

gefahr- und Möglichkeit, wie sie als Tatbestandsmerkmal des Art. 24 lit. c MSchG angenommen werden muss, keine Rede sein. Das MSchG verfolgt aber den doppelten Zweck, sowohl den Markeninhaber, als das Publikum zu schützen, sodass die Markenrechtsdelikte immer zugleich eine Verletzung des Individualrechts des Markenberechtigten und des Grundsatzes von Treu und Glauben im Verkehr nach jener Richtung enthalten müssen (vgl. BGE 33 I 209).

8. — Verstösst somit die Verurteilung des Kassationsklägers sowohl bezüglich der Reglementationsvignette, als auch der Marke « Roche » gegen Bundesrecht, so muss das Urteil aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen werden. Dabei hat es die Meinung, dass es dem Vorderrichter obliegt, zu prüfen, ob und inwieweit der Kassationskläger, trotz Freispruches, im Zivilpunkt zu Schadenersatz zu verpflichten und inwieweit seinem Verhalten bei der Kostenverlegung Rechnung zu tragen ist.

Demnach erkennt der Kassationshof :

Die Kassationsbeschwerde wird gutgeheissen, das Urteil der Polizeikammer des Obergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Dezember 1925 aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

II. ORGANISATION DER BUNDESRECHTSPFLEGE

ORGANISATION JUDICIAIRE FÉDÉRALE

Vgl. Nr. 27. — Voir N° 27.

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ.

(RECHTSVERWEIGERUNG)

EGALITÉ DEVANT LA LOI

(DÉNI DE JUSTICE)

28. Urteil vom 14. Mai 1926 i. S. Liquidationsmasse Menotti gegen Solothurn, Oberrekurskommission.

Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung. Besteuerung der Differenz zwischen dem Erwerbspreise, den der Nachlassvertragsschuldner für eine Liegenschaft bezahlt hatte, und dem von der Liquidationsmasse erzielten Veräusserungspreise als « Gewinn » der Masse. Willkür, wenn solche « Liegenschaftsgewinne » nach dem kantonalen Recht nicht durch eine besondere Wertzuwachssteuer, sondern nur mit der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst werden.

A. — Art. 72 der solothurnischen Verfassung bestimmt : « Bestimmungen über direkte Besteuerung und indirekte Abgaben sind Sache der Gesetzgebung. Eine direkte Steuer kann nur auf das reine Vermögen (nach Abzug aller Schulden) und auf das reine Einkommen verlegt werden. » Nach § 5 des geltenden Gesetzes betreffend die direkte Steuer von 1895 wird als « Einkommen angesehen der geldwerte Ertrag des Vermögens, der Unternehmung und der Lohnarbeit nach Abrechnung der Geschäftskosten, worunter auch die Zinsen schuldiger Kapitalien, jedoch nicht Haushaltungskosten und persönliche Auslagen verstanden sind. » Die §§ 10 Ziff. 3, 14 a und 32 der vom Kantonsrat gemäss § 44 des Gesetzes erlassenen Vollziehungsverordnung, in der neuen Fassung vom 15. Februar 1912 lauten :

« § 10. Zur Berechnung des Einkommens fallen in Betracht...

3. bei der Veräußerung von Liegenschaften sich ergebende Reingewinne. »

« § 14 a. Als Liegenschaftsgewinn ist anzusehen die Differenz zwischen dem Veräußerungspreise und dem früheren Erwerbspreise... Davon können in Abzug gebracht werden, die in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung an Boden oder Gebäuden gemachten ausserordentlichen Aufwendungen, welche zur Mehrung des Wertes der Liegenschaft beigetragen haben, so... Der Übergang einer Liegenschaft infolge Erbfolge oder Schenkung gilt nicht als Veräußerung im Sinne des § 10 Ziff. 3 der Verordnung. Wird jedoch die Liegenschaft vom Erben oder Beschenkten weiter veräußert, so fällt bei Berechnung des Gewinns diejenige Summe als Erwerbspreis in Betracht, um welche der Erblasser bzw. der Schenker die Liegenschaft erworben hat. »

« § 32. Die Steuererhebung geschieht immer für das Jahr, in welchem der Bezug ausgeführt wird; das Einkommen des Vorjahres dient gegebenenfalls lediglich als Masstab für das laufende.

