

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 Besteuernten 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 Steuer-subjekt 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

mehr möglich erwiesen hatte, gegen den heutigen Rekurrenten Karl Luthiger in Hünenberg, einen der Miterben, Betreuung an und erwirkte nach erhobenem Rechtsvorschlage vom Kantonsgerichtspräsidenten von Zug die definitive Rechtsöffnung. Eine dagegen gerichtete Beschwerde Luthigers wies das Kantonsgericht durch Entscheid vom 24. September, zugestellt 27. Dezember 1921 mit der Begründung ab: « Es ist zuzugeben, dass die Zustellung eines Taxationsformulars an die Erben Luthiger schlechthin durch den Einwohnerrat Hünenberg nicht recht verständlich erscheint. Denn eine Erbschaftssteuer, war nach dem Steuergesetz nicht zu erheben und es liegt auch gar nichts vor, dass die Erben in ihrer Gesamtheit die ihnen angefallene Erbschaft als Gemeinderschaftsgut im Sinne der Art. 336 ff. ZGB haben fortbestehen lassen. Die vom Erblasser Luthiger pro 1920 zu bezahlende Vermögens- und Einkommenssteuer ging allerdings als Schuld des Erblassers auf die Erben über. Korrekterweise hätte aber nicht den Erben Luthiger schlechthin, sondern jedem einzelnen Erben ein Taxationsformular gemäss § 39 des Steuergesetzes zugestellt werden sollen, dies schon deshalb, weil die Erbanteile der einzelnen Erben und demgemäss auch die Veränderung ihrer Vermögensverhältnisse verschieden sein konnte. Dementsprechend hätte auch die Taxation durch die Steuerbehörden für jeden einzelnen Erben gesondert vorgenommen werden sollen. Andererseits haben auch die Erben Luthiger insofern gefehlt, als sie gegen das ihnen zugestellte Taxationsformular nicht im Sinne der vorstehenden Ausführungen Stellung genommen haben. Sie hätten, wenn sich die Teilung des Nachlasses innert der ihnen angesetzten Taxationsfrist nicht bewerkstelligen liess, jedenfalls hievon der Steuerbehörde Anzeige mit dem Hinweis machen sollen, dass ein Anlass zur Neutaxation gemäss § 39 des Steuergesetzes noch nicht gegeben sei. Für den Rechtsöffnungsrichter kommen indessen alle diese Verhältnisse nicht in Betracht,

weil das Taxationsverfahren in die ausschliessliche Kompetenz der Steuerbehörden fällt. Der Richter ist formell und soweit es sich nicht um einen Steuerstreit nach § 50 des Steuergesetzes handelt, auch materiell an die von diesen Behörden getroffenen Beschlüsse und Entscheide gebunden. Für die Rechtsöffnungsinstanzen kommt einzig die Vollstreckbarkeit des die Erben Luthiger betreffenden Steuerentscheides gegenüber dem heutigen Rekurrenten in Frage. Nun ist unter der Parteien unbestritten, dass der Steuerentscheid zu einer Zeit ergangen und in Rechtskraft erwachsen ist, da die Erbschaft Luthiger noch nicht verteilt war. Es handelt sich also zweifellos um eine Schuld der Erbengemeinschaft Luthiger. Dem Steuergesetz kann nun allerdings, abgesehen von § 35, Absatz 2, keine Bestimmung entnommen werden, wonach die Erben für Steuerschulden der Erbmasse solidarisch haftbar wären. Von einer analogen Anwendung des § 35, Abs. 2 auf andere als Erbschaftssteuern kann aber deshalb nicht die Rede sein, weil gemäss Art. 143 Abs. 2 OR Solidarität ohne bezügliche Willenserklärung der mehreren Schuldner nur in den vom Gesetz bestimmten Fällen entsteht. Es ist demnach zu untersuchen, ob sich die solidare Haftung der Erben für Schulden der Erbengemeinschaft nicht dem ZGB entnehmen lässt. Das ist zu bejahen. Denn nach Art. 602 ZGB besteht, wenn mehrere Erben den Erblasser beerben, unter ihnen, bis die Erbschaft geteilt wird, infolge des Erbanges eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft. Gemäss Art. 603 werden die Erben für die Schulden des Erblassers solidarisch haftbar. Unter Schulden des Erblassers sind aber nicht nur diejenigen zu verstehen, welche schon zu Lebzeiten des Erblassers in dessen Person entstanden sind, sondern überhaupt sämtliche allen Miterben gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten, vergl. ESCHER, Anm. 4 zu Art. 603. Zu diesen allen Erben gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten sind aber auch solche Schulden zu rechnen, welche aus dem

gemeinschaftlichen Besitz und der Verwaltung einer noch unverteilt Erbschaft erwachsen sind. Deshalb ist der Rekurrent als Miterbe des Josef Luthiger sel. für den eingeklagten Steuerbetrag haftbar.»

B. — Gegen den Entscheid des Kantonsgerichts hat Karl Luthiger den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage auf Aufhebung. Er beharrt darauf, dass von einem rechtskräftigen Entscheide über die Steuerpflicht, eventuell jedenfalls von einem solchen gegen den Rekurrenten hier nicht gesprochen werden könne. Eine ruhende Erbschaft oder eine Erbengemeinschaft mit besonderer von den Erben verschiedener Rechtspersönlichkeit kenne das ZGB nicht. Es sei daher auch ein Veranlagungsverfahren gegen die Erbschaft oder die Erben als solche bundesrechtlich unmöglich und wenn es noch möglich wäre, könnte der darin gefällte Entscheid keinesfalls einen Vollstreckungstitel gegen den einzelnen Erben persönlich bilden. Durch die Bestätigung der Rechtsöffnung habe demnach das Kantonsgericht subjektiv und objektiv Willkür begangen, subjektiv, indem es, statt ein sachliches Urteil zu fällen, einfach darauf ausgegangen sei, dem Kanton Zug zur Eintreibung einer Steuerforderung zu verhelfen, « die noch gar nicht festgestellt oder deren Feststellung verfuhrwerkt war, » objektiv, indem das Urteil gegen klares Recht verstosse.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Nach Art. 80 SchKG sind hinsichtlich des Anspruchs auf Rechtsöffnung innerhalb des Kantonsgebiets wie vollstreckbare gerichtliche Urteile zu behandeln « diejenigen über öffentlichrechtliche Verpflichtungen ergangenen Beschlüsse und Entscheide der Verwaltungsorgane, welche der Kanton vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichstellt ». Wird gestützt auf einen solchen Entscheid die Rechtsöffnung begehrt, so hat die Rechtsöffnungsbehörde sich auf die Prüfung der Vollstreck-

barkeit desselben bezw. der dafür erforderlichen Voraussetzungen zu beschränken und muss, wenn sie vorliegen, dem Begehren entsprechen, falls nicht Einreden im Sinne von Art. 81 Abs. 1 (nachträgliche Tilgung, Stundung oder Verjährung der Schuld, erhoben und in genügender Weise nachgewiesen bezw. glaubhaft gemacht werden. Eine Kognition über die materielle Richtigkeit des Entscheides kommt ihr nicht zu. Das mit zur « Vollstreckbarkeit » im Sinne von Art. 80 gehörende Erfordernis der (formellen) Rechtskraft des Entscheides ist dabei erfüllt, sobald er eine endgiltige, mit keinem ordentlichen Rechtsmittel mehr anfechtbare Feststellung des in Betreibung gesetzten Anspruchs enthält (AS 47 I 189 ff., 224 ff.).

Ein solcher Fall lag aber hier jedenfalls gegenüber der Erbschaft Luthiger als solcher, bezw. der durch die Erben bis zur Teilung gebildeten Gemeinschaft vor, indem einerseits nach § 63 der zugerischen Einführungsbestimmungen zum SchKG zu den gerichtlichen Urteilen gleichgestellten Verfügungen auch gehören « rechtskräftige Entscheide der zuständigen Verwaltungsbehörden betr. Gebühren, Auflage von Steuern und dergleichen », andererseits die Einschätzung durch die kantonale Steuerkommission im Falle unterlassener Ausfüllung und Rücksendung des Selbsttaxationsformulars nach § 42, 49, 50 Steuergesetz eine endgiltige und irgend ein ordentliches Rechtsmittel, insbesondere der in § 50 vorgesehene Rekurs an den Regierungsrat gegen dieselbe nicht mehr zulässig ist, es wäre denn der Pflichtige sei während der für die Selbsttaxation laufenden Frist abwesend gewesen. Mit Rücksicht hierauf hat denn auch der Regierungsrat nach den unbestrittenen Feststellungen des Kantonsgerichts im vorliegenden Falle tatsächlich den von den Erben Luthiger gegen die Verfügung der Kantonssteuerkommission eingereichten Rekurs als unzulässig, bezw. verwirkt erklärt und ein darauf bezügliches Wiedererwägungsgesuch abgewiesen;

Entscheidungen, die heute, auch auf dem Wege einer Weiterziehung des Rechtsöffnungsurteils nicht mehr angefochten werden können und an sich nicht angefochten werden. Der Einwand aber, dass nicht die Erbmasse als solche, sondern die einzelnen Erben persönlich für ihren Anteil hätten besteuert werden sollen, betrifft nicht sowohl die Vollstreckbarkeit, als die materielle Richtigkeit und Gesetzmässigkeit des als Vollstreckungstitel angerufenen Veranlagungs-Entscheides. Von einem die Vollstreckbarkeit ausschliessenden Mangel könnte höchstens gesprochen werden, wenn ein Verfahren, wie es hier eingeschlagen wurde, die Veranlagung der Erbschaft bzw. der Erbengemeinschaft als solcher, als von vorneherein rechtlich unmöglich und daher zur Entfaltung irgendwelcher Rechtswirkungen ungeeignet, schlechthin nichtig angesehen werden müsste. In dieser Beziehung genügt es aber auf das Urteil des Bundesgerichts in Sachen Vischer gegen Baselland vom 17. Mai 1919 zu verweisen, wo sogar die gesonderte Besteuerung von Miteigentum oder des Ertrages daraus statt der einzelnen Miteigentümer für ihre Quoten, solange ihr nicht positive Vorschriften des kantonalen Steuerrechts entgegenstehen, mit der Begründung als nicht willkürlich erklärt worden ist: « Wenn schon richtig ist, dass die basellandschaftliche Vermögens- und Einkommenssteuer auch inbezug auf Grundstücke nicht den Charakter einer Objekts- sondern einer Subjektssteuer hat und dass das durch das Miteigentum begründete Band zivilrechtlich nicht die Schaffung eines besonderen, von der Person der einzelnen Berechtigten verschiedenen Rechtssubjektes zur Folge hat, so schliesst dies doch nicht aus, die Miteigentümer steuerrechtlich wie ein solches zu behandeln, soweit die Besteuerung des Wertes und Ertrages des Miteigentumsobjektes in Frage steht. Sonst müsste auch die gesonderte Besteuerung des Vermögens der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die ebenfalls zivilrecht-

lich keine besonderen, von den einzelnen Gesellschaftern verschiedenen Rechtssubjekte darstellen, unzulässig sein. Mag nun auch die Verbindung zwischen den einzelnen Miteigentümern keine so enge sein wie bei solchen Gesellschaftsverhältnissen, so besteht doch zwischen ihnen bis zu einem gewissen Grade ebenfalls ein Gemeinschaftsverhältnis, angesichts dessen die Zusammenfassung der Miteigentumsobjekte zu einer steuerrechtlichen Einheit mangels einer entgegenstehenden Vorschrift, die hier nicht in Betracht kommt, nicht als Willkür angesehen werden kann, wie denn Art. 648 ZGB mit der Vorschrift, dass Verwaltungskosten, Steuern und andere Lasten, die aus dem Miteigentum erwachsen oder auf der gemeinschaftlichen Sache ruhen, unter den Miteigentümern im Verhältnis ihrer Anteile zu repartieren sind, eine solche Behandlung geradezu voraussetzen scheint. » Bei dem hier in Frage kommenden Tatbestande der Erbengemeinschaft kann zudem von rechtlichen Unmöglichkeiten dieses Verfahrens umsoweniger die Rede sein, als das Bundesrecht, SchKG Art. 49, 59 Abs. 1, selbst neben der Betreibung der einzelnen Erben auch eine solche gegen die Erbmasse zulässt, sie also selbst wenn nicht als ein Rechtssubjekt so doch als einen rechtlich in einem gewissen Umfange selbständigen Vermögenskomplex behandelt. Die Feststellung des Kantonsgerichts aber, dass jedenfalls zur Zeit der Steuereinschätzung der Nachlass des Josef Luthiger noch nicht verteilt war, zwischen den Erben also noch die durch Art. 602 ZGB vorgesehene Gemeinschaft der Rechte und Pflichten, m. a. W. das Rechtsverhältnis des Gesamteigentums bestand, ist vom Rekurrenten nicht bestritten worden.

Eines besonderen auch noch die persönliche Haftung jedes einzelnen Miterben *in solidum* für die der Erbengemeinschaft auferlegte Steuer aussprechenden Entscheid des Steuerbehörde bedurfte es für die Rechtsöffnung nicht, wenn sich das Bestehen dieser Haftung

schon aus der Natur der Schuld als einer die Erbmasse treffenden Verpflichtung nach dem Gesetz ohne weiteres ergab. Eine dahingehende Vorschrift des kantonalen öffentlichen (Steuer-)Rechts besteht nach den Ausführungen der Vorinstanz nicht. Auch aus dem zwischen den Erben bestehenden Gesamthandverhältnis kann dieser Schluss nicht gezogen werden, da die logische Folge desselben vielmehr wäre, dass nur alle Erben gemeinsam nach Massgabe ihrer Beteiligung am Gemeinschaftsgute belangt werden könnten. Die Abweichung aber, welche Art: 603 ZGB von dieser Regelung durch Aufstellung einer solidarischen Haftbarkeit der Erben vorsieht, bezieht sich nach dem Wortlaut des Gesetzes nur auf « Schulden des Erblassers » noch vor dem Erbgang in seiner Person begründete Verbindlichkeiten. Wenn die Vorinstanz darunter auch die « allen Erben gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten » überhaupt, wie sie aus der Tatsache des gemeinsamen Besitzes und der Verwaltung der Erbschaft bis zur Teilung resultieren, einbezieht, so mag die Richtigkeit dieser Aufassung namentlich im Hinblick auf Art. 143 OR, wonach Solidarität abgesehen von der Begründung durch Rechtsgeschäft nur in den vom Gesetz bestimmten Fällen entsteht, gewiss zweifelhaft sein. Als Verletzung klaren Rechtes kann sie indessen jedenfalls in der Beschränkung auf den hier vorliegenden Fall öffentlich-rechtlicher Lasten, die sich unmittelbar schon an die Tatsache des Vorhandenseins eines noch ungeteilten Nachlasses als solche von Gesetzes wegen knüpfen, nicht betrachtet werden, da in der Tat gesagt werden kann, dass dieselben praktischen Erwägungen, welche dazu geführt haben, bei der Haftung für die eigentlichen Erbschaftsschulden von Gesamthandprinzip abzugehen, auch für jene Verbindlichkeiten in gleicher Weise zutreffen (ganz abgesehen davon, dass auch eine abweichende Ordnung des Bundes z i v i l r e c h t s die Kantone wohl nicht hindern könnte, die Haftungsverhältnisse hinsichtlich

derartiger öffentlichrechtlicher Ansprüche gesetzlich anders zu regeln). Es lässt sich daher zum mindesten ohne Willkür der Standpunkt vertreten, dass es sich bei der Fassung des Gesetzes (« Schulden des Erblassers ») nur um eine ungenaue Ausdrucksweise handle, die auf dem Wege der Auslegung aus der *ratio* der Bestimmung im angegebenen Sinne berichtigt werden dürfe.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

20. Urteil vom 19. Juli 1922 i. S.

Konsumverein Davos und Umgebung gegen Graubünden.

Es bildet keine Willkür, wenn zum steuerpflichtigen Einkommen eines Konsumvereins auch der den Mitgliedern zum voraus zugesicherte « Sparrabatt » gerechnet wird.

A. — Die kantonale Steuerkommission des Kreises Davos setzte das steuerpflichtige Einkommen des Konsumvereins Davos für das Steuerjahr 1920/21 auf 49,300 Fr. fest, indem sie annahm, dass hiezu auch die den Vereinsmitgliedern als « Sparrabatt » ausbezahlten Beträge gehörten. § 2 der revidierten Statuten des Vereins bestimmt nämlich: « Die Genossenschaft stellt sich die Aufgabe, den Mitgliedern die benötigten Lebensmittel und Bedarfsgegenstände in guter Qualität und preiswürdig zu verschaffen. Die Abgabepreise sollen so festgesetzt werden, dass den Mitgliedern für alle eingeschriebenen Warenbezüge ein Sparrabatt von 5% gewährt werden kann, auf welchen sie unter allen Umständen ein Anrecht haben. Ein am Ende des Geschäftsjahres verbleibender Überschuss wird, soweit er statutarisch nicht zu anderweitigen Verwendungen bestimmt ist, den Mitgliedern im Verhältnis der eingeschriebenen