

BGE 34 I 187

Bundesgericht (BGE), 1908-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_34_I_187

FR: ATF 34 I 187

IT: DTF 34 I 187

Volltext

33. Arteil vom 8. April 1908 in Sachen von Stürler gegen Regierungsrat Bern. Bernisches Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 26. Mai 1864, §§ 21 Ziff. 1, 24 Abs. 1 und 2. Kann ein fideikommissarischer Nacherbe zur Versteuerung des ihm angefallenen Fideikommissvermögens angehalten werden, wenn der Vorerbe s. Z. wegen Nichtbestehens eines Steuergesetzes keine Steuer entrichtet hat? — Bejahung der Frage durch den bern. Regierungsrat; willkürliche Gesetzesauslegung. A. Im Jahre 1828 errichtete Rudolf Gabriel von Stürler von Jegenstorf eine letzte Willensverordnung, worin er sein ihm nicht verwandtes Patenkind Eduard von Stürler, des Werkmeisters Sohn, zum Haupterben seines Vermögens einsetzte: „welcher das selbe zu Handen nehmen und bis an sein seliges Ende ungenossen

„hindert genießen mag, das Kapital aber denzuzumal unverändert, „wie er es bei meinem Hinscheid empfangen, an seinen erstgeborenen Sohn, mit Ausschluß seiner übrigen Kinder zu gleicher „Benutzung überlassen soll, welcher denn bei seinem Hinscheide „ebenfalls gehalten ist, es mit Ausschluß seiner übrigen Kinder Der Erblasser „seinem Erstgeborenen eigentümlich zu überlassen.“ lasser verstarb im Jahre 1832 und wurde vom eingesetzten fideikommissarischen Erben Eduard von Stürler beerbt. Das Fideikommissvermögen betrug 247,400 alte Franken. Im Jahre 1832 bestand in Bern keine Erbschaftssteuer. Eine solche wurde erst eingeführt durch Gesetz vom 27. November 1852, an dessen Stelle das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. Mai 1864 (mit Abänderung vom 4. Mai 1879) getreten ist. Nach den §§ 1 und 2 dieses Gesetzes, welche Bestimmungen unter dem Titel „Umfang des Steuerrechts und der Steuerpflicht“ stehen, ist von allen unbeweglichen und beweglichen Sachen, die infolge Beerbung oder Schenkung die Hand ändern, unter Vorbehalt der in § 3 festgesetzten Ausnahmen, die Erbschafts- oder Schenkungssteuer zu bezahlen. Nach § 3 sind u. a. von der Steuer befreit Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen, die in aufsteigender oder absteigender Linie anfallen. Die Höhe der Steuer bemißt sich nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erben, Vermächtnisnehmer oder Beschenkten und Erblasser oder Schenker (§ 4). Aus dem V. Titel: „Bezahlung der Steuer“ sind folgende Bestimmungen hervorzuheben: § 21: „Die Steuer ist zu entrichten: von einer Erbschaft, einer fideikommissarischen Nacherbeinsetzung, einem Vermächtnis, einer Nutznießung, einer Leibrente oder einer Schenkung von Todes wegen durch den Erben des Erblassers.“ § 23: „Der Erbe, der die Steuer entrichtet, hat in der Regel das Recht, das Bezahlte von dem einem jeden Beteiligten zugefallenen Vermögen abzuziehen oder sich auf andere Weise zurückerstatten zu lassen, jedoch mit den in § 25 angegebenen Modifikationen. § 24: „Wenn die Steuer von einer Erbschaft oder einer Sache bezahlt worden, die einem Dritten fideikommissarisch verschrieben ist, so kann der erste Erbe die Steuer dem fideikommissarischen Nacherben oder Vermächtnisnehmer abziehen, wenn die Erbschaft oder Sache an diesen übergeht Ist der fideikommissarische Nacherbe oder Vermächtnisnehmer mit dem Erblasser in einem