Der reine Liegenschaftengewinn (§ 10 Ziff. 3 der Verordnung) fällt in dem der Veräußerung folgenden Jahr unter die Steuerpflicht. Einer zu teilenden Erbschaft oder Konkursmasse gegenüber kann dagegen der Steueranspruch sofort nach der Veräußerung geltend gemacht werden. »

B. — Franz Menotti, Bauunternehmer in Olten, hat durch einen vom Amtsgericht Olten am 5. Mai 1924 bestätigten Nachlassvertrag seine gesamten Aktiven seinen Gläubigern per Saldo ihrer Forderungen zur Liquidation abgetreten. Die zur Liquidationsmasse gehörenden Liegenschaften in Olten wurden vom Sachwalter aus freier Hand verwertet. Dabei ergaben sich in einigen Fällen Überschüsse über die früher vom Nachlassschuldner bezahlten Erwerbspreise, die zusam-

men 42,943 Fr. betrug. Noch vor der Vermögensabtretung, zu Anfang 1914, hatte Menotti selbst zwei Liegenschaftsverkäufe vorgenommen, bei denen der Veräußerungspreis den Erwerbspreis um 6500 Fr. überstieg. Am 20. Juni 1925 stellte die Kreissteuernkommission Olten der Liquidationsmasse Menotti eine Taxation für den Steuerbezug des Jahres 1925 zu, wonach die Masse für die beiden Summen von 42,943 + 6500 Fr., zusammen 49,443 Fr. einkommenssteuerpflichtig erklärt wurde und dafür eine Steuer von 1482 Fr. entrichten sollte. Der Sachwalter erklärte sich bereit, den Steueranspruch für die Verkäufe, die Menotti noch selbst abgeschlossen hatte, als Forderung an den Nachlassschuldner in 5. Klasse zu kollozieren. Dagegen bestritt er für die von der Liquidationsmasse vorgenommenen Veräußerungen jede Steuer- und Zahlungspflicht. Die Bezirkssteuernkommission, an die er in diesem Sinne rekurierte, bestätigte die Verfügung der Kreissteuernkommission. Eine dagegen erhobene Beschwerde an die kantonale Oberrekurskommission hat diese durch Entscheidung vom 10. November 1925 abgewiesen, mit der Begründung: « Die in Betracht fallenden Liegenschaftsgewinne sind zahlenmässig nicht bestritten. Die Rekurrentin anerkannte nach der Rekurschrift die Steuerforderung für die Verkäufe, welche Menotti noch selbst abgeschlossen hatte. Die Frage, ob dieselbe in die Masse als Gläubigerforderung falle oder als Masseschuld zu gelten habe, ist schuldbeitreibungsrechtlich und kann im Steuerverfahren nicht entschieden werden. Es ist denn auch im Rekurs deutlich ausgedrückt, diese Gewinne werden von ihm nicht betroffen. Es bleibt sonach nur die Frage zu entscheiden, ob eine Liquidationsmasse überhaupt zur Liegenschaftssteuer herangezogen werden könne. Unter den in § 2 des Steuergesetzes vom 17. März 1895/29. März 1925 aufgeführten Steuersubjekten figurirt eine Liquidations- oder Konkursmasse nicht. Dahingegen erwähnt der § 32 der Vollziehungs-

