

veillance. Ce point de vue est en contradiction flagrante avec la disposition de cette circulaire portant que toute signature donnée à un exploit de retrait avant la date fixée sera envisagée comme non valable et que l'exploit ne pourra en conséquence sortir aucun effet juridique. Il est évident, en présence de cette disposition, que les mesures prescrites n'avaient pas seulement un caractère disciplinaire, mais constituaient des règles de procédure qui devaient déployer leur effet à l'égard des parties elles-mêmes comme à l'égard des magistrats.

4. — Les opposants soutiennent, en revanche, que le Tribunal cantonal ne pouvait pas faire de l'observation de ses prescriptions une condition de validité des exploits de retrait, parce que le législateur a seul le droit de créer des cas de nullité. Mais dès l'instant où l'on doit admettre que le Tribunal cantonal avait compétence pour ordonner les mesures contenues dans sa circulaire, il ne saurait y avoir de doute qu'il pouvait sanctionner ces mesures en faisant dépendre de leur observation la validité des exploits de retrait. L'objection des opposants repose sur une confusion entre le cas où le Tribunal cantonal fait fonction de juge et doit, par conséquent, se borner à appliquer la loi et les règlements, et le cas où ce tribunal, agissant comme autorité de surveillance, édicte des prescriptions qui doivent faire loi et dont l'observation est ordonnée sous peine de nullité des actes non conformes.

5. — Il résulte des considérations qui précèdent que la circulaire du 12 juillet 1898 ne sortait pas des attributions constitutionnelles du Tribunal cantonal, qu'elle avait force obligatoire et que les exploits de retrait signés en violation de ses prescriptions devaient être considérés comme non valables.

Il reste à se demander si les juges d'appel qui ont rendu l'arrêt dont est recours étaient tenus d'appliquer les dispositions de cette circulaire, ou si, comme ils l'ont admis, l'application des instructions données par le Tribunal cantonal aux fonctionnaires judiciaires en vertu de ses attributions de droit public est du ressort exclusif de ce tribunal composé des juges titulaires.

Or on ne saurait faire aucune distinction, au point de vue des compétences, entre le Tribunal cantonal, soit la Cour d'appel composée des membres titulaires de ce corps, et la même Cour composée en totalité ou en partie de suppléants fonctionnant à la place des membres titulaires récusés. Il s'agit dans l'un et l'autre cas du même tribunal, exerçant les mêmes fonctions et appelé en vertu des mêmes dispositions constitutionnelles et légales à revoir les jugements rendus par les juges inférieurs. Dès lors la Cour qui a rendu l'arrêt attaqué, bien que composée en majeure partie de juges suppléants, était tenue, comme l'eussent été les juges titulaires eux-mêmes, de faire application de la circulaire du 12 juillet 1898. En ne le faisant pas, elle a commis un déni de justice proprement dit et violé ainsi l'égalité devant la loi garantie par les art. 4 const. féd. et 9 de la const. frib.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral  
prononce:

Le recours est déclaré fondé et l'arrêt rendu entre parties par la Cour d'appel du canton de Fribourg, le 24 mars 1900, est annulé.

77. Urteil vom 29. November 1900 in Sachen  
Kaifer gegen Bern.

*Kompetenz des Bundesgerichtes bei Rekursen wegen willkürlicher Steuereinschätzung. Willkürliche Auslegung des bernischen Einkommensteuergesetzes? Was ist Einkommen aus « Handel »?*

A. Wilhelm Kaifer, Inhaber eines Papeteriegeschäftes in Bern, kaufte in den Jahren 1895—1897 eine größere Zahl Aktien des „Spar- und Betriebsvereins Bern“ an, nämlich 118 Stück von nominell 500 Fr., 127 Stück von nominell 100 Fr. und 177 Stück von nominell 20 Fr. Hiefür verauslagte er im ganzen, inklusive eines Betrages von 350 Fr. 65 Cts. für Courtage und Kommissionen, 70,542 Fr. 65 Cts. Durch Beschluß der General-

versammlung vom 27. Dezember 1897 löste sich der „Spar- und Betriebsverein“, welcher in den letzten Jahren keine Dividenden bezahlt hatte, auf. Kaiser erhielt nach durchgeführter Liquidation der Gesellschaft die Summe von 92,169 Fr. ausbezahlt, als auf seinen Aktienbesitz entfallendes Betreffnis.

Derselbe reichte daraufhin für die Steuer pro 1899 eine Schätzungserklärung ein, laut welcher er neben einem steuerpflichtigen Einkommen 1. Klasse von 32,000 Fr. aus seinem Handelsgeschäfte ein solches von 4000 Fr. deklarierete aus dem beim genannten Aktienkaufe gemachten Kursgewinn und ein solches von 1600 Fr. aus nachträglich bezogenen Dividenden der erworbenen Aktien. Die gesamte Einschätzung betrug also 37,600 Fr. resp. nach Abzug des steuerfreien Existenzminimums 37,000 Fr.

