Urteilskopf

112 Ia 75

13. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 21. März 1986 i.S. Inländische Mission der Schweizer Katholiken gegen Kanton Nidwalden und Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Befreiung einer ausserkantonalen kirchlichen Institution von der Erbschaftssteuer auf Grund einer Gegenrechtserklärung.

Unter welchen Umständen kann sich ein Kanton darauf berufen, die für ihn handelnde Behörde sei zum Abschluss eines Konkordates bzw. zur Abgabe einer Gegenrechtserklärung nicht zuständig gewesen? Beurteilung dieser Frage nach Völkergewohnheitsrecht.

Regeste (fr):
Exonération d'une institution ecclésiastique extra-cantonale de l'impôt successoral sur la base d'une déclaration de réciprocité.

Dans quelles circonstances un canton peut-il se prévaloir de ce que l'autorité qui a traité en son nom était incompétente pour conclure un concordat ou pour émettre une déclaration de réciprocité? Appréciation de cette question selon les règles coutumières du droit des gens.

Regesto (it):
Esenzione dall'imposta sulle successioni di un'istituzione ecclesiastica extracantonale in base ad una dichiarazione di reciprocità.

In quali circostanze un Cantone può far valere che l'autorità che ha agito in suo nome non era competente a concludere un concordato o ad emettere una dichiarazione di reciprocità? Questione risolta secondo le norme consuetudinarie del diritto internazionale pubblico.

Sachverhalt ab Seite 75



Frau X., die zum Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz im Kanton Nidwalden hatte, vermachte der Inländischen Mission der Schweizer Katholiken, einem Verein mit Sitz im Kanton Zug, ein Legat, auf dem das Kantonale Steueramt Nidwalden eine Erbschaftssteuer von 20% erhob. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden wies einen Rekurs der Bedachten gegen den entsprechenden Einsprache-Entscheid im wesentlichen mit der Begründung ab, die Beschwerdeführerin könne sich nicht auf die von der Kantonalen Steuerverwaltung am 15. Juni 1954 dem Kanton Zug gegenüber abgegebene Gegenrechtserklärung über die Befreiung kirchlicher und gemeinnütziger Institutionen von der Erbschaftssteuer berufen, weil die Kantonale Steuerverwaltung nicht zur Abgabe solcher Gegenrechtserklärungen zuständig sei. Das Bundesgericht heisst eine gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts

des Kantons Nidwalden geführte staatsrechtliche Beschwerde gut aus den folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Vereinbarungen der Kantone über die gegenseitige Befreiung bestimmter im anderen Kanton ansässiger Institutionen von Erbschafts- und Schenkungssteuern (Gegenrechtserklärungen) stellen Konkordate dar, die den betroffenen Steuerpflichtigen unmittelbare Rechte einräumen und deren Verletzung mit der staatsrechtlichen Beschwerde nach Art. 84 Abs. 1 lit. b OG gerügt werden kann (BGE 109 Ia 338 E. 1; BGE 90 I 46 ff. E. 3, mit weiteren Nachweisen). Die Beschwerdeführerin, die ihren Sitz im Kanton Zug hat und von einer Erblasserin mit letztem Wohnsitz im Kanton Nidwalden testamentarisch begünstigt wurde, ist somit legitimiert, mit der sogenannten Konkordatsbeschwerde eine Verletzung der zwischen diesen beiden Kantonen ausgetauschten Gegenrechtserklärung geltend zu machen. b) Bei staatsrechtlichen Beschwerden nach Art. 84 Abs. 1 lit. b OG ist die Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht Prozessvoraussetzung (Art. 86 Abs. 2 und 3 OG). Dementsprechend sind neue Vorbringen unbeschränkt zulässig (BGE 107 Ia 191 E. 2b, mit Nachweisen). Ausserdem prüft das Bundesgericht die Auslegung und die Anwendung der Konkordatsbestimmungen durch die kantonalen Behörden frei (BGE 109 Ia 339 E. 5). Bloss unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür dagegen prüft das Bundesgericht Gegenrechtserklärungen, soweit die Kantone nur die Anwendung bestimmter Normen des kantonalen Rechts auf im anderen Kanton ansässige Steuersubjekte zusichern (BGE 109 Ia 341 /2 E. 5c). Demnach prüft das Bundesgericht frei, ob sich der Kanton Nidwalden auf die Ungültigkeit der Gegenrechtserklärung vom 15. Juni 1954 berufen kann oder nicht. Falls diese Frage verneint würde, könnten die weiteren Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, die vom kantonalen Recht geregelt werden, an sich nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür geprüft werden. Dies spielt allerdings im vorliegenden Fall keine Rolle, da weder das Verwaltungsgericht noch das Kantonale Steueramt Nidwalden bestreiten, dass die Beschwerdeführerin von der Erbschaftssteuer befreit wäre, wenn sie ihren Sitz im Kanton hätte.
c) Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Entstehungsgeschichte der streitigen Gegenrechtserklärung sind, wegen der