verordnung vom 30. Mai 1896/21. Juli 1925 die Konkursmasse als Steuersubjekt, demgegenüber Liegenschaftsgewinne sofort geltend gemacht werden können. Die Verordnung spricht von der Konkursmasse. Die Vorschrift ist aber in analoger Weise auch auf die nach gleichen Normen vorzunehmende Nachlassliquidation, wie diejenige des Franz Menotti eine ist, anwendbar. Ob der § 32 der V. V. in Ergänzung des § 2 des Steuergesetzes die Konkursmasse als Steuersubjekt hat bezeichnen wollen, ist eine Frage der Auslegung. Nach der Meinung der Oberrekurskommission ist das der Fall. Damit ist die Steuersukzession durch die Konkurs- bzw. Liquidationsmasse nach dem solothurnischen Recht angenommen. Wenn also diese letztere in die Steuerpflichten des Schuldners sukzediert, so hat sie die steuerbaren Gewinne, welche in der amtlich kontrollierten Verwaltung und Liquidation der Güter derselben erreicht werden, auch an Schuldners Stelle zu versteuern. Hiezu ist nicht dringend nötig, dass sie Subjekt im Sinne des Sachenrechts ist (gemeint ist: Eigentümer des zur Liquidationsmasse gehörenden Vermögens). Für die Steuern ist der wirtschaftliche Faktor im Vordergrund. Wichtiger als die Form des abgeschlossenen Kaufgeschäfts ist für die Steuer dessen wirtschaftlicher Erfolg. Dieser ist da: Die Liquidationsmasse hat durch Liegenschaftsverkäufe unbestritten einen Gewinn erzielt. Sie ist als Sukzessor des Schuldners für diesen Erfolg steuerpflichtig. Hiefür ist belanglos, dass die Grundstücke von der Masse ohne Festsetzung eines Übernahmepreises übernommen worden sind und dass diese nach herrschender Auffassung nicht Eigentümerin geworden ist. Das zeigt die besondere Stellung, welche die Liquidationsmasse sachenrechtlich einnimmt und sie befähigt, die Liegenschaften ohne Eigentümer zu sein und ohne Mitwirkung des Schuldners zu veräußern. Das Steuerrecht ist nicht formenstrenger als das Konkursrecht. Wie hier, so zwingen auch dort die

Vorgänge des Wirtschaftslebens über die ordentlichen Formen des Eigentumsrechts hinauszugehen. Wenn demnach die Liquidationsmasse als Steuersubjekt angenommen ist, so muss der vorliegende Rekurs abgewiesen werden.»

C. — Gegen den Entscheid der Oberrekurskommission hat die Liquidationsmasse im Nachlassvertragsverfahren Menotti, vertreten durch den Sachwalter, den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, der Entscheid sei aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdeführerin keine Staatssteuer zu bezahlen habe. Sie macht geltend, dass die Vollziehungsverordnung des Kantonsrats zum Steuergesetz in der Umschreibung der Steuersubjekte und -objekte nicht über das Gesetz und dieses nicht über Art. 62 der Verfassung habe hinausgehen können. § 2 des Steuergesetzes, der die Steuersubjekte erschöpfend aufzähle, kenne aber als solche bloss « Kantonseinwohner, im Kanton bestehende Korporationen, Genossenschaften, Kollektiv-, Kommandit- und Aktiengesellschaften, Vereine und Stiftungen, auswärts wohnhafte Personen bezüglich ihrer im Kanton Solothurn gelegenen Liegenschaften und Geschäfte ». Von der Konkursmasse oder Liquidationsmasse im Nachlassvertragsverfahren sei, wie der angefochtene Entscheid zugebe, darin nicht die Rede; sie könnten auch nicht unter eine jener gesetzlichen Kategorien gebracht werden. Sollte § 32 der Vollziehungsverordnung wirklich den von der Oberrekurskommission angenommenen Sinn haben, so wäre er also schon aus diesem Grunde gesetz- und verfassungswidrig. Und was die möglichen Steuer o b j e k t e betreffe, so könnten die Gewinne auf Liegenschaften, solange nicht durch Gesetz eine eigentliche Wertzuwachssteuer eingeführt sei, nur als Teil des Einkommens des Veräusserers besteuert werden. Die Einkommensbesteuerung wiederum sei durch die Verfassung auf das « reine Einkommen » beschränkt. Von einem « Reineinkommen »

