

auf alle Fälle in Bern, wo die Angeschuldigten erfolglos zu deren Rückgabe aufgefordert wurden, begangen. Aehnlich läge die Sache, wenn sich bei den weiteren Erhebungen etwa herausstellen sollte, dass es sich in Wirklichkeit nicht um eine blosse « Musterkollektion », sondern um Kommissionsware handelte, zu deren Veräusserung die Angeschuldigten an sich, aber mit der Verpflichtung zur Ablieferung des Erlöses an den Rekurrenten, berechtigt waren. Da dabei der Vertrieb durch Bereisung eines überseeischen Landes durch einen der Empfänger in Frage stand, konnte alsdann die Meinung offenbar nicht die sein, dass derselbe den Erlös *in specie*,<sup>9</sup> d. h. die gleichen Geldstücke, die er vom Käufer erhalten, abzuliefern habe, vielmehr konnte der Wille offenbar nur auf Erstattung einer gleich grossen Summe Geldes, wie er empfangen, und auf Rechnungslegung darüber nach seiner Rückkehr gehen. Es könnte daher auch die Unterschlagung nicht schon in der Vermengung des Erlöses mit dem eigenen Gelde des Kommissionärs oder dem Verbräuche desselben durch ihn, solange er wenigstens noch der Meinung sein durfte, den Betrag jederzeit aus den verfügbaren Mitteln der Gesellschaft wieder ersetzen zu können, sondern erst in der Verweigerung jener Erstattung an den Kommittenten liegen. Hiefür wäre aber Begehungsort zweifellos wiederum Bern.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und der angefochtene Beschluss des Untersuchungsrichters II von Bern und der Staatsanwaltschaft des Mittellandes vom 19. u. 21. September 1921 aufgehoben.

**59. Urteil vom 24. Dezember 1921**

**i. S. Einwohnergemeinde Emmen gegen Luzern.**

Grundsatz der Befreiung staatlichen Vermögens von « direkter » Besteuerung. Willkür, wenn dieser Satz auch auf die Wertzuwachssteuer bezogen wird, obwohl das Gesetz diese als « indirekte » bezeichnet. Natur und Objekt der Wertzuwachssteuer. Unzulässigkeit extensiver Auslegung von Bestimmungen, die Steuerprivilegien aufstellen.

A. — Das Steuergesetz des Kantons Luzern vom 30. November 1892 bestimmt in § 2, dass « zur Erhebung von direkten Steuern » berechtigt seien : « a) die Einwohnergemeinden für das Polizeiwesen ; b) die Bürgergemeinden für das Armenwesen ; c) die Kirchengemeinden für das Kirchenwesen. Der Regierungsrat kann auch andern gesetzlich organisierten Gemeinden eine Steueranlage bewilligen, wenn das Bedürfnis dazu nachgewiesen wird ; d) der Staat für die Bedürfnisse desselben. » In § 3 wird als « an das Polizei- wie an das Armenwesen einer Gemeinde steuerbar » erklärt « a) der Kataster, d. h. der Erwerb von Liegenschaften ; b) der persönliche Erwerb (Berufseinkommen, Arbeitsverdienst) ; c) das Immobilienvermögen ; d) das Mobiliarvermögen. » § 5 bestimmt, dass « der Staatssteuer die gleichen Gegenstände unterworfen » seien, « wie den Gemeindesteuern, zudem das Polizei- und Armengut der Gemeinden. » « Von jeder Art der direkten Besteuerung sind » nach § 9 « frei a) das bewegliche Vermögen des Staates, sowie seine Liegenschaften, welche zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken benutzt werden. Die übrigen Liegenschaften desselben sind gleich andern Liegenschaften im Polizei- und Armenwesen der Gemeinden steuerpflichtig... » Durch ein Gesetz vom 28. Juli 1919 wurde dasjenige vom 30. November 1892 teilweise abgeändert. Es enthält zwei Hauptabschnitte, A mit dem Titel « Direkte Steuern » und B mit der Überschrift « Indirekte Steuern für die Einwohner-