grundsätzlichen Zulässigkeit von Noven bei der Konkordatsbeschwerde, unabhängig davon beachtlich, wie weit sie bereits im kantonalen Verfahren vorgebracht wurden.

2. a) Am 15. Juni 1954 gab die Kantonale Steuerverwaltung Nidwalden gegenüber der Kantonalen Finanzkanzlei Zug folgende schriftliche Gegenrechtserklärung ab: "Die Kant. Steuerverwaltung Nidwalden hat in der Sitzung vom 11. Juni 1954 von Ihrer Zuschrift vom 9. Juni 54 Kenntnis genommen. Wie aus diesem Schreiben hervorgeht, verzichtet der Kanton Zug auf eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf Legaten zugunsten gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke, wenn der Kanton, in welchem der Empfänger sich befindet, Gegenrecht hält.
Im Interesse der Sache beschliesst die Kant. Steuerverwaltung Nidwalden mit dem Kanton Zug in ein Gegenrechts-Verhältnis einzutreten, nach welchem der Kanton Nidwalden auf eine Erbschafts- oder

Schenkungssteuer zu Gunsten gemeinnütziger oder kirchlicher Institutionen verzichtet, wenn die Empfänger im Kanton Zug domiziliert sind." Diese Erklärung wurde vom als damaligem Präsidenten der Steuerverwaltung amtierenden Regierungsrat Wyrsch sowie vom Sekretär der Steuerverwaltung unterzeichnet. Anlass für die Abgabe dieser Erklärung war ein konkreter Fall, bei dem der Kanton Zug unter Vorbehalt des Gegenrechts auf die Besteuerung eines Legates zugunsten des Klosters Maria Rickenbach verzichtete. Der vorliegende Fall ist der erste, bei dem die Anwendung der Gegenrechtserklärung zulasten des Kantons Nidwalden in Frage steht. b) Das Verwaltungsgericht führt im angefochtenen Urteil aus, gestützt auf die Kantonsverfassung vom 27. April 1913 und 11. Oktober 1936 sei es gemäss Art. 57 einzig dem Landrat überlassen gewesen, nach Art. 7 und 9 VG (recte: BV) mit anderen Kantonen Verträge und Konkordate abzuschliessen, insofern durch dieselben nicht eine Abänderung bestehender Gesetze bewirkt worden sei oder dieselben wegen ihrer Wichtigkeit nicht der Landsgemeinde vorzulegen gewesen wären. Die Kantonale Steuerverwaltung selber sei lediglich kompetent gewesen, aus besonderen Gründen die Steuerleistungen durch Verträge mit den Steuerpflichtigen zu bestimmen. Zweifelsohne seien die Unterzeichner der Gegenrechtserklärung vom 15. Juni 1954 dazu nicht berechtigt gewesen. Aufgrund dieser Rechtslage sei daher das Steuergesetz vom 25. April 1982 anwendbar. c) Die Beschwerdeführerin wirft dem Verwaltungsgericht vor, die Berufung auf die Formnichtigkeit der Gegenrechtserklärung sei rechtsmissbräuchlich. Den Formmangel habe einzig und allein



der Beschwerdegegner - d.h. die Kantonale Steuerverwaltung - zu vertreten. Die angeblich mangelnde Zuständigkeit der Kantonalen Steuerverwaltung Nidwalden sei für den Vertragspartner, d.h. den Kanton Zug, nicht erkennbar gewesen. Der Kanton Zug habe um so weniger Zweifel an der Zuständigkeit hegen müssen, als der Austausch von Gegenrechtserklärungen im Steuerrecht häufig nach innerkantonalem Recht auf Departementsstufe erfolgen dürfe. Im Vertrauen auf den rechtsgültigen Abschluss des Konkordats habe der Kanton Zug sodann unmittelbar nach dem Vertragsschluss rückwirkend bei einem hängigen Fall auf die Erhebung der ihm zustehenden Erbschaftssteuer verzichtet und damit freiwillig seine Vertragsleistung zugunsten eines Nidwaldner Steuersubjektes erbracht. Die (heutige) Auffassung der Nidwaldner Behörden verstosse gegen Treu und Glauben.

