollständigen Erfüllung der Steuerpflicht ein subjektives Verschulden trage oder nicht, so könne ihm die Funktion einer Strafe begrifflich nicht zukommen. Durch die positive Vorschrift des § 147 seien die Gemeinden auf die Erhebung von Nachsteuern von demjenigen Vermögen beschränkt, das auch vom Staate nicht zur ordentlichen Steuer herangezogen worden sei, ganz gleichgültig, ob noch weitere Vermögensquoten gesetzwidrig von der Gemeindesteuer befreit geblieben seien. Der Armenverband Wasterkingen sei daher gesetzlich verhindert, seine Nachsteuer auf das gesamte Vermögen von Spühler auszudehnen, was der Kanton unter den nämlichen Voraussetzungen gestützt auf § 38. des Staatssteuergesetzes hätte tun können. Der Standpunkt der Rekurrenten, daß zur Nachsteuer nur solche Personen herbeigezogen werden dürften, die auch schon in Bezug auf die ordentliche Steuer zur Steuerpflicht herangezogen worden seien, könne sich weder auf den Wortlaut der in Betracht kommenden Gesetzesbestimmungen stützen, noch aus der rechtlichen Natur der zürcherischen Vermögensnachsteuer hergeleitet werden. Die letztere sei keine bloße ergänzende Nachzahlung der geschuldeten, aber während der maßgebenden Jahre nicht bezahlten ordentlichen Vermögenssteuer, sondern eine selbständig geregelte Steuer, mit der Bestimmung allerdings, in Fällen unvollständiger Erfüllung der gesetzlichen Steuerpflicht die Wirkungen einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Besteuerung herbeizuführen. Einzige Voraussetzung dieser Nachsteuer sei die objektive Tatsache, daß eine Person in den letzten zwei Jahren auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen über subjektive und objektive Steuerpflicht steuerpflichtig gewesen wäre, dieser Verpflichtung aber ganz oder teilweise nicht nachgekommen sei. Für die Feststellung des Vorhandenseins dieser Voraussetzung bestehe ein besonderes Steuererfahren; sie erfolge durch die Finanzdirektion für die Staats-

steuer und gestützt auf deren Verfügung durch Beschluß der betreffenden Gemeindebehörde für die Gemeindesteuer (§ 38 des Staatssteuergesetzes, § 147 des Gemeindegesetzes). Die Untersuchung sei ganz selbständig; sie habe sich auf die Frage der subjektiven Steuerpflicht sowohl, als diejenige der objektiven zu erstrecken und sei an die Resultate der ordentlichen Steuerveranlagung nur soweit gebunden, als diese die Grundlage geschaffen habe, gestützt auf welche die Steuern tatsächlich entrichtet worden seien. Daraus und aus den Feststellungen des Nachsteuerverfahrens über die Grundlagen, nach welchen den tatsächlichen Verhältnissen und den gesetzlichen Vorschriften zufolge die Steuer hätte entrichtet werden müssen, ergebe sich dann die Basis für die Erhebung der Nachsteuer. Unter diesen Umständen sei denn auch die Frage des Verzichts der Armenpflege Wasterkingen ohne Bedeutung, weil eben die Nachsteuer auch dann gefordert werden könne, wenn eine ordentliche Vermögenssteuer in den betreffenden Steuerperioden — gleichgültig aus welchen Motiven — nicht erhoben worden sei und nachträglich aus rechtlichen Gründen nicht mehr erhoben werden könne. Sogar wenn tatsächlich auf eine Erhebung der Steuer von dem bekannt gewordenen Vermögen hätte verzichtet werden wollen, so schließe das noch nicht von Rechts wegen einen Verzicht auf die Besteuerung des erst nach Ablauf der Steuerperioden bekannt gewordenen Vermögens des Pflichtigen auf dem Wege der Nachsteuer in sich. Diese Nachsteueransprüche würden erst nachträglich festgestellt, so daß erst in diesem Zeitpunkt die Gelegenheit zu einem Verzicht vorhanden sei.