gemeinden ». Der erste Abschnitt enthält Bestimmungen über die Vermögens- und die Erwerbssteuer, den Steuerbezug, das Taxationsverfahren und die Nachsteuern; im zweiten Abschnitt wird den Gemeinden das Recht erteilt, eine Wertzuwachssteuer, eine Erbschaftssteuer und Lustbarkeitssteuern einzuführen. § 20 bestimmt: « Der bei der Veräußerung oder Enteignung eines im Gemeindegebiet gelegenen Grundstückes erzielte Mehrerlös gegenüber dem Erwerbspreise kann von der Gemeinde mit einer Wertzuwachssteuer belegt werden. » In § 29 wird gesagt, welche Handänderungen eine Wertzuwachssteuerpflicht nicht zur Folge haben. Die Rekurrentin, die Einwohnergemeinde Emmen, hat auf Grund dieses Gesetzes eine Wertzuwachssteuer eingeführt.

Auf ihrem Gebiet liegt die dem Kanton Luzern gehörende Liegenschaft Emmenfeld. Als dieser hievon einen Teil der Schweiz. Viskosegesellschaft und der A.-G. der von Moos'schen Eisenwerke verkauft hatte, legte ihm der Gemeinderat von Emmen eine Wertzuwachssteuer im Betrage von 68,480 Fr. 23 Cts. und 5101 Fr. 60 Cts. auf. Diese Steuerauflage wurde jedoch vom Regierungsrat des Kantons Luzern am 14. September 1921 aufgehoben. In der Begründung des Entschoides bemerkte der Regierungsrat zunächst in Beziehung auf die Zweckbestimmung des Emmenfeldes: « Dieses... diente seinerzeit als Exerzierplatz für die kantonalen Truppen; später wurde es zu landwirtschaftlichen Zwecken verwendet, indem dort die Insassen der kantonalen Zwangsarbeitsanstalt Sedel beschäftigt werden. Es wird somit auch heute noch zu öffentlichen Zwecken benützt. » Sodann führte der Regierungsrat, indem er sich auf § 9 litt. a des Steuergesetzes von 1892 berief, aus: « Hieraus ergibt sich, dass das Steuergesetz von 1892 ein Steuerprivileg zugunsten des Staates geschaffen hat, das nach zwei Seiten begrenzt ist: einerseits hinsichtlich der Liegenschaf-

ten des Staates, die öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken dienen — sie sind von jeder Art der direkten Besteuerung frei — und andererseits mit Bezug auf die übrigen Liegenschaften des Staates, die gleich andern im Polizei- und Armenwesen der Gemeinde steuerpflichtig sind. Dieses Steuerprivileg gilt in seinem ganzen Umfange auch unter der Geltung der Steuergesetznovelle... Nachdem die Novelle nur die mit ihr in Widerspruch stehenden Bestimmungen des bisherigen Steuerrechts aufgehoben hat, sich somit genau über ihren Geltungsbereich in materiell-rechtlicher Hinsicht ausspricht, geht es nicht an, den klaren Wortlaut des § 9 des Steuergesetzes dahin zu interpretieren, als gelte das Steuerprivileg des Staates für die Wertzuwachssteuer deshalb nicht, weil in der Novelle hievon nicht die Rede sei. Beim gegenwärtigen Steuerrechte unterliegt ein Teil der Liegenschaften des Staates den Polizei- und Armensteuern der Gemeinden, aber keiner weiteren Steuer, sofern nicht Spezialgesetze hievon bestimmte Ausnahmen statuieren. Diese Auslegung bestätigt auch der von der Rekurrentin angeführte § 4 des Gesetzes betreffend die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897, der unter andern die Liegenschaftserwerbungen durch den Staat und die Gemeinden von der Entrichtung der Handänderungsgebühr eximieren wollte. Dabei ist allgemein zu sagen, dass insbesondere im Steuerrecht extensive Interpretationen oder Übertragungen von Rechtssätzen *per analogiam* vermieden werden müssen. Nachdem schon die logische und die grammatikalische Interpretation des § 9 litt. a des Steuergesetzes von 1892 für die Befreiung des Staates von der Wertzuwachssteuer sprechen kann in diesem Zusammenhange noch darauf hingewiesen werden, dass die Entwicklung, welche die Wertzuwachssteuer im Kanton Luzern nahm, ebenfalls für den rekurrentischen Standpunkt spricht. Im ersten Entwurf zu einem Gesetze betreffend die Wertzuwachssteuer war vorgesehen, dass

in die Erträge der Staat und die Gemeinden sich teilen. Dem dringenden Begehren der Stadtgemeinde Luzern um partielle Revision des Steuergesetzes von 1892 und um Überlassung von Spezialsteuern zur Vermehrung der Einnahmen der Gemeinden, hat der Staat Folge geleistet und überdies seinerseits auf den früher in Aussicht genommenen Anteil an der Wertzuwachssteuer verzichtet. Wenn nun in der dadurch zustande gekommenen Steuergesetznovelle bei der Wertzuwachssteuer von einem Privileg zugunsten der staatlichen Liegenschaften nicht ausdrücklich die Rede ist, so ist das ohne weiteres begrifflich, weil man eine solche Bestimmung im Hinblick auf § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 als höchst überflüssig erachtete. Dass der Staat zugunsten der Gemeinden auf seinen Anteil an der Wertzuwachssteuer verzichtete, ist richtig; dass er überdies noch entgegen klarer Gesetzesbestimmung zur Bezahlung der Wertzuwachssteuer an die Gemeinden für seine Liegenschaften verpflichtet sei, davon kann im Ernst nicht die Rede sein. Das im Kanton Luzern geltende Steuerrecht folgt dem allgemeinen Grundsatz, dass das Vermögen des Staates steuerfrei sein soll; die Ausnahme von dieser Regel enthält der § 9 litt. a. Es ist die einzige und gibt den Gemeinden nur einen Anspruch auf die Polizei- und Armensteuern. Dabei ist noch zu beachten, dass die Wertzuwachssteuer nicht eine Liegenschaftssteuer ist, sondern eine Abgabe auf einem bereits realisierten Mehrwert. Von der Steuer wird nicht die Liegenschaft, sondern das durch deren Verkauf erzielte bewegliche Vermögen, der Mehrwert, getroffen. Es ist nur die logische Konsequenz hieraus, wenn der § 30 der Steuergesetznovelle bestimmt, dass der Veräusserer die Wertzuwachssteuer zu entrichten habe, und zwar aus dem durch die Handänderung erzielten beweglichen Vermögen. Nach § 9 litt. a leg. cit. ist das bewegliche Vermögen des Staates von jeder Art direkter Besteuerung befreit. In § 29 litt. g der Steuergesetz-

setznovelle werden Handänderungen als Schenkungen zu öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen und wohltätigen Zwecken von der Wertzuwachssteuer befreit. Es wäre unverständlich, wenn jene keine Wertzuwachssteuern zu bezahlen hätten, die das staatliche Vermögen durch Zuwendungen bereichern, der Staat dagegen den durch die vollständige Überlassung dieser einträglichen Steuern begünstigten Gemeinden solche entrichten müsste, wenn er von seinem Grundbesitz zu « öffentlichen Zwecken » Veräusserungen vornimmt. Dem Umstande, dass die Steuergesetznovelle die Wertzuwachssteuer mit den Erbschafts- und Lustbarkeitssteuern unter die Überschrift « Indirekte Steuern für die Einwohnergemeinden » brachte, kommt keineswegs die Bedeutung zu, dass es sich hier um « indirekte » Steuern im eigentlichen Sinne handelt. Zum mindesten ist die Wertzuwachssteuer ihrer Veranlagung und ihrer Natur nach eine direkte Steuer. Mit der Bezeichnung « indirekt » wollte der Gesetzgeber lediglich den Unterschied gegenüber den Vermögens- und Erwerbssteuern markieren, die allgemein von Staat und Gemeinden bezogen werden und nicht an bestimmte wirtschaftliche Veränderungen, wie den Verkauf einer Liegenschaft, gebunden sind. »

B. — Gegen diesen Entscheid hat die Einwohnergemeinde Emmen am 15. Oktober 1921 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung.

Die Rekurrentin macht geltend: Die Wertzuwachssteuer sei den Gemeinden vorbehalten worden, weil diese vorzugsweise die Wertvermehrung des Bodens durch ihre Tätigkeit und ihre Aufwendungen herbeiführten. Dem entspreche es, dass auch der Staat die genannte Steuer bezahlen müsse, wenn sich bei einer Veräusserung seiner Liegenschaften ergebe, dass sich deren Wert vermehrt habe. Die gegenteilige Regelung stünde mit der Entwicklung, die die indirekten Steuern

im Kanton Luzern genommen hätten, nicht im Einklang, da der Staat nach dem Gesetz vom 30. November 1897 bei Liegenschaftsveräusserungen wie jeder andere Verkäufer von Grundstücken verpflichtet sei, eine Handänderungsgebühr zu bezahlen. Der Versuch des Regierungsrates, an Stelle des Gesetzgebers durch ein Präjudiz ein Steuerprivileg für den Fiskus zu schaffen, bedeute einen Übergriff in das Gebiet der gesetzgebenden Gewalt. Es liege aber auch Willkür vor. In der Luzerner Fiskalgesetzgebung sei es von jeher üblich gewesen, in jedem einzelnen Gesetze die Befreiung von den Steuern und Abgaben, die es einführe, zu ordnen (vgl. § 9 des Steuergesetzes, § 4 des Gesetzes betreffend Handänderungsgebühren, § 11 des Gesetzes betreffend Erbschaftssteuern). Man könne daher nicht « das in dem einen Gesetze enthaltene Verzeichnis dieser Exemptionen aus dem eines andern bereichern. » Die Steuergesetznovelle von 1919 enthalte in § 29 eine Aufzählung der Handänderungsfälle, in denen eine Wertzuwachssteuer nicht bezogen werden dürfe. Da die Liegenschaften des Staates dabei nicht genannt werden, so seien sie dieser Steuer unterworfen; die erwähnte Aufzählung müsse als erschöpfend gelten. Aus § 9 des Steuergesetzes von 1892 lasse sich für die Frage der Befreiung von der Wertzuwachssteuer nichts ableiten, zumal da er nur von der direkten Besteuerung spreche, während die genannte Steuer vom Gesetz als indirekte betrachtet werde. Dass diese bewegliches Vermögen treffe, sei eine völlig haltlose Annahme. Der Hinweis des Regierungsrates auf § 4 des Handänderungsgebührengesetzes gehe insofern fehl, als diese Bestimmung gerade voraussetze, dass der Staat grundsätzlich steuerpflichtig sei. Übrigens lasse § 9 des Steuergesetzes von 1892 die Liegenschaften des Staates nur insoweit steuerfrei, als sie Verwaltungs- und nicht Finanzvermögen bildeten. Die Liegenschaft Emmenfeld gehöre aber nicht zum staatlichen Verwaltungsvermögen. Sie sei nie vom Grossen

Rate für die Zwangsarbeitsanstalt bestimmt worden, und wenn dies auch geschehen wäre, so sei doch auf den Entscheid des Regierungsrates über die Besteuerung der Erziehungsanstalt Rathausen vom Juni 1894 (Ausgabe des Steuergesetzes vom Jahre 1902 S. 12) zu verweisen. Der Staat habe für das Emmenfeld stets die Liegenschaftssteuer bezahlt und damit anerkannt, dass es Finanzvermögen sei. Zudem habe der Grosse Rat beschlossen, es stückweise zu Bauzwecken zu veräussern; vom Regierungsart sei infolgedessen ein Zerstückelungsplan ausgearbeitet worden.