3. Fest steht, dass sich die Beschwerdeführerin selbst nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben und den Vertrauensschutz gegenüber dem Kanton Nidwalden berufen kann. Eine Rüge, der Kanton Nidwalden habe ihr gegenüber gegen diese Grundsätze verstossen, wäre offensichtlich unbegründet. Die Beschwerdeführerin erhebt indessen gar keine solche Rüge. Sie macht vielmehr klar geltend, dass sich der Kanton Nidwalden nicht auf die Ungültigkeit der Gegenrechtserklärung vom 15. Juni 1954 berufen dürfe und dass der Kanton Nidwalden diese Gegenrechtserklärung daher zu Unrecht nicht auf sie angewandt habe. Ihre Ausführungen zum Rechtsmissbrauch, zum Grundsatz von Treu und Glauben und zum Vertrauensschutz dienen der substantiierten Begründung der Konkordatsbeschwerde. Dazu ist die Beschwerdeführerin berechtigt und verpflichtet (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Gegenstand der Beschwerde ist somit die Frage, ob die Gegenrechtserklärung vom 15. Juni 1954 Bestand hat oder nicht. Wird diese Frage bejaht, so steht unbestrittenermassen fest, dass die Beschwerdeführerin auf dem empfangenen Legat keine Erbschaftssteuern zu bezahlen hat.

4. Zu untersuchen ist zunächst, ob und allenfalls unter welchen Umständen sich ein Kanton darauf berufen kann, die für ihn handelnde Behörde sei zum Abschluss des in Frage stehenden Konkordates nicht zuständig gewesen und das Konkordat sei demnach nicht gültig zustande gekommen. a) Auf die interkantonalen Verträge sind, soweit nicht nach Bundesrecht, Gewohnheitsrecht oder Vereinbarung etwas anderes gilt, die Grundsätze des Völkerrechts anwendbar. Diese Prinzipien gelten

dabei nicht nur für die Auslegung interkantonaler Verträge, sondern auch, wenn durch Auslegung von Willensäusserungen zu ermitteln ist, ob überhaupt ein Konkordat abgeschlossen wurde (BGE 96 I 648 E. 4c, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Mangels besonderer Grundsätze im Landesrecht über das Zustandekommen interkantonaler Verträge und über die Situation bei behaupteten Formmängeln ist daher die von der Beschwerdeführerin erhobene Rüge nach völkerrechtlichen Regeln zu beurteilen. b) Die völkerrechtlichen Regeln über das Vertragsrecht beruhen weitgehend auf Gewohnheitsrecht. Zahlreiche dieser Regeln wurden in der Wiener Konvention über das Recht der Verträge (VRK) vom 23. Mai 1969 kodifiziert (vgl. dazu MÜLLER/WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 2. Aufl., S. 91 ff.). Die Schweiz ist zwar dieser Konvention nicht beigetreten. Dies hat seinen Grund indessen nicht darin, dass sie die kodifizierten materiellrechtlichen Regeln nicht anerkennen würde; vielmehr erachtete sie die - im vorliegenden Fall nicht relevante - Regelung über die Streiterledigung als unbefriedigend (vgl. MÜLLER/WILDHABER, a.a.O., S. 91). Soweit die Regeln der Konvention nicht offensichtlich vom anerkannten Völkergewohnheitsrecht abweichen, können sie somit ohne weiteres auf interkantonale Verträge angewandt werden. c) Gemäss Art. 46 VRK kann sich ein Staat nicht auf den Umstand berufen, dass seine Zustimmung, durch einen Vertrag gebunden zu sein, unter Verletzung einer Bestimmung seines innerstaatlichen Rechts über die Vertragsabschlusskompetenz erfolgt und somit seine Zustimmung ungültig ist, es sei denn, dass die Verletzung offenkundig ist und eine Regel seines innerstaatlichen Rechts von grundlegender Bedeutung betrifft. Nach Ziff. 2 dieser Bestimmung ist eine Verletzung offensichtlich, wenn sie allen Staaten, die sich diesbezüglich an die normale Praxis halten und nach Treu und Glauben handeln, objektiv einsehbar ist (vgl. zum Text von Art. 46 VRK u.a. MÜLLER/WILDHABER, a.a.O., S. 593/4). Diese Regel entspricht der sich im Völkerrecht seit einigen Jahrzehnten durchsetzenden Ansicht, wonach die fehlende innerstaatliche Vertragsabschlusskompetenz im internationalen Recht nur unter einschränkenden Bedingungen relevant ist (vgl. dazu ausführlich WILDHABER, Treaty-Making Power and Constitution, S. 146 ff.). Die Schweiz hat sich grundsätzlich zu dieser Regel bekannt, vertraten doch der Bundesrat (vgl. den Savoyer Frei-Zonen-Fall und die Zustimmung der Schweiz zur Resolution XI der Washingtoner Konferenz von 1922/3, beide zitiert bei WILDHABER, a.a.O., S. 156 f. und S. 160 f.),