entferntem Grade verwandt als der erste Erbe, so hat derselbe dem Staat die daherige höhere Steuer bei dem Übergange der Erbschaft oder des Vermächtnisses an ihn nachzubezahlen.“ Im Jahre 1905 starb Eduard von Stürler, der fideikommissarische Erbe des Rudolf Gabriel von Stürler. Gemäß dem Testament des Letztern wurde Nacherbe in Bezug auf das Fideikommissvermögen der Rekurrent als erstgeborener Sohn des ersten Erben. Laut Urteil des Appellations- und Kassationshofes des Kantons Bern vom 24. Mai 1905 stand dem Rekurrenten als fideikommissarischem Nacherben weder ein dingliches Recht an der Erbschaft, noch ein obligatorischer Anspruch gegen die übrigen Erben auf Auslieferung von Erbschaftssachen, sondern nur eine Forderung auf Auszahlung des Schätzungswertes des Fideikommisses (358,000 Fr.) zu. Die bernischen Steuerbehörden forderten vom Rekurrenten gestützt auf das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. Mai 1864 51,313 Fr. 53 Cts. Erbschaftssteuer von dem ihm angefallenen Fideikommiss. Sie gingen hiebei von der Auffassung aus, daß der Rekurrent als zweiter Erbe die seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser entsprechende Erbschaftssteuer zu bezahlen habe, weil der erste Erbe s. Z., im Jahre 1832, keine Erbschaftssteuer bezahlt habe. Gegen dieses Ansinnen beschritt der Rekurrent den Weg des Administrativprozesses, in dem er geltend machte, daß er nach den klaren Bestimmungen des Gesetzes als zweiter Erbe keine Erbschaftssteuer zu bezahlen habe, weil er mit dem Erblasser nicht in einem entferntem Grade verwandt sei, als sein Vater, der erste Erbe (§ 24), und daß er nicht verhalten werden könne, die Erbschaftssteuer nachzuzahlen die sein Vater im Jahre 1832 mangels eines bezüglichlichen Gesetzes nicht entrichtet habe; eventuell verlangte der Rekurrent eine Reduktion der Steuer, weil das Fideikommissvermögen nicht mehr vollständig vorhanden sei. Der Rekurrent wurde erstinstanzlich vom Regierungsstatthalter von Fraubrunnen und zweitinstanzlich

durch den Regierungsrat (Entscheid vom 13. November 1907) abgewiesen. Der Entscheid des Regierungsrates ist im wesentlichen wie folgt begründet: Die Frage, ob ein fideikommissarischer Nacherbe von dem ihm angefallenen Fideikommissvermögen die Erbschaftssteuer zu bezahlen habe, wenn der Vorerbe s. Z. wegen Nichtbestehens einer bezüglichlichen Steuervorschrift keine Steuer entrichtet habe, sei nicht lediglich auf Grund der §§ 21 und 24 des Gesetzes von 1864 zu beurteilen. Die letztern Bestimmungen stünden unter dem Titel „Bezahlung der Steuer“ (§§ 19—25) handelten also nicht von der Steuerpflicht im Prinzip, sondern vom Zahlungsmodus und den Regreßansprüchen desjenigen, der bezahlt habe. Zahlungspflicht und Steuerpflicht seien aber durchaus nicht identisch. So laste z. B. die Steuerpflicht auf verschiedenen Miterben pro rata ihrer Anteile, die Zahlungspflicht dagegen treffe den einzelnen ganz (§ 21 des Gesetzes); die Steuerpflicht laste auf dem Erben und dem Legatar, die Zahlungspflicht zunächst nur auf dem Erben. Die Steuerpflicht sei unter dem Titel „Umfang des Steuerrechtes und der Steuerpflicht“ in den §§ 1 und 2 leg. cit. festgestellt. Die folgenden Vorschriften kämen diesen prinzipiellen Normen gegenüber nur als Ausführungsbestimmungen in Betracht. Sodann bezögen sich die §§ 19 bis 25 auf Vorgänge, welche von Anfang an unter der Herrschaft des Gesetzes sich abwickelten. Die Regelung der Fälle, in denen bloß der Übergang auf den Nacherben unter die Herrschaft des Gesetzes falle, wäre Aufgabe von Übergangsbestimmungen gewesen. Bedauerlicherweise fehle es an solchen. Diese Lücke auf Grund der prinzipiellen Bestimmungen des Gesetzes und der Intentionen des Gesetzgebers auszufüllen, sei Sache der urteilenden Behörde. Wie aus dem Ausdruck „Nacherbe“ hervorgehe, bezeichne die Terminologie den Fideikommissar auch als eine Art Erben, die Nacherbfolge daher auch als eine Art Erbfolge. An diese allgemeine