E. Der Gemeinderat Wasterkingen hat beantragt, es sei auf den Rekurs nicht einzutreten, eventuell es sei derselbe abzuweisen. Der erstere Antrag wird damit begründet, daß kein formgerechter Rekursantrag vorliege, weil die Rekurrenten nur Dispositiv II (und III) des regierungsrätlichen Entscheides angefochten und nicht zugleich auch Dispositiv I, das u. a. den Rekurs der Gemeinde Wasterkingen teilweise gutheiße und damit gerade im gutgeheißenen Umfange den Steueranspruch der Gemeinde als zu Recht bestehend erkläre.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der formelle und sehr formalistische Einwand der Gemeinde

Wasterkingen, es liege kein formgerechter Rekursantrag vor, ist unbegründet. Die Rekurrenten haben durch ihren Antrag deutlich zum Ausdruck gebracht, daß sie den Entscheid des Regierungsrates anfechten, soweit dadurch der von der Gemeinde Wasterkingen ihnen gegenüber erhobene Anspruch geschützt wird.

2. Der Regierungsrat hat im angefochtenen Entscheid den Anspruch der Gemeinde Wasterkingen gegen die Rekurrenten auf Zahlung der fünffachen Armennachsteuer für die Jahre 1903 und 1904 bestätigt, von der Auffassung ausgehend, daß § 38 des Steuergesetzes, der nach § 147 auch in Ansehung der Gemeindesteuern gilt, für die fünffache Nachsteuer während zwei Jahren ohne Rücksicht auf das Verhalten des Steuerpflichtigen lediglich auf die objektive Tatsache abstelle, daß vom letztern nicht derjenige Betrag an Vermögenssteuern geleistet worden ist, der sich bei richtiger Anwendung des Gesetzes ergeben hätte. Diese Auffassung, wonach dem § 38 jeder Strafcharakter abgeht, steht in augenscheinlichem Widerspruch zum Gesetz und muß geradezu als willkürlich bezeichnet werden. Schon der Wortlaut des § 38 weist deutlich darauf hin, daß das Gesetz vom subjektiven Tatbestande auf Seite des Pflichtigen keineswegs absteht: indem als Voraussetzung der Nachsteuer aufgestellt ist, daß „ein Pflichtiger sein Vermögen unvollständig versteuert hat“, nicht daß er unvollständig besteuert worden ist, wird unzweideutig zum Ausdruck gebracht, daß es auf die ungenügende Erfüllung der Steuerpflicht durch den Einzelnen, also jedesfalls mit auf ein subjektives Moment ankommt. Diese Auslegung folgt sodann klar aus der Überschrift des V. Titels, worin § 38 steht: „Folgen unrichtiger Angaben“. Da der V. Titel nur zwei Paragraphen umfaßt, geht es nicht an, die Überschrift auf § 38 etwa nicht zu beziehen. Vielmehr nötigt die Zusammenstellung des § 38 mit dem § 39, der von den Folgen der absichtlichen Verheimlichung von Vermögensteilen bei der amtlichen Inventarisierung handelt, unter diesem Titel wiederum zum Schlusse, daß auch § 38 ein pflichtwidriges Verhalten des Steuerpflichtigen treffen will. Es ist denn auch nicht ersichtlich, was den Gesetzgeber veranlaßt haben sollte, an einen rein objektiven Tatbestand im Sinne des Regierungsrates eine so schwere Folge, wie es die fünffache Nachsteuer ist, zu knüpfen, da