Die Gemeindesteuerkommission erhöhte diese Taxation auf 52,000 Fr. mit dem Beifügen, daß der Zuschlag von 15,000 Fr. den Gewinn aus Spekulation mit Spar- und Betriebsvereinsaktien betreffe.

Auf Rekurs Kaiser reduzierte die Bezirkssteuerkommission die vorgenommene Erhöhung von 15,000 Fr. auf 5000 Fr.

B. Kaiser zog diese Verfügung an den Regierungsrat des Kantons Bern weiter mit dem Antrage auf Aufrechterhaltung der eingegebenen Selbsteinschätzung. Der Regierungsrat wies ihn aber mit Entscheid vom 2. Juni 1900 unter nachfolgender Begründung ab:

1. Rekurrent habe auf den fraglichen Titeln einen Gewinn von 21,626 Fr. 35 Cts. erzielt, der sich als die Differenz zwischen dem ihm ausbezahlten Liquidationsbetreffnisse von 92,169 Fr. und dem Ankaufrispreis von 70,542 Fr. 65 Cts. darstelle. Dieser Reingewinn bilde unzweifelhaft ein steuerpflichtiges Einkommen, indem § 2 Ziffer 1 des Gesetzes vom 18. März 1865 das Einkommen aus „jeder Art von Industrie, Handel und Gewerbe“ der Steuerpflicht unterwerfe, nicht nur dasjenige aus Beruf, d. h. aus derjenigen Thätigkeit, welcher ausschließlich oder doch hauptsächlich Zeit und Kenntnisse des Steuerpflichtigen gewidmet seien. Zudem habe der Ankauf der fraglichen Aktien während längerer Zeit und in großem Maßstabe stattgefunden und zugestandenermaßen in der Absicht, sich dadurch ökonomische Vorteile zu verschaffen.

2. Das zu diesem Ankauf verwendete Kapital sei vom Rekurrenten sonst nirgends versteuert worden und ebensowenig habe die Aktiengesellschaft „Spar- und Betriebsverein“ vom Jahre 1893 hinweg irgend eine Einkommensteuer bezahlt.

3. Die von der genannten Gesellschaft bezahlte Grundsteuer — die übrigens mit Rücksicht auf ihren großen Schuldenabzug nur von einem kleinen Teil des Immobilienvermögens entrichtet worden sei — stehe mit dem von den einzelnen Aktionären erzielten Gewinn aus ihrem Aktienbesitz und der daherigen Steuerpflicht in keinem Zusammenhang, da es sich weder um das nämliche Steuersubjekt, noch um das gleiche Steuerobjekt handle.

4. Der Rekurrent habe den Kursgewinn, d. h. die Differenz zwischen Ankaufrispreis und Nominalwert der Aktien, auch selbst als steuerpflichtig deklarieret und einzig die am Schlusse der Liquidation nachträglich ausbezahlten Dividenden als steuerfrei erachtet.

5. Für die letztere Annahme sei aber kein gesetzlicher Grund zu finden, indem diese von keiner andern Seite versteuerten Dividenden als Zuwachs zum Nominalbetrag zu betrachten waren, da sie um so viel den Kurswert der Aktien erhöhten und thatsächlich mit diesen letztern zur Auszahlung gelangten.

6. Ebenso unzulässig wäre es, für das zum Ankauf der Aktien verwendete Kapital einen Zins zu berechnen und vom Gewinn in Abzug zu bringen, da nirgends behauptet sei, daß hiezu fremdes Geld hätte in Anspruch genommen werden müssen und eine Besteuerung des Aktienbesitzes in Klasse III niemals stattgefunden habe.

7. Auch der Einwand, es sei sonst von keinem Aktienbesitzer eine Steuer auf den von ihm erworbenen Aktien verlangt und mithin nicht alle Steuerpflichtigen gleich behandelt worden, sei unstichhaltig, weil nach dem Ergebnis der geführten Untersuchung von keiner andern Seite ein derartiger Handel mit Aktien des „Spar- und Betriebsvereins“ betrieben worden sei, somit auch niemand anders dafür habe taxiert werden können.

8. Die Verhältnisse seien übrigens bereits von den erstinstanzlichen Steuerbehörden dadurch berücksichtigt worden, daß von dem fraglichen Reingewinn der 21,626 Fr. nur ein Teil mit 15,000 Fr. zur Steuer herangezogen worden sei.

C. Gegen diesen Entscheid ergriff Kaiser innert nützlicher Frist den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht mit dem Antrage, er sei aufzuheben und das steuerpflichtige Einkommen I. Klasse auf die Höhe der eingereichten Selbstschätzung, nämlich auf 37,000 Fr., zu reduzieren. Die vom Rekurrenten zur Begründung seines Rekurses vorgebrachten Ausführungen sind aus den nachfolgenden Erwägungen ersichtlich.

D. Der Regierungsrat des Kantons Bern trägt in seiner Vernehmlassung auf Abweisung des Rekurses an.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Regierungsrat des Kantons Bern hat zunächst geltend gemacht, es könne dem Rekursbegehren zum vorneherein insofern nicht entsprochen werden, als damit nicht nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheides, sondern darüber hinausgehend die Vornahme einer Reduktion der Steuereinschätzung auf 37,000 Fr. verlangt werde. In der That ist ein Antrag in letzterm Sinne als formell unstatthaft zu erachten. Denn das Bundesgericht als Staatsgerichtshof hat lediglich zu prüfen, ob der angefochtene Entscheid verfassungsmäßige Rechte des Rekurrenten verletze und wenn dies der Fall ist, denselben aufzuheben. Dagegen ist es keineswegs befugt, gestützt auf eine materielle Prüfung der Sache und in Anwendung der einschlagenden Gesetzesbestimmungen an Stelle des verfassungswidrigen einen neuen Entscheid zu treffen, bezw. eine neue Steuereinschätzung vorzunehmen. Damit will freilich anderseits nicht ausgeschlossen werden, daß auch nach erfolgter Kassation des regierungsrätlichen Erkenntnisses die Steuerpflicht des Rekurrenten bezüglich des fraglichen Aktienankaufes in dem Umfange bestehen bleibt, als er sie bereits in seiner Selbstschätzung anerkannt hatte.

2. In der Sache selbst hat der Rekurrent zunächst darauf abgestellt, daß die aus der Liquidationsmasse des Spar- und Betriebsvereins ihm ausbezahlte Summe — wenigstens zu ihrem weitaus größeren Teile — als nachträglich entrichtete Dividenden zu betrachten sei und daß er sie deshalb gemäß § 3 des Gesetzes vom 18. März 1865 bezw. dem Beschlusse des Regierungsrates vom 22. März 1878 nicht als Einkommen zu versteuern habe. Indessen ist der Beschwerdeführer den Beweis für die Richtigkeit

dieser Auffassung schuldig geblieben. Er hat nicht dargethan, daß in den vorhergehenden Rechnungsjahren von der Gesellschaft aus ihrer statutengemäßen Geschäftstätigkeit thatsächlich Gewinne erzielt worden seien. Im Gegenteil sind nach der Lage der Akten die in Frage stehenden Betriebsjahre finanziell ungünstig verlaufen und ist offenbar der zur Verteilung gelangte Liquidationsüberschuß lediglich das Resultat der vorteilhaften Verwertung des der Gesellschaft gehörenden Hauses. Es handelt sich somit nicht um den Bezug von Dividenden, d. h. von Reingewinn aus dem Geschäftsbetriebe im Sinne von Art. 629 des Obligationenrechtes, sondern um Verteilung von Vermögen der aufgelösten Gesellschaft unter ihre Mitglieder im Sinne von Art. 667 dieses Gesetzes. Wenn also der Regierungsrat den § 3, Ziffer 1 des bernischen Einkommensteuergesetzes vorliegend nicht als zutreffend erachtet hat, so erscheint diese Auffassung keineswegs als rechtsirrtümlich, geschweige denn als willkürlich.

3. Im weitern fragt es sich, ob eine Verfassungswidrigkeit darin zu erblicken sei, daß der Regierungsrat den § 2, Ziffer 1 des genannten Steuergesetzes als auf den vorliegenden Fall anwendbar erklärte und gestützt auf diese Bestimmung die Steuerpflicht des Rekurrenten als gegeben ansah. Die fragliche Vorschrift bezeichnet als der Einkommensteuer unterworfen: „jede Art von Industrie, Handel und Gewerbe“, und der Regierungsrat hält dafür, der vom Rekurrenten vorgenommene Aktienankauf sei als eine Art des Handels in diesem Sinne aufzufassen. Hierüber ist zu bemerken:

a) Unter dem Ausdrucke Handel will jedenfalls das Gesetz nur den gewerbsmäßig betriebenen Handel verstanden wissen, d. h. nicht schon die Vornahme eines einzelnen Handelsgeschäftes, sondern die anhaltende Vornahme solcher Geschäfte zu dem Zwecke, sich damit eine dauernde Einkommensquelle zu verschaffen. Diese Auslegung entspricht einerseits einzig nur dem gewöhnlichen Sprachgebrauche des Wortes; anderseits ergibt sich ihre Richtigkeit aus dem Umstande, daß der Gesetzgeber neben dem Handel koordiniert noch Industrie und Gewerbe anführt, worunter nach allgemeiner Auffassung ebenfalls Erwerbstätigkeiten ständiger Art zu verstehen sind. Dabei ist aber zu betonen, daß die Ausübung des Handels,