oder von « Einkommen » überhaupt, das die Liquidationsmasse durch den Verkauf von Liegenschaften des Schuldners zu einem höheren als dem vom Schuldner selbst früher ausgelegten Erwerbspreise erzielen würde, könne aber nach dem Inhalt des Einkommensbegriffs schlechterdings nicht die Rede sein. Der Versuch der Oberrekurskommission, ein solches Einkommen unter Zuhilfenahme von § 32 der Vollziehungsverordnung zu konstruieren, müsse als Willkür bezeichnet werden. Die angenommene « Steuersukzession » laufe in Wirklichkeit auf die Einführung einer besonderen, vom Einkommensbegriff losgelösten Wertzuwachssteuer hinaus, die nach Art. 62 KV nur auf dem Wege der Gesetzgebung geschehen könnte. Die versuchte Besteuerung sei überdies innerlich im höchsten Masse ungerecht: sie lasse sich durch keine vernünftigen sachlichen Erwägungen rechtfertigen und verstosse auch aus diesem Grunde gegen Art. 4 BV. Endlich verletze sie den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts, indem schon das eidgen. Betreibungs- und Konkursrecht eine solche Belastung der Masse mit einer eigenen Steuerpflicht (als Masseschuld) nicht zulasse. Inbezug auf die noch von Menotti selbst abgeschlossenen Verkäufe erkläre der Entscheid allerdings: die Frage, ob es sich dabei um eine gewöhnliche Forderung an den Gemeinschuldner oder um eine Masseschuld handle, könne als betreibungsrechtliche nicht im Steuerverfahren entschieden werden. Trotzdem werde dann die Beschwerde, mit der beantragt worden sei festzustellen, dass die Rekurrentin, d. h. die Liquidationsmasse keine Staatssteuer zu bezahlen habe, kurzerhand in allen Teilen abgewiesen. Die angefochtene Taxation habe aber auch bezüglich dieses Postens auf die Liquidationsmasse und nicht auf den Gemeinschuldner gelautet. Zwischen dem Dispositiv des Entscheides und der Begründung bestehe demnach ein offener innerer Widerspruch, was nach konstanter Praxis eine Verletzung von Art. 4 BV darstelle. Zudem liege insoweit

eine formelle Rechtsverweigerung vor. Die Rekurrentin habe einen Anspruch darauf, dass festgestellt werde, wer der Steuerschuldner sein solle, ob sie oder der Gemeinschuldner, wozu nur die Steuerbehörden zuständig sein könnten.

D. — Die Oberrekurskommission des Kantons Solothurn hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Sie stellt fest, dass schon die Bezirkssteuerkommission in der Vernehmlassung an die Oberrekurskommission es als ihre Auffassung bezeichnet habe, dass für die Steuer aus den noch von Menotti vorgenommenen Veräusserungen nur die Kollokation in 5. Klasse in Betracht kommen könne. Dies sei auch die Meinung der Oberrekurskommission, womit der Streit über diesen Punkt als erledigt angesehen werden dürfe. Im übrigen, d. h. inbezug auf die Verkäufe der Liquidationsmasse selbst wird an der im angefochtenen Entscheide vertretenen Rechtsauffassung festgehalten und bestritten, dass die Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz in dieser Auslegung über das Gesetz oder die Verfassung hinausgehen würde. Die Liquidationsmasse werde dabei als Steuersukzessor eines Kantonseinwohners, also eines unzweifelhaft steuerpflichtigen Subjekts, als an seiner Stelle steuerpflichtig angesehen, was auf eine sinngemässe Auslegung des § 2 des Gesetzes und keineswegs, wie behauptet, auf die Abänderung desselben hinauslaufe. Eine solche Nachfolge nehme die Vollziehungsverordnung auch nach anderer Richtung, nämlich für die Erben an, indem nach § 3 der Nachlass bis zur Teilung als eine Steuereinheit behandelt werde. Der angefochtene Entscheid enthalte denn auch keine Neuerung; er entspreche der langjährigen Praxis des Regierungsrates als früherer Rekursbehörde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Soweit sich der Rekurs auf die Steuer für die noch von Menotti selbst abgeschlossenen Liegenschaftskäufe bezieht, ist er durch die Erklärung der Rekurs-

antwort gegenstandslos geworden, dass insoweit auch nach der Auffassung der Oberrekurskommission nur eine in 5. Klasse zu kollozierende Forderung an den Gemeinschuldner in Betracht kommen könne. Es braucht deshalb nicht untersucht zu werden, ob die Oberrekurskommission im angefochtenen Entscheid ihre Kompetenz, hierüber eine verbindliche Entscheidung zu fällen, mit Recht verneint habe und ob nicht unter dieser Voraussetzung zwischen dem auf gänzliche Abweisung der Beschwerde lautenden Dispositive des Entscheides und dessen Motiven ein Widerspruch bestehe.

2. — Zu der danach allein noch im Streite liegenden Besteuerung der von der Liquidationsmasse vorgenommenen Liegenschaftsveräusserungen führt die Rekursantwort aus: durch die Bejahung der Steuerpflicht der Liquidationsmasse für die Überschüsse, die hiebei über die früher vom Schuldner bezahlten Erwerbspreise erzielt wurden, habe der anderen Frage nicht vorgegriffen werden sollen, ob man es bei dem betreffenden Steueranspruch mit einer gewöhnlichen Konkursforderung oder einer Masseschuld zu tun habe: dem Sachwalter bleibe es unbenommen, hierüber einen Entscheid der Aufsichtsbehörden über Schuldbetreibung und Konkurs herbeizuführen, indem er die Forderung bei der Verteilung des Liquidationserlöses nur in 5. Klasse einstelle und so den Staat auf den Weg der Beschwerde nach Art. 17 SchKG verweise. Es fragt sich, ob diese Deutung des Entscheides sich mit seinem Inhalt verträgt oder ob nicht schon die Behandlung der Liquidationsmasse als Steuersubjekt für den streitigen Gewinn, auf der der Entscheid beruht, notwendigerweise auf die Behauptung einer Masseschuld in der Höhe des festgestellten Steueranspruchs hinauslaufe. Wäre dem so, so könnte auch der Rekurrentin die Befugnis wohl kaum abgesprochen werden, die Frage der Vereinbarkeit der so aufzufassenden Steuerauflage mit den Grundsätzen des eidgen. Betreibungs- und Konkursrechts

schon heute, durch staatsrechtlichen Rekurs gegen die Steuerveranlagung wegen Verletzung von Art. 2 Übergangsbestimmungen zur BV, zum Austrag zu bringen. Doch braucht hierzu nicht Stellung genommen zu werden. Massgebend ist, dass nach der Begründung des angefochtenen Entscheides auch steuerrechtlich betrachtet die Rekurrentin nicht etwa eine entsprechende Verpflichtung des Gemeinschuldners erfüllen soll, sondern sie selbst, die Liquidationsmasse es ist, in deren Person als Steuersubjekt, infolge eines von ihr vorgenommenen Veräusserungsaktes und eines Gewinnes, den sie dabei gemacht haben soll, die Steuerpflicht eingetreten wäre. Die angenommene « Sukzession » in die Stellung des Gemeinschuldners hat nur die Bedeutung, dass bei Berechnung der Höhe des « Gewinns » von den Preisen ausgegangen wird, die der Nachlassvertragsschuldner s. Z. für die Liegenschaften bezahlt hat, und nicht etwa von dem Werte, den sie zur Zeit der Abtretung an die Gesamtheit der Gläubiger im Nachlassvertragsverfahren hatten. Ist jene Annahme einer die Masse selbst treffenden Steuerpflicht unzulässig und verfassungswidrig, so muss demnach schon diese Feststellung ohne weiteres zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides führen, ohne Rücksicht darauf, ob allenfalls eine entsprechende Steuerpflicht des Nachlassvertragsschuldners mit den daraus für die Beteiligung am Liquidationserlöse sich ergebenden Folgen angenommen werden könnte. Aus den nachstehenden Ausführungen wird sich übrigens ergeben, dass auch dies nicht der Fall ist.

3. — Das geltende solothurnische Steuergesetz kennt als Steuerarten nur die allgemeine Vermögens- und Einkommenssteuer. Weitere Steuern, insbesondere eine solche auf dem bei der Veräusserung von Liegenschaften zu Tage tretenden Wertzuwachs sind darin nicht vorgesehen. Da neue Steuern nach Art. 62 KV und übrigens schon nach allgemeinen staatsrechtlichen Grundsätzen

nur auf dem Wege der Gesetzgebung eingeführt werden können, ist daher heute eine Besteuerung solcher bei der Veräusserung von Liegenschaften sich ergebender Gewinne im Kanton Solothurn nur so möglich, dass sie als ein Teil des « Einkommens » des Veräusserers betrachtet und demnach in die durch §§ 5 ff. des Gesetzes vorgesehene allgemeine Einkommenssteuer einbezogen werden. Diesen Weg hat denn auch die neue Fassung der Vollziehungsverordnung zum Gesetze von 1912 in den §§ 10 Ziff. 3, 14 a und 32 beschritten. Der Begriff des Einkommens ist aber ein engerer als derjenige der geldwerten Güter, die jemanden zufließen. Es ist darunter die Summe an solchen Gütern zu verstehen, die einem Steuersubjekte zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse, für die Zwecke seiner laufenden Wirtschaft während einer bestimmten Periode ohne Schmälerung seines Vermögens zur Verfügung stehen. Nicht alle Personengemeinschaften und -verbände sind danach fähig, ein Einkommen zu besitzen. Es scheiden dabei von vorneherein diejenigen Gemeinschaften aus, bei denen von einer Wirtschaft, die durch sie geführt würde, und folglich von der Verwendung von Einnahmen für die laufenden Bedürfnisse dieser Wirtschaft schon nach Wesen und Zweck der Gemeinschaft nicht die Rede sein kann. Nur in dem eben umschriebenen Sinne kann der Ausdruck Einkommen auch in Art. 62 KV und § 5 des StG. von Solothurn gemeint sein. Beide geben eine nähere, davon abweichende Bestimmung des Begriffes nicht; es muss daher angenommen werden, dass sie ihn in der allgemein üblichen, in der Steuerlehre feststehenden Bedeutung verwenden. Darauf weist denn auch § 2 des Gesetzes hin, der als Steuersubjekte ausschliesslich solche Personengemeinschaften und -verbände auführt, bei denen das verlangte Erfordernis zweifellos zutrifft. Nur so wird überdies eine Abgrenzung des Vermögens vom Einkommen möglich, die gerade für das solothurnische Recht wegen des Nebeneinanderbestehens

von Einkommens- und Vermögenssteuer nicht entbehrt werden kann. Die Erwägung, dass sich im Einkommen im eben bestimmten Sinne die ökonomische Leistungsfähigkeit des Trägers, das Mass der Beiträge an die öffentlichen Lasten, die ihm zugemutet werden können, am vollkommensten ausdrückt, ist es, die zur Verdrängung der alten Ertragssteuern und zu ihrer Ersetzung durch die allgemeine Einkommenssteuer als Hauptsteuer mit ergänzender Vermögenssteuer geführt hat, wie sie dem solothurnischen StG zu Grunde liegt.

Danach könnte aber eine Einkommenssteuerpflicht der Konkursmasse oder, was dem gleichsteht, der Liquidationsmasse beim Nachlassvertrage mit Vermögensabtretung höchstens insofern allenfalls angenommen werden, als es sich um Einnahmen handelt, die aus der Fortsetzung des vom Schuldner betriebenen Handels oder Gewerbes während der Liquidation (Art. 237 Ziff. 2 SchKG) herrühren. Im übrigen muss sie als schon durch den Einkommensbegriff ausgeschlossen gelten. Der Zweck des Konkursverfahrens oder Liquidationsverfahrens beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung erschöpft sich in der Versilberung des Massevermögens, um daraus die Gläubiger des Gemein- oder Nachlassvertragsschuldners zu befriedigen. Von einer Wirtschaftsführung einer solchen Masse, bezw. der durch die Gesamtheit der daran beteiligten Gläubiger dargestellten Personengemeinschaft und damit auch von einer laufenden Wirtschaft derselben, für welche der Versilberungserlös Verwendung finden könnte, kann nicht die Rede sein. Die Einnahmen aus solchen Verkäufen vermögen deshalb auch dann kein Einkommen der Masse zu bilden, wenn sie den Betrag übersteigen, den der Schuldner früher für die Anschaffung des Vermögensobjektes ausgelegt hatte. Da es zur Durchführung des Konkursverfahrens oder zu einem Nachlassvertrage mit Vermögensabtretung nur bei Insolvenz des Schuldners kommen wird, ist auch ohne