ja aller Regel nach, mit jenem objektiven Tatbestand ein auf die Verkürzung der Staatseinnahme gerichtetes Verhalten des Steuerpflichtigen verbunden sein wird und die seltenen Ausnahmefälle, wo dies nicht zutrifft, eine so tiefgreifende Maßnahme gewiß nicht erfordern und rechtfertigen. Deshalb kann auch das vom Regierungsrat in der Rekursantwort gegen den Strafcharakter des § 38 vorgebrachte Argument, daß die Bestimmung von der Annahme ausgehe, das nicht versteuerte Vermögen sei schon seit einer Reihe von Jahren da gewesen und um Beweischwierigkeiten zu vermeiden, die Vermutung aufstelle, die nicht bezahlten Steuern machten den fraglichen fünffachen Betrag aus, nicht als schlüssig anerkannt werden. Die Erwägung mag mitbestimmend gewesen sein, die Nachsteuer in diesem Umfange festzusetzen; niemals aber vermöchte sie die fünffache Nachsteuer ohne Zulassung des Gegenbeweises für einen geringern Betrag der nicht bezahlten Steuern als Folge des rein objektiven Tatbestandes in der angegebenen Bedeutung zu begründen. Die Nachforderung der fünffachen Summe der in den letzten zwei Jahren zu wenig bezahlten Steuern nach § 38 leg. cit. hat ganz augenscheinlich und unverkennbar die Natur einer Finanzstrafe, die ein mißbilligtes, für das Gemeinwesen schädliches Verhalten des Steuerpflichtigen, die unrichtige Versteuerung des Vermögens, mit Nachteil bedroht und die einerseits vor Steuerhinterziehung warnen und andererseits dem Gemeinwesen ein Äquivalent für die hinterzogenen Beträge im allgemeinen liefern soll.

Damit soll freilich nicht gesagt sein, daß die Bestimmung des § 38 leg. cit. ein qualifiziertes Verschulden, etwa Arglist oder grobe Fahrlässigkeit, voraussetzen würde. Gemäß dem Wesen der Polizei- und speziell der Finanzstrafe kann es sehr wohl als genügend erachtet werden, wenn die unvollkommene Versteuerung auf irgend einem darauf gerichteten Verhalten des Pflichtigen beruht und wenn es auch nur in einem an sich begreiflichen Versehen oder Irrtum, z. B. einem Rechnungsfehler, einem Irrtum über die Bedeutung des Gesetzes usw. besteht (s. z. B. D. Mayer, Verwaltungsrecht II S. 451 ff., 318 ff.). Aber ein gewisses für die unvollständige Versteuerung lausales Verhalten dieser Art muß doch unter allen Umständen beim Pflichtigen vorliegen, damit in Anwendung von

§ 38 die fünffache Nachsteuer über ihn oder seine Erben verhängt werden kann.

Nun kann von einem derartigen Verhalten des Erblassers Spühler der Gemeinde Wasterkingen gegenüber in Hinsicht auf die nicht erhobene Armensteuer zweifellos keine Rede sein, wie es denn auch vom Regierungsrat nicht behauptet wird. Spühler ist nicht deshalb nicht besteuert worden, weil er den Gemeindebehörden seine Existenz, sein Bürgerrecht oder sein Vermögen verheimlicht oder sie wenigstens in dieser Beziehung in einem Irrtum gelassen hätte, sondern weil der Gemeinderat in voller Kenntnis der Steuerpflicht des Spühler dessen Veranlagung unterlassen hat. Es ist auch ohne weiteres klar, daß die Steuerhinterziehung, deren sich Spühler gegenüber dem Staate und der Stadt Zürich schuldig gemacht hat, ohne Einfluß auf das Vorgehen des Gemeinderates Wasterkingen war; die Motive, aus denen die Besteuerung in Wasterkingen unterblieben ist, haben mit der unrichtigen Einschätzung des Spühler zu Handen des allerdings auch für die Gemeinde maßgebenden Staatssteuerregisters nichts zu tun. Gerade der vorliegende Fall zeigt denn auch mit aller Deutlichkeit, daß die Forderung der fünffachen Nachsteuer da, wo nur der objektive Tatbestand unrichtiger Besteuerung und kein darauf gerichtetes subjektives Verhalten des Pflichtigen vorliegt, eine große Unbilligkeit bedeutet, die unmöglich im Willen des Gesetzes liegen kann. Es widerspricht durchaus den elementarsten Grundsätzen von Treu und Glauben im Verkehr, die doch auch für das Verhältnis der Verwaltung zum Publikum gelten sollten, wenn eine Behörde die Besteuerung einer Person absichtlich unterläßt, um ihr oder ihren Erben dann nachher die fünffache Nachsteuer wegen unrichtiger Versteuerung aufzulegen; die Vermutung liegt hier sehr nahe, daß es von Anfang an auf die einträgliche Nachsteuer abgesehen war und daß zu diesem Behufe die betreffende Person in den Glauben versetzt und darin belassen wurde, man betrachte sie als nicht steuerpflichtig oder verzichte auf ihre Besteuerung.