damit sie sich als eine gewerbsmäßige im angegebenen Sinne darstelle, nicht die alleinige oder auch nur die hauptsächlichste Beschäftigung der betreffenden Person zu sein braucht. Sie kann vielmehr auch bloß eine Thätigkeit sein, die jene neben ihrem eigentlichen Berufe betreibt oder die überhaupt nur einen Teil ihrer Zeit und ihrer Arbeitskraft in Anspruch nimmt. Nichts anderes wollen denn auch die angerufenen Entscheide des Bundesgerichts in Sachen Baur und von Bergen vom 5. Juli 1894 und 3. Oktober 1900 besagen. Übrigens weicht der Regierungsrat selbst nicht von dieser Auslegung des Gesetzes ab, indem er unter Berufung auf die genannten bundesgerichtlichen Urteile gerade des längern darzuthun sucht, daß es sich vorliegenden Falles um eine „gewerbsmäßige Spekulation“ handle. Das Moment der Gewerbsmäßigkeit scheint also auch für ihn ein notwendiges Requisite des Handels im Sinne des § 2, Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes zu sein.

b) Ist damit der Wille des Gesetzes klar gelegt, so kann es sich für das Bundesgericht nur noch fragen, ob die Vorinstanz jenes in willkürlicher Weise auf einen Thatbestand angewandt habe, der bei einer ernsthaften Würdigung der maßgebenden Verhältnisse des Falles offenbar nicht unter dasselbe sich bringen läßt. Diese Frage muß in der That bejaht und somit von diesem Gesichtspunkte aus der Rekurs gutgeheißen werden. Zunächst ist nämlich nicht einmal behauptet und noch viel weniger dargethan worden, daß der Rekurrent auch sonst sich mit Geschäften vorliegender Art regelmäßig abgebe und daß sich also aus diesem Grunde von einer gewerbsmäßigen Thätigkeit sprechen lasse. Eine solche müßte also lediglich in der in Frage stehenden Finanzoperation für sich betrachtet gefunden werden können. Wirklich spricht auch der Regierungsrat stets nur von dieser einen „gewerbsmäßigen Spekulation“ und hat nur den aus ihr erzielten Gewinn, nicht darüber hinaus einen aus fernern derartigen Spekulationen herrührenden, zur Steuer herangezogen. Nun geht aber offensichtlich diesem vereinzelt Geschäft das Merkmal der Gewerbsmäßigkeit ab. Zum vorneherein läßt sich im Ernste dieses Merkmal nicht etwa schon deshalb als vorhanden ansehen, weil beim Rekurrenten eine Gewinnabsicht obgewaltet habe; denn eine solche

Absicht liegt ja überhaupt jeder auf Erwerb gerichteten Bethätigung, nicht nur der gewerbsmäßig ausgeübten, zu Grunde. Im weitern ist unerfindlich, wieso die Höhe des vom Rekurrenten in der fraglichen Spekulation engagierten Kapitals von maßgebender Bedeutung sein könne. Eher freilich ließe sich für den Nachweis der Gewerbsmäßigkeit der Umstand namhaft machen, daß die Aktien nicht auf einmal, sondern während einem längern Zeitraum in verschiedenen Posten erworben worden sind. Nun handelte es sich aber nicht etwa um verschiedene Sorten von Aktien, sondern ausschließlich um solche der nämlichen Gesellschaft. Ferner lag nicht jedem dieser Erwerbsakte eine besondere, von den andern unabhängige Spekulationsabsicht zu Grunde; sondern alle diese Ankäufe erfolgten in gleicher Erwartung, aus einer eintretenden Wertvermehrung des der Gesellschaft gehörenden Hauses einen Gewinn erzielen zu können, sei es, daß dasselbe in Form einer vorteilhaften Ersteigerung der Liegenschaft oder in Form einer für die Aktionäre günstigen Liquidation der Gesellschaft dem Rekurrenten zu Gute kommen würde. Die genannten Ankäufe bilden also bloße Teilhandlungen einer vereinzelt stehenden und in sich einheitlichen Finanzoperation, nicht aber für sich selbständige Geschäfte, die wegen ihrer Kontinuität sich als Ausübung gewerbsmäßigen Betriebs, einer Art von Handel, darstellen würden. Von einem solchen läßt sich übrigens auch deshalb nicht sprechen, weil ein Wiederverkauf der Titel nicht stattgefunden hat und wohl auch nie beabsichtigt war, während gerade zum Wesen des Handels eine Wiederveräußerung der gekauften Güter gehört.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird für begründet erklärt und damit der Entscheidung des Regierungsrates des Kantons Bern vom 2. Juni 1900 als verfassungswidrig aufgehoben.