das Eidgenössische Politische Departement (heute: Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten; vgl. das Kreisschreiben vom 8. Februar 1950, in Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht XI [1954]S. 229 f.) und die Eidgenössische Justizabteilung (heute: Bundesamt für Justiz; vgl. die "Aufzeichnung" vom 5. August 1950, in Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht VIII [1951]S. 201 ff.) die Meinung, dass die Schweiz durch einen völkerrechtlichen Vertrag auch dann gebunden sei, wenn die innerstaatliche Zustimmung zum Vertragsschluss fehle. Die Bestimmung von Art. 46 VRK kann sodann für den Teilbereich des Völkervertragsrechts auch als Kodifikation der sogenannten "estoppel"-Doktrin betrachtet werden, die in der Rechtsprechung internationaler Schiedsgerichte in den letzten Jahrzehnten zunehmend an Bedeutung gewonnen hat. Im wesentlichen liegt dieser Doktrin der Gedanke des Vertrauensschutzes zugrunde; eine Partei ist gebunden an die Erwartungen, die die andere nach Treu und Glauben in ausdrückliche oder sogar im Verhalten implizierte Äusserungen der ersten setzen durfte. In diesem Rahmen besteht auch im Völkerrecht eine Gebundenheit an das eigene Verhalten, ein Verbot des venire contra factum proprium (MÜLLER, Vertrauensschutz im Völkerrecht, S. 5 ff., speziell S. 9/10, mit zahlreichen Nachweisen; vgl. auch BGE 106 Ib 169). Dieser Grundgedanke fand in der Rechtsprechung internationaler Gerichte sogar dann Anwendung, wenn nicht ein Vertrag, sondern bloss einseitige Erklärungen - etwa eines Aussenministers (vgl. den bei MÜLLER, a.a.O., S. 13 ff., zitierten Ostgrönland-Fall) - zu beurteilen waren. d) Im Lichte dieser Grundsätze ist zu prüfen, ob

sich das Kantonale Steueramt Nidwalden und das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden auf die fehlende Kompetenz der damaligen Unterzeichner der Gegenrechtserklärung berufen dürfen.

5. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden äussert sich im angefochtenen Urteil nicht zur Frage, welche innerkantonale Behörde zur Abgabe der streitigen Gegenrechtserklärung im Jahre 1954 zuständig gewesen wäre. Es unterscheidet in seinem Urteil auch nicht zwischen der Befugnis, eine solche Vereinbarung mit einem anderen Kanton abzuschliessen, und der Kompetenz, das zuständige (Exekutiv-)Organ zur Abgabe einer solchen Erklärung zu ermächtigen. Diese Unterscheidung ist jedoch im Völkerrecht wesentlich, werden doch üblicherweise völkerrechtliche Verträge



von irgendwelchen Exekutivorganen - Regierungen oder Verwaltungsabteilungen - im Namen des von ihnen vertretenen Staates geschlossen, wobei diese Organe je nach innerstaatlichem Recht und Bedeutung der Sache von weiteren Entscheidträgern - Parlament oder Volk - die Genehmigung zum Vertragsabschluss erhalten müssen. a) Wie es sich in dieser Hinsicht im Kanton Nidwalden verhalten hat, ist nicht ohne weiteres klar. Das Verwaltungsgericht verweist zwar auf Art. 57 der Kantonsverfassung von 1913/1936, wonach der Landrat Konkordate mit anderen Kantonen "abschliesst", insofern durch dieselben nicht eine Abänderung bestehender Gesetze bewirkt wird oder dieselben wegen ihrer Wichtigkeit nicht der Landsgemeinde vorzulegen sind (vgl. auch Art. 60 Abs. 3 der KV 1965). Ob damit der Landrat selbst von der kantonalen Verfassung als eigentliches Vertragsabschlussorgan bestimmt wird oder ob er nur die Kompetenz erhält, die Regierung oder einzelne Verwaltungsabteilungen zum Konkordatsabschluss zu ermächtigen, scheint selbst im Kanton Nidwalden nicht klar zu sein, wurde doch die in der Gesetzessammlung des Kantons publizierte Gegenrechtserklärung gegenüber Deutschland vom 24. November 1926/30. Juli 1927 nach deren Wortlaut vom Landrat selbst abgegeben (GS 522.2), während die ebenfalls in der kantonalen Gesetzessammlung publizierte Gegenrechtserklärung gegenüber dem Kanton Graubünden vom 19. Dezember 1955/23. Januar 1956 vom Regierungsrat ausging (GS 522.3). Moderner Auffassung dürfte es wohl entsprechen anzunehmen, dass dem Landrat gemäss Art. 57 KV 1913/1936 und Art. 60 Abs. 3 KV 1965 nicht die eigentliche Vertragsabschlusskompetenz, sondern nur die Ermächtigungskompetenz zustand bzw. zusteht. b) Nicht ohne weiteres klar ist sodann, ob 1954 Regierung oder Verwaltung überhaupt einer Ermächtigung für die Abgabe der Gegenrechtserklärung bedurft hätten und wer zur Erteilung einer solchen Ermächtigung zuständig gewesen wäre. Soweit eine Gegenrechtserklärung über die Befreiung ausserkantonaler Begünstigter von Erbschaftssteuern nicht weiter geht als das kantonale Steuerrecht, hat sie im wesentlichen nur deklaratorische Bedeutung. Diesfalls fällt es schwer anzunehmen, Regierung oder Verwaltung bedürften für die Abgabe einer solchen Erklärung einer Ermächtigung z.B. durch den Landrat. Soweit aber eine Gegenrechtsvereinbarung weiter geht als das kantonale Steuerrecht, wäre nach dem Wortlaut von Art. 57 Ziff. 4 KV 1913/1936 nicht einmal



der Landrat zur Ermächtigung zuständig gewesen (vgl. heute ebenso Art. 60 Abs. 3 KV 1965); das könnte wohl nur bedeuten, dass eine derartige Ermächtigung von der Landsgemeinde als der höchsten souveränen gesetzgebenden Behörde des Kantons (Art. 43 KV 1913/1936) hätte ausgehen müssen. Zieht man in Betracht, dass Gegenrechtserklärungen im allgemeinen für einen Kanton nicht von erheblicher Bedeutung sind und dass sie recht häufig abgegeben werden, so erschiene eine derartige Zuständigkeitsordnung allerdings als merkwürdig. Soweit ersichtlich, lässt sich aus dem Verhalten der politischen Instanzen des Kantons Nidwalden zur Frage

der Zuständigkeit zur Abgabe einer Gegenrechtserklärung über die Befreiung gemeinnütziger oder kirchlicher Institutionen von der Erbschaftssteuer nichts ableiten. Von den beiden einzigen in der systematischen Gesetzessammlung des Kantons Nidwalden publizierten Gegenrechtserklärungen wurde diejenige gegenüber Deutschland vom Landrat ohne Ermächtigung der Landsgemeinde (GS 522.2) und diejenige gegenüber dem Kanton Graubünden vom Regierungsrat ohne Ermächtigung des Landrates oder der Landsgemeinde (GS 522.3) abgegeben. Für den vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung ist dabei, dass der Regierungsrat im Jahre 1955/56 - also nur ca. eineinhalb Jahre nach der Erklärung gegenüber dem Kanton Zug - der Ansicht war, er könne ohne Ermächtigung durch den Landrat oder gar durch die Landsgemeinde mit einem anderen Schweizer Kanton eine Gegenrechtsvereinbarung abschliessen.

6. a) Gegenrechtsvereinbarungen über die Befreiung bestimmter Institutionen von den Erbschaftssteuern sind im interkantonalen Steuerrecht häufig (vgl. z.B. die Übersichten bei GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., S. 58 ff., und im Zürcher Steuerbuch, Interkantonales und Internationales Steuerrecht, Nr. 75/10 ff.). Ihre Bedeutung für die beteiligten Kantone ist jedoch gering; sie können am ehesten mit Verwaltungsvereinbarungen (vgl. dazu BGE 97 I 244 ff.) verglichen werden, die meist auf Regierungs- oder Verwaltungsebene abgeschlossen werden. Wohl werden Gegenrechtserklärungen meist von den Regierungsräten der betroffenen Kantone abgegeben (vgl. dazu z.B. Zürcher Steuerbuch, a.a.O., Nr. 75/10 ff.), doch erscheint es angesichts ihrer untergeordneten Bedeutung und der höchst unterschiedlich ausgestalteten kantonalen Kompetenzordnungen hinsichtlich der Vertragsschlussbefugnis und der Ermächtigung



zum Vertragsabschluss (vgl. dazu etwa SCHWEIZER, Kantonale Kompetenzordnung und interkantonale Vereinbarungen, in Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1973, S. 131 ff., besonders S. 146) nicht aussergewöhnlich, dass eine Gegenrechtserklärung durch ein einzelnes Regierungsratsmitglied in seiner Eigenschaft als Vorsteher eines Finanzdepartements oder einer Steuerverwaltung ausgesprochen wird. Jedenfalls kann nicht leichthin angenommen werden, dass der eine solche Gegenrechtserklärung entgegennehmende Kanton hätte merken müssen, dass das für den erklärenden Kanton handelnde Regierungsratsmitglied dazu nicht befugt war oder vorerst einer Ermächtigung durch eine andere Behörde seines Kantons bedurft hätte. b) Unter diesen Umständen kann sich der Kanton Nidwalden nicht darauf berufen, der damalige Regierungsrat Wyrsch als Präsident der Kantonalen Steuerverwaltung sei zur Abgabe der fraglichen Gegenrechtserklärung nicht befugt oder nicht ermächtigt gewesen. Angesichts der untergeordneten Bedeutung dieser Erklärung durfte der Kanton Zug darauf vertrauen, dass sie von einem Nidwaldner Regierungsmitglied in amtlicher Funktion und im Zusammenhang mit einem konkreten Anwendungsfall abgegeben werden durfte. Vom Kanton Zug konnte auch nicht erwartet werden, dass er abgeklärt hätte, ob diese Erklärung allenfalls gegen Nidwaldner Steuerrecht verstossen könnte - was das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden erst ca. 31 Jahre später durch eine extensive Auslegung des inzwischen mehrfach geänderten Steuergesetzes in einem konkreten Anwendungsfall annahm - und welches Staatsorgan im Kanton Nidwalden daher zur Ermächtigung zum Vertragsschluss zuständig gewesen wäre. Derartige Abklärungen, die der Kanton Zug notgedrungenermassen bei den Behörden des Kantons Nidwalden hätte vornehmen müssen, wären von diesen wohl als Verstoss gegen die zwischen den Behörden verschiedener Kantone geübten Gepflogenheiten gewertet worden und hätten angesichts der komplexen Rechtslage (vgl. dazu vorne E. 5) ohnehin kaum zu einem zweifelsfreien Ergebnis geführt. Der Kanton Zug war zudem auch deshalb nicht zu besonderen Abklärungen über die Zuständigkeitsfrage verpflichtet, weil die streitige Gegenrechtserklärung im Jahre 1954 keineswegs dem damals geltenden Nidwaldner Erbschaftssteuerrecht in offensichtlicher Weise widersprach. Die ganze Erbschaftssteuer des Kantons Nidwalden war damals in einem einzigen Paragraphen

(§ 30 des Armengesetzes vom 28. April 1912) äusserst rudimentär geregelt. Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht - und über die Befreiung davon - fehlten vollkommen. Das ganze Erbschaftssteuerrecht beruhte offensichtlich weitgehend auf der Praxis der Steuerbehörden, weshalb Erklärungen dieser Behörden naturgemäss ein besonderes Gewicht zukam. c) Die Auffassung des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden und des Kantonalen Steueramtes verstösst somit gegen die in Art. 46 VRK kodifizierte Regel des von der Schweiz anerkannten und auch im Konkordatsrecht anwendbaren Völkergewohnheitsrechts. Der Kanton Nidwalden kann sich nicht auf die Ungültigkeit der Gegenrechtserklärung vom 15. Juni 1954 berufen. Das Verwaltungsgericht hat daher den Bestand dieser Gegenrechtserklärung zu Unrecht verneint. Damit erweist sich die Konkordatsbeschwerde als begründet.