weiteres klar, dass der Umfang des Liquidationserlöses keineswegs zugleich den Ausdruck einer entsprechenden steuerlichen Leistungsfähigkeit der Masse bildet, worauf die Einkommenssteuer nach dem Gesagten in ihrem Grundgedanken beruht. Sollten die Bestimmungen der Vollziehungsverordnung, auf die sich die Oberrekurskommission für die Annahme einer derartigen Steuerpflicht stützt, wirklich diesen Sinn haben, so gehen sie damit augenscheinlich über das Gesetz hinaus, das eine Besteuerung der Liegenschaftsgewinne nur im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer und damit des Einkommensbegriffes zulässt. Die Einkommenssteuerpflicht der Konkurs- oder Liquidationsmasse könnte sich dann auch nicht auf diese Eingänge beschränken; sie müsste in gleicher Weise auch für sonstige Erträge der zur Masse gehörenden Vermögensobjekte, z. B. die während des Liquidationsverfahrens eingehenden Zinsen auf Forderungen des Gemeinschuldners bestehen. Dass diese Folgerung je gezogen worden oder zu ziehen versucht worden wäre, behauptet aber der angefochtene Entscheid nicht. Es genügt sie sich zu vergegenwärtigen, um die Unhaltbarkeit auch der hier streitigen Steuer Auflage zu Tage treten zu lassen.

Dazu kommt, dass bei der Unterstellung der Liegenschaftsgewinne unter die allgemeine Einkommenssteuer es für die Zulässigkeit der Besteuerung überhaupt noch nicht genügen kann, dass sich bei der Vergleichung des Veräusserungspreises der Liegenschaft mit dem Erwerbspreise ein Überschuss ergibt. Es müssten dabei die gesamten Verhältnisse des Steuersubjektes in Betracht gezogen werden, sodass auch ein solcher Überschuss nicht für sich allein, getrennt der Besteuerung unterworfen werden kann, sondern nur dann, wenn nach Abzug der Posten, die gemäss § 5 des Steuergesetzes zur Bestimmung des steuerbaren Einkommens von den Roheinnahmen abzuziehen sind (« Geschäftskosten » mit Einschluss der « Zinsen schuldiger Ka-

pitalien » usw.), noch ein Plus verbleibt. Will man die Konkursmasse oder Liquidationsmasse für die Frage der subjektiven Einkommenssteuerpflicht einem der in § 2 des Gesetzes aufgeführten Steuersubjekte gleichstellen oder an dessen Stelle treten lassen, so müsste ihr deshalb die Gleichstellung auch nach der erwähnten Richtung gewährt und ihr gestattet werden, von den bei den Liegenschaftsveräusserungen erzielten Überschüssen ihre « laufenden Ausgaben » (aus der Durchführung der Konkursliquidation erwachsene Kosten) abzuziehen. Die Veranlagung des « Liegenschaftsgewinnes » ohne Rücksicht auf diese übrigen Verhältnisse, ist mit dem Begriffe der Einkommenssteuer nicht vereinbar. Sie bedeutet eine sachlich schlechterdings nicht haltbare und deshalb willkürliche Ausdehnung dieser Steuer über den ihr durch das Gesetz gezogenen Rahmen und kommt, wie die Rekurrentin richtig geltend macht, in Wirklichkeit der Erhebung einer Sondersteuer vom Wertzuwachs auf Liegenschaften gleich, die heute mangels einer gesetzlichen Grundlage nach Art. 62 KV ausgeschlossen ist. Dass ähnliche Entscheide der kantonalen Administrativbehörden in früheren Fällen anscheinend unangefochten geblieben sind, vermag jene fehlende gesetzliche Grundlage nicht zu ersetzen.

Ob eine besondere Wertzuwachssteuer da, wo sie durch das Gesetz eingeführt ist, auch von der Konkursmasse oder Liquidationsmasse im Nachlassvertragsverfahren gefordert werden könnte oder ob dem nicht allenfalls konkursrechtliche Hindernisse entgegenstehen würden, ist nicht zu prüfen. Solange die steuerliche Belastung der Liegenschaftsgewinne nicht in jener Form, sondern nur im Zusammenhang mit der allgemeinen Einkommenssteuer erfolgt, müssen die Kantone auch die Nachteile auf sich nehmen, die sich aus dieser technisch unvollkommenen Ausgestaltung infolge der Beschränkung des Einkommensbegriffes ergeben.