Terminologie schlieÙe sich auch das Gesetz an, in dem es in § 24 den Fideuziar als ersten Erben bezeichne, woraus folge, daÙ es den Fideikommissar als zweiten Erben betrachte. Der Ausdruck „Erbe“ in § 21 passe daher nicht nur auf den Fideuziar, sondern auch auf den Fideikommissar, obschon zuzugeben sei, daÙ darunter in erster Linie der erste Erbe gemeint sei. Trotz dieser Terminologie behandle das Gesetz den Nacherben mehr als Legataren, denn als eigentlichen Erben. Die Konsequenz einer zweimaligen Erbfolge wäre nämlich auch eine zweimalige Besteuerung gewesen, und eine solche wolle das Gesetz gerade nicht. Es liege kein Grund vor, anzunehmen, das Gesetz habe den Nacherben noch günstiger behandeln wollen als einen Legataren. Ob schon für den Legataren in erster Linie der Erbe die Steuer bezahle, erkläre das Gesetz den Legataren direkt steuerpflichtig, so daÙ wenn der Erbe aus irgend einem Grunde nicht bezahlt habe, der Legatar zahlen müsse. Die prinzipielle selbständige Steuerpflicht des Legatars stehe darnach fest. Möge man daher den Nacherben als einen wirklichen Erben oder nur als einen Legataren ansehen, so treffe ihn eine selbständige Steuerpflicht, die sich nach seinem Verwandtschaftsgrad zum Testator richte und die er dadurch erfüllen müsse, daÙ er entweder direkt zahle oder sich den vom Vorerben bezahlten Betrag vom Fideikommißgut abziehen lasse, gleich wie sich der Legatar den vom Erben bezahlten Betrag vom Legat abziehen lassen müsse. Auch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes biete keinen Anhaltspunkt dafür, daÙ man nur den ersten Erben als grundsätzlich steuerpflichtig angesehen habe. Fernerhin sei auf die Systematik des Gesetzes hinzuweisen. § 21 gehöre nicht in die Gruppe der nachfolgenden Paragraphen, sondern bilde mit den vorhergehenden §§ 19 und 20 eine Gruppe von Bestimmungen, welche festsetzten, wo, respektive an wen, wann und von wem die Zahlung zu leisten sei, während anderer seits die §§ 22—25 zusammen gehörten und die Regreßrechte desjenigen regelten, der bezahlt habe (§ 22 NutznieÙung, § 23 Miterben und Legatare, § 24 Nacherben und § 25 Leibrenten). Voraussetzung dieser Bestimmungen sei somit immer eine bereits erfolgte Zahlung. Da wo, wie hier, eine solche fehle, fielen sie überhaupt auÙer Betracht. Wenn auch zuzugeben sei, daÙ chronologisch und daher auch regelmäßig die Zahlungspflicht des § 21 den ersten Erben treffe, und daÙ der Nacherbe dann infolge dieser Zahlung nichts mehr, oder nur noch die in § 24 Abs. 2 erwähnte Differenz zu bezahlen habe, so erleide diese Regel schon dann eine Ausnahme, wenn der erste Erbe infolge naher Verwandtschaft überhaupt nicht steuerpflichtig sei. In diesem Falle

treffe § 21 den zweiten Erben. Dieser zahle dann kraft § 21 und nicht etwa kraft § 24. § 24 stelle nicht eine Zahlungspflicht auf, sondern einen Regreß dessen, der bezahlt habe, und die Folgen dieses Regresses auf den Umfang der Steuerpflicht des Nacherben. Habe der Vorerbe mangels eigener Steuerpflicht, sei es infolge naher Verwandtschaft oder aus andern Gründen (wie z. B. der vorliegende) nichts bezahlt, so sei die Zahlung des Nacherben keine „Nachzahlung“ mehr, sondern es werde die ganze Steuerpflicht des Nacherben erst mit dem Moment des Überganges des Fideikommißgutes an ihn fällig. Auch der Einwand des Rekurrenzen, daÙ ihm die Erbschaft schon mit dem Tode des Erblassers im Jahre 1832, nicht erst des Vorerben im Jahre 1905, angefallen sei, und deshalb schon der Erbschaftsanfall hier nicht besteuert werden dürfe, sei unbehelflich. Nach wie vor bleibe die Tatsache bestehen, daÙ der Nacherbe die Erbschaft erst erhalte, wenn beide Zeitpunkte, der dies cedens und der dies veniens, eingetroffen seien. Mit dem dies cedens erhalte der Fideikommissar allerdings einen Rechtsanspruch, den er weiter vererbe, und der ihn gegenüber dem Fideuziar zu gewissen Sicherungsansprüchen berechtige; seine Forderung auf Herausgabe des Fideikommißgutes und damit auch die Voraussetzung

einer Handänderung werde aber immer erst mit dem dies veniens fällig. Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz besteuere nun aber nicht die Rechtsansprüche als solche, sondern die Handänderungen, die infolge derselben erfolgten. Ausgeschlagene Erbschaften und Legate verpflichteten den ausschlagenden Erben oder Legatar nicht zur Steuer, indem es in diesem Falle an einer Handänderung zu ihren Gunsten fehle. B. Gegen den Entscheid des Regierungsrates hat Eduard von Stürler den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht mit dem Antrag auf Aufhebung ergriffen. Es wird ausgeführt: Der angefochtene Entscheid sei nicht nur unrichtig, sondern willkürlich außer dem hier nicht in Betracht kommenden § 24 bestehe im bernischen Erbschaftssteuergesetz keine Bestimmung, die den Staat berechtige, von einem fideikommissarischen Nacherben eine Erbschaftsteuer zu beziehen. Die Motive, mit denen der Regierungsrat den Steueranspruch begründe, seien zwar geschickt redigiert, aber deshalb doch nichts anderes, als bewußte Trugschlüsse, dazu bestimmt, jenen klaren Talbestand zu verdunkeln und den geplanten Willkürakt zu verschleiern. Es sei durchaus falsch, daß § 21 des Gesetzes von 1864 nicht die Steuerpflicht, sondern nur den Zahlungsmodus normiere. Zu jedem Steueranspruch gehöre ein Steuerobjekt und ein Steuersubjekt. Eine „grundsätzliche Steuerpflicht“ ohne diese beiden Requisite gebe es nicht. Die §§ 1 und 2 behandelten ganz offenbar die Steuerobjekte, § 21 die Steuersubjekte. Diese Bestimmungen ergänzten sich notwendigerweise nur wo die Voraussetzungen beider zusammentreffen, könne von der Steuerpflicht eines Individuums die Rede sein. Eine Verpflichtung zur Versteuerung der in §§ 1 und 2 angegebenen Objekte treffe nur die in § 21 als Steuersubjekte bezeichneten Personen. Es sei sodann unrichtig, daß das Gesetz eine Lücke aufweise. Die Regelung des Falles ergebe sich klar aus den §§ 21 und 24. Übrigens wären die administrativen Behörden gar nicht befugt, eine solche Lücke im Wege der Analogie auszufüllen. Bei dem klaren Wortlaut des § 21 seien die Versuche der Motive, eine Steuerpflicht des Fideikommissars aus der Analogie mit dem Legatar abzuleiten, müßige. Sie seien aber auch ganz unzutreffend. Ganz falsch und direkt gesetzwidrig sei sicher der Schluß, daß nach dem bestehenden Gesetze den Fideikommissar eine selbständige Steuerpflicht treffe. Das Gesetz gehe von der klaren Voraussetzung aus, daß die Erbschaftsteuer bereits vom Haupterben bezahlt worden sei; denn diesen halte es, seitdem es in Kraft sei, dazu an. Auch das Verhältnis von § 21 zu § 24 sei in den Motiven ganz willkürlich entstellt. Richtig sei einzig, daß die §§ 23—25 den Rückgriff normierten, das Recht des zahlenden Erben, unter gewissen Voraussetzungen die von ihm bezahlte Steuer von einem andern zurückzufordern oder abzuziehen. Aber das sei ein internes Rechts- und Rechnungsverhältnis zwischen den verschiedenen an der Erbschaft Berechtigten, das daran, wer dem Staate gegenüber steuerpflichtig sei, nichts ändere. Im Gegenteil gehe gerade aus den Regreßbestimmungen mit aller wünschbaren Deutlichkeit hervor, daß der Staat sich an den Erben und nur an diesen halten wolle und dürfe und es diesem überlasse, sich mit seinem Regreßpflichtigen auseinanderzusetzen. Möge

die Steuer ferner an den Erbschaftsanfall oder die Handänderung anknüpfen, so dürfe sie unter allen Umständen nur von demjenigen erhoben werden, der im Gesetz als Steuersubjekt bezeichnet, als solcher passiv legitimiert sei. Und wenn es auch richtig sei, daß die Steuer eine Handänderungssteuer sei, so könne sie den Nacherben, abgesehen von § 24 des Gesetzes, gerade deshalb nicht treffen, weil er gar keinen Anspruch auf Aushändigung der Erbschaft, sondern, wie der Appellationshof speziell bezüglich der Erbschaft von Stürler erkannt habe, einzig eine obligatorische Forderung auf Bezahlung des Schätzungswertes besitze. Eine Handänderung an der Erbschaft finde also nur bei

ihrem Übergang vom Erblasser auf den Fiduziar, nachher aber nicht mehr statt. C. Der Regierungsrat des Kantons Bern hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Die Vernehmlassung verweist auf die Begründung des angefochtenen Entscheides. Außerdem wird bemerkt: Es stehe nicht im Belieben der Regierung, den Bürgern ihre Steuern zu erlassen, wenn sie der Ueberzeugung sei, daß dieselben nach Gesetz und Recht geschuldet seien. Sie sei vielmehr von Amtes wegen verpflichtet, die genaue Erfüllung der öffentlichen Leistungen durch den Einzelnen einzufordern, auch wenn es dieser als unbillig und hart empfinden sollte. Die Titelüberschriften des Gesetzes ließen deutlich erkennen, daß dessen Systematik nicht auf dem Unterschied von Steuerobjekt und Steuersubjekt aufgebaut sei, und daß man letztere daher da suchen müsse, wo man sie finde. Als Steuersubjekte finde man konsequent bezeichnet (§ 1 Abs. 2, § 2 Abf. 2, § 10, § 12 Ziff. 2; vergl. auch § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1879) den Erben, den Vermächtnisnehmer und den Beschenkten. Statt nun die Steuer von jedem einzelnen Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner Steuerpflicht einzukassieren, halte sich der Staat einfach an den Erben und überlasse es diesem, die andern Verpflichteten zum Ersatze anzuhalten. Zu letzterem Zwecke rüste ihn das Gesetz mit den nötigen Regreßrechten aus. Dies sei die Bedeutung des § 21 im Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen des Titels V. Umgekehrt enthielten die §§ 1 und 2 durchaus nicht nur die Aufzählung der Steuerobjekte, sondern was viel wichtiger sei, die Bezeichnung derjenigen objektiven Vorgänge des Wirtschaftslebens, durch welche die Steuerpflicht grundsätzlich erzeugt werde. Die nähere Bezeichnung der Steuerobjekte und Subjekte usw. sei dann nur die Ausführung dieses den Angelpunkt des Gesetzes bildenden Grundsatzes. Die ratio legis, welche in diesen fundamentalen Bestimmungen des Gesetzes zum Ausdruck komme, sei nun deutlich und klar. Wie der Staat bei der Vermögens-, Kapital- und Einkommenssteuer vom Bürger einen Teil der ihm als Grundrente, Kapitalzins, Unternehmergewinn oder Arbeitslohn zukommenden Einnahmen abverlange, so wolle er mit der Erbschaftssteuer einen Teil desjenigen Vermögens erhalten, welches dem Bürger infolge erbrechtlicher Bestimmungen zufließe. Diesem Grundsatz entsprechend ergebe sich ohne weiteres, daß derjenige Steuersubjekt sein müsse, zu dessen Gunsten ein solcher Vermögenszuwachs stattfinde, also eben der Erbe, der Vermächtnisnehmer und der Beschenkte. Wenn das Gesetz dabei den Nacherben nicht auch noch speziell erwähne, so habe das seinen Grund offenbar darin, daß der Nacherbe immer entweder ein Erbe oder ein Vermächtnisnehmer sei. Auch die weitere Behauptung des Rekurrenten, es finde nur bei Universalsukzession eine Handänderung im Sinne des Gesetzes statt, sei unrichtig, wie sich schon daraus ergebe, daß ja auch der Vermächtnisnehmer nicht Universalsukzessor sei. Ob der dem Bürger zukommende Vermögenszuwachs durch einen dinglichen oder einen obligatorischen Anspruch, ob durch einen solchen auf Naturalerfüllung oder auf Wertersatz bewirkt werde, sei bei der erwähnten ratio legis vollständig gleichgültig. Ziehe man in Betracht, daß das Gesetz lediglich den Fall behandle, wo sowohl der Vorerbe wie der Nacherbe unter der Herrschaft des Gesetzes die Erbschaft antreten, so lasse sich nicht bestreiten, daß man es hier mit einem Übergangsfalle zu tun habe. Auch der Rekurrent bestreite dies im Grunde nicht. Dann erstreckte sich das Gesetz entweder gar nicht auf diesen Fall, oder er sei an Hand der allgemeinen grundlegenden Bestimmungen des Gesetzes zu beurteilen, und nicht an Hand von Bestimmungen, die ausdrücklich eine Steuerpflicht und auch eine Steuerleistung des Vorerben zur Voraussetzung hätten. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1. Das bernische Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom

Jahre 1864 enthält für die Besteuerung der fideikommissarischen Nacherbeneinsetzung in seinen durchaus klaren Vorschriften folgendes System: Die Erbschaftssteuer wird nur einmal erhoben und zwar vom ersten Erben (Fiduziar) beim Übergang der Erbschaft auf ihn und gemäß seinem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser (21 Ziff. 1); die bezahlte Erbschaftssteuer vermindert dann das Fideikommißvermögen (§ 24 Abs. 1); der zweite Erbe (Fideikommissar) hat beim Übergang des Vermögens an ihn lediglich eine Art ergänzende Erbschaftssteuer zu entrichten, falls er in einer für die Berechnung der Erbschaftssteuer wesentlichen Weise entfernter mit dem Erblasser verwandt ist als der Fiduziar (§ 24 Abs. 2). Nach diesen unzweideutigen Bestimmungen des Gesetzes kann kein Zweifel sein, daß der wirtschaftliche und rechtliche Vorgang, an den beim Fideikommiß die Erbschaftssteuer grundsätzlich anknüpft, der Übergang des Vermögens auf den Fiduziar ist, womit sich auch wirtschaftlich und rechtlich die Gestaltung des Vermögens zu einem Sondergut vollzieht; daß in Ansehung dieser Erbschaftssteuer der Fiduziar Steuersubjekt, d. h. gesetzlich zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist; daß, abgesehen vom Falle des § 24 Abs. 2, der Übergang des Fideikommisses vom Fiduziar auf den Fideikommissar nicht besteuert wird, der letztere in Bezug auf die Erbschaftssteuer nicht Steuersubjekt, sondern höchstens, zusammen mit dem Fiduziar, Steuerträger ist, insofern die vom Fiduziar bezahlte Steuer das Fideikommiß dauernd vermindert. Das Gesetz legt sich keine rückwirkende Kraft bei (ob und wie weit dies vor dem Grundsatz der Rechtsgleichheit überhaupt zulässig wäre, kann dahingestellt bleiben). Es will nur diejenigen Tatbestände steuerrechtlich erfassen, die sich seit seinem Inkrafttreten ergeben und kann auf frühere Vorgänge nicht angewendet werden. Für den Übergang eines Fideikommißvermögens vom Erblasser auf den Fiduziar, der vor diesem Zeitpunkte stattgefunden hat, kann nach der deutlichen Ordnung des Gesetzes nicht nachträglich vom Fideikommissar die Erbschaftssteuer beanprucht werden, weil der maßgebende Vorgang vor die zeitliche Herrschaft des Gesetzes fällt und der Fideikommissar nach dem Gesetz auch nicht Steuersubjekt ist in Bezug auf diese Steuer. Die Erbschaftssteuer, die der Regierungsrat im angefochtenen Entscheid dem Rekurrenten für das im Jahre 1832 vom Erblasser auf seinen Vater als Fiduziar übergegangene, im Jahre 1905 vom Rekurrenten angetretene Fideikommißgut ausschließlich aus § 21 Ziff. 1 (nicht etwa aus § 24 Abs. 2) auferlegt hat, verstößt darnach gegen klares Recht: entgegen dem unzweideutigen Wortlaut und System des Gesetzes wird der Übergang des Vermögens vom Fiduziar auf den Fideikommissar als steuerpflichtiger Vorgang und der Fideikommissar als Steuersubjekt behandelt; es wird in Wahrheit dem Gesetz rückwirkende Kraft beigelegt und für einen Vorgang, der nach damaligem Rechte steuerfrei war, vom Fideikommissar nachträglich die Steuer erhoben. 2. Die Argumente, mit denen der Regierungsrat seinen gesetzwidrigen Entscheid zu stützen versucht, sind denn auch augenscheinlich unzutreffend; sie können nicht als Ausdruck einer wirklichen, innern Rechtsüberzeugung, als eine objektive und unbeeinträchtigte Auslegung des Gesetzes gelten, sondern scheinen dem Bestreben entsprungen zu sein, unter allen Umständen zu einem vom fiskalischen Standpunkte aus erwünschten Resultat zu gelangen. Bei der Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung ist in erster Linie auf deren klaren Inhalt und nicht auf eine Titelüberschrift, die in ihrer Kürze verschieden aufgefaßt werden kann, abzustellen. Scheint sich die letztere nicht mit dem Inhalt der Bestimmung zu decken, so ist selbstverständlich der Titel nach dem Inhalt zu berichtigen und darf nicht der Inhalt aus dem Titel sozusagen in sein Gegenteil verkehrt werden, wie es hier seitens des Regierungsrates geschieht. Die §§ 21 Ziff. 1 und 24 des bernischen Erbschaftssteuergesetzes regeln aber nach ihrer deutlichen Fassung in grundsätzlicher

Weise die Erbschaftssteuer beim Fideikommiß überhaupt, indem sie den für die Erhebung der Steuer maßgebenden Vorgang und das Steuersubjekt bestimmen, und sie ordnen keineswegs nur die mehr äußerlichen Modalitäten der Zahlung. Das Verhältnis der genannten Vorschriften zu den §§ 1 und 2 ist dasjenige von näheren Ausführungsbestimmungen für besondere Fälle zu den allgemeinen Normen. Es ist klar, daß der Einzelfall zunächst nach der ihn betreffenden Spezialbestimmung entschieden werden muß und daß es nicht angeht, sich über die letz-

tere gestützt auf die allgemeine Norm oder gar die generelle ratio des Gesetzes hinweg zu setzen. Dies hat aber der Regierungsrat getan, wenn er entgegen den §§ 21 und 24 die Erbschaftsteuerpflicht des Rekurrenten aus den §§ 1 und 2 und dem allgemeinen Zweck des Gesetzes herleitet. Es ist auch durchaus unrichtig daß das Gesetz in Bezug auf die vorliegende Frage eine Lücke aufweisen würde, die vom Regierungsrat als der erkennenden Behörde durch Analogie ausgefüllt werden könnte. Die dem Gesetz entsprechende Lösung des Falles ergibt sich ohne weiteres aus den §§ 21 und 24 in Verbindung damit, daß das Gesetz keine rückwirkende Kraft hat. Was der Regierungsrat eine Lücke im Gesetz nennt, ist keine Lücke de lege lata, sondern vielleicht ein Mangel de lege ferenda. Der Fall kann aus dem Gesetz direkt entschieden werden, ohne daß die erkennende Behörde das Gesetz durch Findung eines neuen Rechtssatzes ergänzen müßte; dagegen mag es denkbar sein, daß der Gesetzgeber, wenn er sich s. Z. über die Konsequenzen klar gewesen wäre, anders disponiert hätte. Es ist selbstverständlich unzulässig, bei der bloßen Anwendung des Gesetzes eine klare Bestimmung zu korrigieren, insbesondere eine im Gesetze zweifellos nicht enthaltene Steuerpflicht im Wege der Analogie aufzustellen. Damit fallen denn auch alle Erwägungen des angefochtenen Entscheides als gänzlich unbehelflich dahin, die mit der Analogie von Vermächtnis und der fideikommissarischen Nacherbeneinsetzung argumentieren oder sonstwie die Steuerpflicht des Rekurrenten durch Analogie zu begründen versuchen. Nach dem gesagten stellt sich der angefochtene Entscheid als willkürlich dar und muß daher wegen Verletzung des Art. 4 BV aufgehoben werden. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird gutgeheißen und demgemäß der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Bern vom 13. November 1907 aufgehoben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.