C. — Der Regierungsrat hat Abweisung der Beschwerde beantragt. Seinen Ausführungen ist folgendes zu entnehmen: « Wenn die Rekurrentin behauptet, dass in der Technik der Luzerner Fiskalgesetze es von jeher üblich gewesen sei, in jedem einzelnen Gesetze die Exemtionen von den Steuern oder sonstigen Abgaben, die es einführe, aufzuzählen, so ist dies nur insofern zutreffend, als diese Aufzählung jeweils mit Bezug auf die Steuersubjekte des Privatrechts erfolgte und keineswegs aber mit Bezug auf jene des öffentlichen Rechts (Staat, Gemeinden). Wo finden sich neben dem § 9 des Steuergesetzes von 1892, auf dessen litt. a sich der angefochtene Entscheid stützt, im Steuergesetz von 1919 diese Exemtionen hinsichtlich der Steuersubjekte des öffentlichen Rechts? Im Ernste wird niemand behaupten wollen, dass anlässlich des Erlasses der Steuernovelle von 1919, die den Gemeinden unter anderm auch die Wertzuwachssteuer brachte, man der Meinung war, dass der Staat nicht nur auf diese Ertragnisse zu verzichten habe, sondern von dieser Steuer noch belastet werde.... die Wertzuwachssteuer... ist eine direkte wie die Polizei- und Armensteuer; das ergibt sich auch aus der Art und Weise ihrer Erhebung. Wir verweisen hier noch auf das Urteil des Bundesgerichtes in Sachen Kanton Solothurn gegen die schweizerische Eidgenossenschaft vom 25. September 1914 (Bd. 40 I Nr. 46), in dem

angeführt wird, dass bei der Erbschaftssteuer die Grundlage der Besteuerung nicht der verkehrsrechtliche Vorgang selbst sei, sondern seine vermögensrechtlichen Folgen, so dass man es nicht mit einer Rechtsverkehrssteuer, sondern mit einer besondern, den Vermögenszuwachs treffenden Art der Vermögenssteuer zu tun habe. Diese Motivierung kommt zum Schlusse, dass die Erbschaftssteuer eine direkte Steuer ist. Das gleiche trifft uneingeschränkt auch auf die Wertzuwachssteuer zu. Das von der Rekurrentin zitierte Urteil des Bundesgerichts (Bd. 45 I Nr. 37) widerspricht nicht der Erwägung, dass bei der Wertzuwachssteuer es sich um die Besteuerung von beweglichem Vermögen handelt; es bejaht sie vielmehr, indem es sagt, dass der «Wertzuwachs» seine Quelle in der Liegenschaft habe, auf die er sich beziehe. — «Er stellt einen mit dem Verkauf der Liegenschaft erzielten Konjunkturgewinn dar.» Die Rekurrentin gibt zu, dass das Emmenfeld von der Zwangsarbeitsanstalt Sedel zu öffentlichen Zwecken benützt wird. Diese Tatsache genügt; es ist nicht notwendig, dass diese Benützung gestützt auf ein Dekret des Grossen Rates erfolgt. Was die bisherige Besteuerung der Erziehungsanstalt Rathausen und des Emmenfeldes betrifft, so handelt es sich um die ordentlichen Gemeindesteuern, wie sie im Polizei- und Armenwesen, nach der erschöpfenden Aufzählung in § 9 litt. a des Steuergesetzes von 1892 bezogen werden können. Auch ist es mehr als fraglich, ob der Staat überhaupt verpflichtet war, diese ordentlichen Steuern für das Emmenfeld zu bezahlen. Der von der Rekurrentin angeführte Entscheid des Regierungsrates vom Juni 1894 betreffend die Erziehungsanstalt Rathausen kann nicht analog auf das Emmenfeld angewendet werden, indem bei der Erziehungsanstalt für Kinder der landwirtschaftliche Betrieb nicht derart mit dem Anstaltszweck verbunden ist, wie bei der Zwangsarbeitsanstalt Sedel, deren Insassen zu landwirtschaftlichen

Arbeiten verwendet werden. Im übrigen spricht der Umstand, dass man Polizei- und Armensteuer für Staatsliegenschaften an Gemeinden bezahlt, keineswegs dafür, dass der Staat auch Wertzuwachssteuern zu entrichten habe, für deren Bezug jede gesetzliche Grundlage fehlt.»