Auch von einer Steuerpflicht des Gemeinschuldners

für den beim Verkauf im Liquidationsverfahren erzielten Überschuss über den Erwerbspreis kann bei diesem System nicht die Rede sein. Es fehlt dafür wiederum an einer notwendigen, aus dem Einkommensbegriff folgenden Voraussetzung, nämlich an einem Eingange, der dem angeblichen Einkommensträger zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zufließen und zur Verfügung stehen würde.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Oberrekurskommission des Kantons Solothurn insofern aufgehoben, als dadurch die Rekurrentin für Gewinne aus den von ihr abgeschlossenen Liegenschaftsverkäufen staatssteuerpflichtig erklärt wird.

**29. Auszug aus dem Urteil vom 4. Juni 1926
i. S. Schinz gegen Obergericht Zürich.**

Ablehnung der Anwendung soviet-russischen Rechts in einem Zivilprozesse mangels Anerkennung der Sovietregierung durch die Schweiz. Anfechtung des Urteils wegen Rechtsverweigerung. Abweisung.

Der Rekurrent Schinz und der Rekursbeklagte Bächli waren Inhaber von Handelsunternehmungen in Russland (Petersburg). Im Februar 1919 verliess der Rekurrent Russland, während seine Prokuristen dort zurückblieben.

In einem vor den zürcherischen Gerichten hängigen Prozesse auf Rückzahlung zweier Darlehen, welche die Prokuristen des Rekurrenten Birk und Pettai im April und September 1919 in dessen Namen in Petersburg beim Rekursbeklagten aufgenommen hatten, bestritt der Rekurrent die Zahlungspflicht u. a. mit der Begründung: Nach den im April und September 1919 geltenden Dekreten der Sovietregierung hätten Darlehensverträge gültig nur bis zum Betrage von 10,000 Rubel abgeschlos-

sen werden können. Überdies sei die Vereinbarung von Zahlungen oder Rückzahlungen in fremder Valuta verboten gewesen (die Darlehensscheine vom 15. April und 30. September 1919 bestimmen, dass die Rückzahlung der empfangenen Rubel 55,000 nach Wahl des Darlehensgebers in Dumarubeln oder schwedischen Kronen, jedoch nicht unter 20 Oere per Rubel zu erfolgen habe).

Das Obergericht Zürich verwarf diese Einwendungen und hiess die Klage gut. Eine dagegen gerichtete kantonale Nichtigkeitsbeschwerde wurde vom Kassationsgericht verworfen. Ebenso vom Bundesgericht der darauf gegen das obergerichtliche Urteil erhobene staatsrechtliche Rekurs wegen Verletzung von Art. 4 BV (Willkür und Verletzung klaren Rechts). **G r ü n d e:**

«Das Bestehen der vom Rekurrenten behaupteten Beschränkungen der Vertragsfreiheit — Zulassung von Darlehensverträgen nur bis zu 10,000 Rubel und Abschluss von Valutageschäften — ist vom Obergericht als feststehend betrachtet worden, obwohl Zweifel darüber hätten bestehen können, ob ein hinlänglicher Beweis dafür damals schon geleistet war. Das Urteil nimmt indessen an, dass der Rekurrent sich darauf deshalb nicht berufen könne, weil die Schweiz die Sovietregierung weder *de jure* noch *de facto* anerkannt habe. Bis dahin könne aber auch den von dieser Regierung ausgehenden Erlassen vom schweizerischen Richter nicht der Charakter verbindlicher Rechtsnormen zugestanden werden; ihre Anwendung sei also schon aus diesem Grunde ausgeschlossen. Es ist zuzugeben, dass der kantonale Richter sich damit in Widerspruch zum Entscheide der II. Zivilabteilung des Bundesgerichts vom 10. Dezember 1924 in Sachen Hausner (BGE 50 II S. 507) gesetzt hat; der Genfer Niederlassung der Petersburger Handelsbank wurde hier wegen der von der Sovietregierung verfügten Nationalisierung der Bankbetriebe die Persönlichkeit und infolgedessen