Da nach dem gesagten der Entscheid des Regierungsrates zu Ungunsten der Rekurrenten auf einer willkürlichen Anwendung des § 38 des Steuergesetzes beruht, muß der Rekurs gutgeheißen und der Entscheid, soweit angefochten, aufgehoben werden. Ob die

Anwendung des § 38 durch den Regierungsrat noch in anderer Richtung für die Refurventen aus Art. 4 BB anfechtbar wäre, bedarf keiner Erörterung mehr.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Refurs wird gutgeheißen. Demgemäß werden Dispositive II und III des Entscheides des Regierungsrates Zürich vom 7. Mai 1908, soweit die Refurventen belastend, aufgehoben.

97. Arrêt du 28 octobre 1908

*dans la cause Société immobilière de la Rue du Prince
contre Etat de Genève.*

Recevabilité du recours de droit public pour déni de justice. — Législation genevoise en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique et d'exemption des droits de mutation. Art. 6 const. genev. Loi du 15 juin 1895, notamment chap. X, art. 198, 199, 206, 207, 237. Loi du 29 décembre 1855. Loi du 28 septembre 1898 favorisant la substitution de maisons neuves. Prétendue interprétation manifestement erronée et arbitraire; différence de traitement dans l'application.

Par loi du 18 février 1899, le Grand Conseil du canton de Genève a déclaré d'utilité publique l'acquisition de divers immeubles nécessaires à l'élargissement de la rue du Prince, à Genève.

Cette loi était édictée sur une demande de la ville de Genève, qui elle-même agissait en exécution d'une convention passée le 25 octobre 1898 entre son Conseil administratif et un consortium (MM. E. Baud et Isaac, A. G. Lenoir, et Nicole et Naef, tous régisseurs d'immeubles à Genève), consortium qui se chargeait d'entreprendre la démolition et la reconstruction des immeubles du quartier de la rue du Prince, de procéder à l'élargissement de cette rue en la prolongeant jusqu'au Grand-Quai par la place de la Métropole, et de

continuer l'élargissement de la rue des Boucheries par la Société de la Tour-Maitresse (v. *Mémorial*, année 1899 p. 49 et 50).

Le rapport du Conseil d'Etat disait: « La loi proposée n'a pas pour but de permettre de suivre à l'expropriation immédiate des immeubles: si la loi est rendue, le consortium fera les diligences nécessaires pour traiter avec les propriétaires intéressés et ce n'est que dans le cas où une entente amiable ne pourrait être obtenue qu'il y aurait lieu de procéder par la voie de l'expropriation, selon que le Conseil d'Etat aura à en décider. »

La Convention susmentionnée du 25 octobre 1898, entre la ville de Genève et le consortium portait en effet entre autres clauses:

« Art. 5. La ville de Genève fera les démarches nécessaires auprès des autorités cantonales pour faire reconnaître que les acquisitions des immeubles destinés à l'opération projetée ont un but d'utilité publique, et poursuivra pour le compte et aux risques de MM. Baud et consorts ou leurs ayants droit, et sur leurs indications, l'expropriation des immeubles ou des droits au sujet desquels il ne serait pas intervenu d'entente amiable. »

La ville de Genève promettait en outre au consortium un subside de 150 000 fr. pour la dépense nécessitée par l'exécution du projet.

Par acte du 9 mars 1900, le consortium Baud et consorts fit cession de tous les droits résultant pour lui de la convention avec la ville de Genève et de la loi déclarative d'utilité publique du 18 février 1899, à une Société anonyme dénommée « Société immobilière de la rue du Prince », « ayant pour objet l'aménagement de la rue du Prince, soit l'achat, la démolition et la reconstruction des immeubles compris dans le décret d'expropriation de l'Etat de Genève du 18 février 1899, ainsi que l'exploitation et la vente des nouveaux immeubles. »

Au nombre des immeubles dont l'acquisition était déclarée d'utilité publique par la loi du 18 février 1899 se trouvaient: