

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ (RECHTSVERWEIGERUNG)

ÉGALITÉ DEVANT LA LOI (DÉNI DE JUSTICE)

18. Urteil vom 10. Februar 1922 i. S. **Bürgergemeinde Bern** gegen **Bern Verwaltungsgericht.**

Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes (Bern), wonach der Steuerpflichtige, der irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat, den entsprechenden Betrag zurückfordern kann. Die Auslegung der kantonalen Behörden, dass darunter nur ein Irrtum bei der Zahlung, nicht die irrtümliche Anerkennung der Steuerpflicht in der Selbsteinschätzung oder im Veranlagungsverfahren überhaupt, die zu einem formell rechtskräftigen Veranlagungsakte geführt hat, falle, ist nicht willkürlich und es verstösst diese Beschränkung der Rückforderungsmöglichkeit auch an sich nicht gegen Art. 4 BV.

A. — Nach dem bernischen Gesetz betreffend die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Juli 1918 « bestehen die direkten Staatssteuern aus der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer ». Der Vermögenssteuer unterliegen neben dem im Kanton gelegenen Grundeigentum « die auf steuerpflichtigem Grundeigentum pfandversicherten verzinslichen Kapital- und Rentenforderungen » (Art. 4), während « andere Kapitalien irgendwelcher Art » in Gestalt der Belastung ihres Ertrages durch die Einkommenssteuer II. Klasse erfasst werden (Art. 19). « Jeder Steuerpflichtige hat

alljährlich innert der festgesetzten Frist dem Einwohnergemeinderat ein genaues Verzeichnis seiner (vermögens-) steuerpflichtigen Kapitalien und Renten bezw. der in ihrem Bestande eingetretenen Veränderungen einzureichen. An Hand dieser Verzeichnisse wird das Kapitalsteuerregister angelegt » (Art. 15). Als steuer- und anmeldepflichtig gelten dabei nur diejenigen grundversicherten Kapitalien, welche vor dem 1. Januar des Steuerjahres Pfandrecht erhalten haben und zinsbar geworden sind, eine Beschränkung, auf die das für das Verzeichnis bestehende, dem Steuerpflichtigen zur Ausfüllung zugestellte amtliche Formular im Eingang ausdrücklich hinweist. Im Abschnitt « IV. Steuerbezug » des Gesetzes wird u. a. bestimmt :

« Art. 34. Die Staatssteuern werden durch den Einwohnergemeinderat jährlich einmal oder ratenweise einkassiert.

Der Bezug findet auf Grund der gemäss Art. 12 ff. (für die Vermögenssteuer) und Art. 26 ff. (für die Einkommenssteuer) vorgesehenen Feststellungen statt. Die nicht durch Rekurs bestrittenen, also anerkannten Steuerbeträge sind sofort nach eingetretener Rechtskraft des Steuerregisters zahlfällig. »

« Art. 35. Die definitiv festgestellten Steuerregister stehen hinsichtlich der Vollstreckung der darauf basierenden Steuerbeträge, mit Einschluss der Steuerzuschläge, einem gerichtlichen Urteil im Sinne des SchKG gleich. »

« Art. 38. Ein geschuldeter Steuerbetrag kann auf Antrag der Finanzdirektion durch den Regierungsrat gestundet oder ganz oder teilweise nachgelassen werden.

a)

b)

c) beim Vorliegen besonderer Verhältnisse, unter welchen die ganze oder teilweise Einforderung der nach dem Gesetze geschuldeten Steuer eine unverhältnis-

mässige schwere Belastung des Steuerpflichtigen darstellt. »

« Art. 39. Der Steuerpflichtige kann einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern,

1. wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlte,

2.

Weigern sich die Staatsbehörden (Finanzdirektion oder Regierungsrat) auf gestelltes Gesuch hin den geforderten Betrag freiwillig zurückzuerstatten, so hat der Steuerpflichtige seinen Anspruch durch Administrativklage beim Verwaltungsgericht geltend zu machen.

Jede rechtskräftig gewordene Steuer gilt als geschuldet. »

B. — Die Rekurrentin Bürgergemeinde Bern verkaufte am 15. November 1918 eine ihr gehörende Liegenschaft im Gemeindebann Bern um 125,000 Fr. an Th. Tobler in Bern. Für den Kaufpreis wurde ein Schuldbrief errichtet, an den der Käufer auf den 1. Mai 1919 — den Tag des vertraglich bestimmten Nutzens- und Schadensübergangs inbezug auf die Liegenschaft — 45,000 Fr. abzubezahlen hatte, während der Rest von 80,000 Fr. vom 1. Mai 1919 an zu 5 % zinsbar stehen bleiben sollte. Bei Ausfüllung des Verzeichnisses der im Bestande der steuerbaren Kapitalien vom 1. Januar bis 31. Dezember 1918 eingetretenen Veränderungen im Frühjahr 1919 stellte der, an Stelle des ordentlicherweise mit dieser Funktion betrauten burgerlichen Forst- und Feldkassiers handelnde, Domänenverwalter der Bürgergemeinde unrichtigerweise in dieses Verzeichnis auch den erwähnten Schuldbrief ein, obwohl derselbe, weil erst im Laufe des Jahres 1919 selbst verzinslich werdend, erst 1920 zur Steuer anzumelden gewesen wäre. Als im Frühjahr 1920 der burgerliche Forst- und Feldkassier anlässlich anderer Nachschlagungen den Fehler entdeckte, stellte die Bürgergemeinde Bern das Gesuch um Rückerstattung

der inzwischen für das betreffende Kapital auf Grund der irrtümlichen Anmeldung bezahlten Staats- und Gemeindesteuern und klagte, von der kantonalen Finanzdirektion und vom Regierungsrat abschlägig beschieden, diesen Anspruch in bezug auf die bezahlte Staatssteuer von 437 Fr. 50 Cts. beim Verwaltungsgericht ein. Letzteres verwarf jedoch die Klage am 25. Juli 1921 mit der Begründung: der Irrtum, welchen die Klägerin geltend mache, sei nicht erst, wie es Art. 39 Steuergesetz voraussetze, bei der Zahlung der Steuer, sondern schon bei der Steuererklärung erfolgt, auf Grund deren die streitige Kapitalforderung in das Kapitalsteuerregister eingetragen worden sei. Der Klage stehe daher Art. 39 Abs. 3 des Steuergesetzes entgegen, der den auf Grund der angenommenen Selbstschätzung oder eines nicht weitergezogenen behördlichen Veranlagungsaktes erfolgten Einträgen ins Steuerregister die Bedeutung einer verbindlichen Feststellung der Schuldpflicht beimesse. Dass diese Bestimmung sich nur auf die Einkommenssteuereinschätzungen beziehe, wie die Klage behaupte, sei nicht richtig. Die besonderen Vorschriften für einzelne Steuerarten fänden sich in den Titeln II und III des Gesetzes; die Titel I, IV, V und VI gälten für alle Steuern gemeinsam, soweit darin nicht spezielle Arten von Steuern besonders erwähnt seien. Auch der « einzelne » Inhalt der Art. 31 bis 39 zeige deutlich, dass hier über sämtliche Arten von Steuern legifert werde. Die Rekurrentin selbst bestreite übrigens nicht, dass die Abs. 1 und 2 des Art. 39 für alle Steuern Anwendung finden und wolle einzig den Abs. 3 auf die Einkommenssteuer beschränkt wissen. Schon unter der Herrschaft des alten Steuergesetzes habe denn auch das Verwaltungsgericht die Rückforderung angeblich materiell nicht geschuldeter bezahlter Steuerbeträge in dem nämlichen Sinne beschränkt. Wenn es sich bei jenen Entscheiden jeweils um die Einkommenssteuer gehandelt habe, für welche das

Gesetz ausdrücklich einerseits die behördliche Abweichung von der Selbstschätzung, andererseits bestimmte Rechtsmittel zu Gunsten des Pflichtigen gegenüber der höheren behördlichen Einschätzung vorsehe, so sei doch damals schon der Grundsatz der Rechtskraft der Steuerregister und der daraus folgende Ausschluss einer Rückforderungsklage gegenüber einem registerkonformen Steuerbezug auch da als zutreffend erklärt worden, wo die Steuerbehörde die Selbstschätzung unverändert im Steuerregister eingetragen habe. Er müsse daher umso mehr gelten bei Steuern, für die der unveränderte Eintrag ins Register vom Gesetze selbst verlangt und bei ungenügenden Erklärungen lediglich das Nachforderungsrecht vorbehalten werde. Die Rechte des Bürgers seien hier dadurch geschützt, dass er selbst über die Steuerpflicht entscheide und dass der Staat, wenn er später mehr verlange, seinerseits den Prozessweg zu beschreiten habe. Für den Gesetzgeber habe daher umso weniger Anlass vorgelegen, den Art. 39 Abs. 3 nicht auf alle Steuerarten auszudehnen, als das Interesse des Staates an der Rechtskraft des Steuerregisters überall dasselbe sei. Wo Billigkeitsgründe die Berücksichtigung auch solcher bei der Selbstschätzung erfolgter Irrtümer zu erheischen schienen, bleibe der Weg des Nachlassgesuches nach Art. 38 Ziff. 3 des Gesetzes offen, indem als « nach dem Gesetz geschuldete Steuer » auch diejenige erscheine, die durch Art. 39 Abs. 3 als « geschuldet » erklärt werde.

C. — Gegen den ihr am 19. September 1921 eröffneten Entscheid des Verwaltungsgerichts hat die Bürgergemeinde Bern beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrage, derselbe sei aufzuheben und der Staat Bern zur Rückvergütung der streitigen 437 Fr. 50 Cts. nebst Zins zu 5 % seit 21. April 1921 an die Rekurrentin zu verurteilen. Sie beharrt darauf, dass die Bestimmung des Art. 39 Abs. 3 des Steuergesetzes sich der Natur der Sache nach auf

die ausschliesslich auf Grund der Selbstschätzung erfolgenden Einträge ins Kapitalsteuerregister nicht beziehen könne, und ficht die entgegengesetzte Auslegung des Verwaltungsgerichts als willkürlich an. Sollte die Vorschrift wirklich den allgemeinen Sinn haben, den ihr das Verwaltungsgericht beilege, so müsste sie selbst, weil gegen alle Grundsätze der Gerechtigkeit und Billigkeit verstossend, als mit Art. 4 BV unvereinbar angesehen werden. Der Satz, dass die irrtümliche Zahlung einer Nichtschuld zur Rückforderung des Geleisteten berechtige, habe sich im Privatrecht seit der Einführung des römischen Kondiktionensystems so allgemein eingebürgert, dass er als ein selbstverständliches Postulat der Gerechtigkeit erscheine. Er müsse auch im Verwaltungs- und insbesondere im Steuerrecht gelten, soweit als nicht diese allgemeine, dem Rechtsempfinden allein entsprechende Ordnung mit anderen Rechtsgütern, wie namentlich dem Anspruche des Staates auf einen geordneten Einzug der Steuern, in ernsten Konflikt geraten würde (wofür auf FLEINER, Institutionen des Verwaltungsrechts, Auflage 1919 S. 406/7 verwiesen wird). Wenn von diesem Gesichtspunkte aus die Rückforderung vielleicht mit Recht da ausgeschlossen werden möge, wo der Steuererhebung ein förmliches Veranlagungsverfahren vorausgegangen sei, in dem dem Pflichtigen gegen die unrichtige Steuer- aufgabe der Beschwerdeweg offen gestanden habe, so verhalte es sich doch anders bei Steuern, bei denen ausschliesslich die eigene Erklärung des Pflichtigen die Grundlage des Registereintrages bilde. Urteilscharakter könne einer solchen Erklärung wegen der anschliessenden Aufnahme ins Register doch höchstens für die Vollstreckung zukommen. Sie auch nach anderen Richtungen einem auf Grund eines ganzen vorangegangenen Prozessverfahrens ergangenen Urteile gleichzustellen, sei unhaltbar. Auch dem rechtskräftigen Urteil gegenüber kenne übrigens jedes Prozessrecht

Revisionsgründe. Nur hier, der unangefochtenen Steuererklärung gegenüber solle etwas Analoges ausgeschlossen sein. Dazu komme, dass im Gegensatz zur Einkommenssteuer, wo die Selbstschätzung stets bis zu einem gewissen Masse auf dem Ermessen des Pflichtigen und nachträglich nicht nachprüfaren Elementen beruhe, der Nachweis des Irrtums bei der Kapitalsteuer durchaus einfach sei und seine Zulassung langwierige, den Verwaltungsgang störende Erörterungen nicht veranlassen könne, indem das auch den Steuerbehörden zugängliche öffentliche Grundbuch abschliessend darüber Auskunft gebe, ob und in welchem Umfange eine Kapitalsteuer wirklich geschuldet sei oder nicht. Die Ablehnung des Rückforderungsbegehrens würde ferner hier zu einer Doppelbesteuerung führen, indem die Burgergemeinde Bern für die fragliche Liegenschaft pro 1918 schon die Grundsteuer auf dem vollen Werte entrichtet habe, während sie nun nach dem Entscheide des Verwaltungsgerichts für die gleiche Periode als angebliche Inhaberin eines Schuldbriefes auf dem Grundstück noch die Kapitalsteuer im Werte einer in dieser Höhe auch später nicht entstandenen Forderung zu bezahlen hätte. Dieses äusserst stossende Ergebnis berühre das Verwaltungsgericht in seinen Erwägungen nur ganz nebenbei, obwohl Art. 3 des Steuergesetzes ausdrücklich jede Doppelbesteuerung verbiete.

D. — Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat die Abweisung der Beschwerde beantragt. Die kantonale Steuerverwaltung hat auf Gegenbemerkungen verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Gegenstand der Beurteilung kann von vorneherein nur das erste auf Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Urteils gerichtete Rekursbegehren sein. Zu positiven Anordnungen in der Sache selbst, wie sie mit dem weiteren Antrag, den Staat Bern zur Rück-

erstattung des streitigen Steuerbetrages von 437 Fr. 50 Cts. zu verurteilen, verlangt werden, wäre das Bundesgericht angesichts der rein kassatorischen Natur des staatsrechtlichen Rekurses aus Art. 4 BV keinesfalls befugt.

2. — Die Bestimmung des Art. 39 Abs. 1 des neuen bernischen Steuergesetzes, wonach derjenige, der irrtümlicherweise eine nicht geschuldete Steuer bezahlt hat, sie vom Staate zurückfordern kann, ist in der Tat so allgemein gefasst, dass sie auf den ersten Blick nicht nur den Fall eines dem Rückfordernden bei der Zahlung, sondern auch schon eines ihm vorher bei Erklärungen im Verfahren zur Feststellung der individuellen Steuerpflicht unterlaufenen, jene Feststellung beeinflussenden Irrtums zu umfassen scheint. Schon praktische Erwägungen nicht abzuweisender Art legen indessen den Schluss nahe, dass dies nicht die Meinung des Gesetzgebers sein kann. Sowohl die Erhebung der Kapital- als der Einkommenssteuer erfolgt im Kanton Bern auf Grund von Selbstschätzung des Pflichtigen, wozu bei der Einkommenssteuer ein amtliches Veranlagungsverfahren in der Weise tritt, dass gegenüber einer von der Selbstschätzung abweichenden höheren amtlichen Einschätzung dem Betroffenen bestimmte befristete Rechtsmittel (Rekurs an die kantonale Rekurskommission und Beschwerde an das Verwaltungsgericht) eingeräumt werden. Jene Auslegung des Art. 39 Abs. 1 würde daher im Erfolge dazu führen, dass der Pflichtige nach Bezahlung der Steuer das ganze Veranlagungsverfahren durch das Mittel der Rückforderungsklage von neuem aufrollen könnte, sobald er behauptet, dass er bei der Selbsteinschätzung oder bei seinen späteren Erklärungen gegenüber der Einschätzungsbehörde oder den Rekursinstanzen von für den Bestand oder Umfang der Steuerpflicht bedeutsamen irrtümlichen Annahmen ausgegangen sei, was praktisch die Finanzverwaltung wegen der damit für

sie verbundenen erhöhten Umtriebe in nicht zu billiger Weise komplizieren und auch sonst den Staatshaushalt, der mit der nach den Ergebnissen des Veranlagungsverfahrens zu erwartenden Einnahmen muss rechnen können, stören müsste. Die Bestimmung kann denn auch sehr wohl anders, nämlich so verstanden werden, dass sie sich nicht auf das Vorhandensein der materiellen, sondern bloss der formellen Schuldpflicht, eines die Steuererhebung in der vorgenommenen Höhe deckenden gültigen Veranlagungsaktes, bezw. auf ihm beruhenden Steuerregistereintrages bezieht, sodass also die Möglichkeit der Rückforderung sich auf die Fälle beschränkt, wo entweder ein solcher überhaupt fehlte, während sein Bestand vom Zahlenden irrtümlich vorausgesetzt worden war, oder ein höherer Steuerbetrag, als der im Register eingetragenen Einschätzung entspricht, erhoben worden ist oder der Pflichtige aus Versehen mehr, als von ihm gefordert worden war, oder den gleichen Betrag zweimal bezahlt hat (ähnlich wie der Kondiktion des auf ein rechtskräftiges, wenn schon vielleicht materiell unrichtiges Zivilurteil Geleisteten die Einrede der abgeurteilten Sache entgegensteht). Die dahingehende Interpretation des Verwaltungsgerichts wäre daher selbst dann nicht zu beanstanden, wenn eine dies in authentischer Weise aussprechende nähere Erläuterung der Vorschrift im Gesetze fehlte. Dass sie die allein richtige ist, wird nun aber durch den nachfolgenden Abs. 3 ausser Zweifel gestellt. Wenn es hier heisst, dass « jede rechtskräftig gewordene Steuer als geschuldet » gelte, so ist damit auch der Begriff der « nicht geschuldeten Steuer » in Abs. 1 in diesem Sinne eingeschränkt und präzisiert, zum Ausdruck gebracht, dass die Rückforderungsklage nicht zu einer erneuten Aufwerfung der Frage der materiellen Steuerpflicht, sondern nur zur Wiedererlangung solcher Beträge angehoben werden kann, die auch formell auf Grund des massgebenden Steuer-

registereintrags nicht gefordert werden konnten, weil ein formell zulässiger und gültiger solcher Eintrag nicht vorlag oder sich daraus nach dem gesetzlichen Steuersatz nur eine geringere Steuersumme ergeben hätte. Denn « rechtskräftig » ist eben nach den oben wiedergegebenen weiteren Bestimmungen des bernischen Steuergesetzes, die Steuerforderung, die auf einem in formell gültiger Weise zu Stande gekommenen Registereintrag über die Höhe des steuerbaren Vermögens oder Einkommens beruht und ihm dem Betrage nach entspricht. Die Rekurrentin bestreitet denn auch selbst gar nicht, dass dies wenigstens für die Einkommenssteuer als der Wille des Gesetzes anzusehen ist, und gibt zu, dass in einer solchen Ordnung auch an sich für jene ein Verstoss gegen Art. 4 BV nicht gefunden werden kann. Der Einwand aber, dass das Gesetz bei der in Art. 39 Abs. 3 ausgesprochenen Einschränkung der Rückforderung nur die Einkommenssteuer und nicht auch die ausschliesslich auf Grund der Selbstschätzung ohne amtliche Ueberprüfung veranlagte Kapitalsteuer im Auge habe, ist vom Verwaltungsgericht mit Gründen zurückgewiesen worden, die keinesfalls als willkürlich bezeichnet werden können und auf die daher zur Widerlegung der dahingehenden Rüge einfach verwiesen werden kann.

Es kann auch nicht gesagt werden, dass die Möglichkeit der Kondiktion wegen eines dem Rückfordernden bei der *Selbsteinschätzung* unterlaufenen Irrtums über die Voraussetzungen der Steuerpflicht sich hier als ein derart elementares Gebot der Gerechtigkeit aufdränge, dass eine abweichende gesetzliche Regelung als mit Art. 4 BV unvereinbar anzusehen wäre. Das Verhältnis zwischen dem Staate als Träger der Steuerhoheit und dem Bürger kann nicht ohne weiteres mit demjenigen zwischen einem privatrechtlichen Gläubiger und Schuldner auf gleiche Linie gestellt werden, weshalb auch das Bundesgericht den

Anspruch auf Rückforderung zu viel bezahlter Steuern gleichwie den Steueranspruch des Staates selbst wiederholt als einen rein öffentlichrechtlichen erklärt hat, dessen Erfordernisse und Umfang vom kantonalen Rechte selbständig und ohne Rücksicht auf die privatrechtlichen Kondiktionsgrundsätze des OR bestimmt werden können (AS 34 I S. 63 ff.). Die Voraussetzungen der Kapitalsteuerpflicht sind nun durch das Steuergesetz, die dazu gehörende Verordnung vom 23. Januar 1919 und das Selbstschätzungsformular selbst genau bestimmt und umschrieben. Der Bürger, der zur Ausfüllung eines solchen Formulars aufgefordert wird, ist demnach auch in der Lage, zu ermassen, ob sie für die in seinem Besitze befindlichen Kapitaltitel zutreffen, und nach der Natur der Aufforderung zur Selbsttaxation als einer behördlichen Auflage, sich darüber auszusprechen, verpflichtet dies zu prüfen. Es lässt sich daher sehr wohl der Standpunkt vertreten, dass die Folgen eines ihm dabei unterlaufenen Irrtums grundsätzlich ihn treffen müssen und den Staat nicht berühren können (wie denn schon FLEINER, dessen Ausführungen über die Notwendigkeit der Zulassung der *condictio indebiti* auch bei öffentlichen Abgaben die Rekurrentin anruft, sie da ausschliesst, wo der Steuererhebung eine Veranlagung auf Grund der Selbstschätzung des Pflichtigen vorangegangen ist und das Gesetz in diesem Verfahren dem Pflichtigen ausreichend Gelegenheit zur Prüfung und Beschwerde gegeben hat, wobei die letztere Bedingung offenbar nur auf die Fälle einer von der Selbstschätzung abweichenden höheren behördlichen Veranlagung und nicht auf diejenigen bezogen werden darf, wo die Behörde einfach die Selbstschätzung akzeptiert hat). Auch auf dem Gebiete des Privatrechts ist bekanntlich die Rückforderung einer bezahlten Nichtschuld vielfach durch die Gesetzgebung von der Entschuldbarkeit des Irrtums, d. h. davon abhängig gemacht worden,

dass der Rückfordernde diesen nicht bei gehöriger Sorgfalt hätte vermeiden können (so wenigstens nach der herrschenden Ansicht im gemeinen Recht und in manchen Partikulargesetzgebungen, während allerdings für das OR die Frage einstweilen noch als bestritten anzusehen ist). Den Anforderungen der Billigkeit ist demnach genügend Rechnung getragen, wenn für besondere Fälle ein Nachlass der an sich, formell geschuldeten Steuer vorbehalten wird, wie es in Art. 38 Ziff. 3 des bernischen Steuergesetzes geschieht. Die hier enthaltene Bestimmung kann sehr wohl dahin verstanden werden, dass der Nachlass auch dann eintreten soll, wenn die in der Selbstschätzung oder anderen Erklärungen des Pflichtigen im Veranlagungsverfahren liegende Anerkennung der Steuerpflicht aus Irrtum erfolgte und ein Beharren auf der danach formell gegebenen Schuldpflicht entweder wegen des Fehlens eines Verschuldens bei jenen Erklärungen auf Seite des Pflichtigen oder wegen des Missverhältnisses zwischen diesem und den Folgen eine übermässige Strenge oder Bestrafung für ihn darstellen würde, eine Auffassung, die denn auch offenbar den Ausführungen des Verwaltungsgerichts inbezug auf die eventuelle Anwendbarkeit der Vorschrift zu Grunde liegt.

Der in letzter Linie erhobene Vorwurf einer gegen Art. 3 Steuergesetz verstossenden (innerkantonalen) Doppelbesteuerung, ist abgesehen davon, ob er überhaupt gegenüber der Tatsache, dass die Erhebung der Kapitalsteuer auf einer Selbstschätzung des Besteuereten beruhe, Bedeutung besitzen könnte, schon deshalb unerheblich, weil die Rekurrentin selbst den Vorwurf, dass das Verwaltungsgericht sich durch seinen Entscheid einer willkürlichen Missachtung jenes Artikels schuldig gemacht habe, nicht erhebt. Er wäre zudem wohl auch sachlich unbegründet, da die Rekurrentin die Grundsteuer von der Liegenschaft nur bis und mit 1918 bezahlt hat, während sich die auf

Grund der Steuererklärung vom Mai 1919 erhobene Kapitalsteuer von einer Schuldbriefforderung von 125,000 Fr. offenbar nur auf das Steuerjahr 1919 beziehen kann.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**19. Urteil vom 4. März 1922 i. S. Luthiger
gegen Kantonsgericht Zug.**

Behandlung der Erbgemeinschaft als besonderes Steuersubjekt für die ordentliche Vermögens- und Erwerbssteuer und Vollstreckung des gegenüber derselben ergangenen Steuerentscheides gegen einen einzelnen Erben als Solidarschuldner nach Teilung der Erbschaft. Anfechtung der gegen diesen erteilten Rechtsöffnung wegen Willkür. Abweisung. Befugnis des Rechtsöffnungsrichters, die Zulässigkeit einer solchen Veranlagung der Erbschaft statt der einzelnen Erben für ihren Anteil zu prüfen ?

A. — Nach dem am 26. August 1919 erfolgten Tode des Josef Luthiger, Schmiedmeister in Hünenberg, stellte der Gemeinderat Hünenberg seinen Erben ein Selbsttaxationsformular für die ordentliche Vermögens- und Erwerbssteuer zu. Da es nicht ausgefüllt und zurückgesandt wurde, schätzten die Steuerbehörden die « Erben Josef Luthiger sel. » als Einheit pro 1920 von Amtes wegen und zwar die kantonale Steuerkommission für die Staatssteuer mit 200,000 Fr. im Vermögen und 5000 Fr. im Erwerb ein. An den entsprechenden Steuerbetrag von 905 Fr. 50 Cts. wurden 184 Fr. 75 Cts. anbezahlt. Für den Rest von 720 Fr. 75 Cts. hob der Staat, nachdem sich eine Vollstreckung gegen die Erbschaft als solche im Sinne von Art. 49, 59 SchKG, weil diese inzwischen schon verteilt worden war, als nicht