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — § 9 litt. a des Steuergesetzes von 1892 hat allerdings zugunsten des Staates ein Steuerprivileg geschaffen, indem er «das bewegliche Vermögen des Staates, sowie seine Liegenschaften, welche zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken benützt werden», «von jeder Art der direkten Besteuerung» befreit, und es ist auch nicht bestritten, dass diese Bestimmung noch zu Recht besteht. Allein die Unzulässigkeit der in Frage stehenden Wertzuwachssteuerauslage kann daraus unmöglich abgeleitet werden.

Unter «direkter Besteuerung» versteht das genannte Gesetz keine andere als diejenige, die es selbst in den §§ 1 ff. vorsieht. § 2 bestimmt allgemein, welche öffentlichrechtlichen Korporationen «direkte Steuern» beziehen dürfen, und im Anschluss hieran wird sodann in den §§ 3 ff. gesagt, welche Gegenstände sie besteuern können. Hieraus ergibt sich, dass das Gesetz, wenn es von «direkter Besteuerung» spricht, nur diejenige im Auge hat, die es in den §§ 2 ff. selbst zulässt. Das Steuerprivileg des § 9 litt. a bedeutet also nichts anderes, als dass das bewegliche Vermögen und die «zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken» benützten Liegenschaften des Staates von keiner Gemeinde der Kataster- oder der Vermögenssteuer nach § 3 litt. a, c oder d unterworfen werden dürfen. Das entspricht auch, wie die Rekurrentin hervorhebt, dem in der luzernischen Steuergesetzgebung herrschenden Grundsatz, in jedem Gesetz, das eine Steuer einführt oder neu regelt, jeweilen besonders anzugeben, welche Personen

oder Gegenstände von ihr befreit sind. Dazu kommt, dass der Regierungsrat mit sich selbst in Widerspruch gerät, indem er einerseits dem § 9 litt. a in ausdehnender Auslegung eine über die im Gesetz von 1892 festgesetzten Steuern hinaus reichende Bedeutung beilegt und andererseits zugibt, dass « im Steuerrecht extensive Interpretationen oder Übertragungen von Rechtsätzen *per analogiam* » unzulässig seien. Immerhin wäre es vielleicht an und für sich noch nicht geradezu eine Willkür, wenn angenommen wird, in § 9 des Steuergesetzes von 1892 werde ein für allemal der Grundsatz der Befreiung des beweglichen und des « zu öffentlichen Verwaltungs- oder Staatszwecken » benützten unbeweglichen Staatsvermögens von jeder direkten Gemeindesteuer ausgesprochen und gelte daher ohne weiteres auch in Beziehung auf erst später eingeführte Steuern dieser Art, sofern hiefür nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt werde. Es wäre denkbar, dass der Gesetzgeber später beim Erlass von Gesetzen über andere direkte Gemeindesteuern jeweilen von der Auffassung ausginge oder ausgegangen wäre, dass das in § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 aufgestellte Steuerprivileg den Staat auch vor der neu eingeführten Besteuerung schütze, ohne ausdrücklich wieder festgestellt werden zu müssen. Allein in Beziehung auf die Einführung der Wertzuwachssteuer ist eine solche Annahme dadurch völlig ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber diese ausdrücklich im Gegensatz zu den nach dem Gesetz von 1892 bestehenden als « i n d i r e k t e Steuer » bezeichnet hat. Da das Gesetz vom 28. Juli 1919 eine Abänderung und Ergänzung desjenigen vom 30. November 1892 bildet, also in engem Anschluss an dieses erlassen worden ist und insofern mit ihm ein Ganzes bildet, so kann nicht angenommen werden, jenes grenze die Begriffe der direkten und der indirekten Steuer anders von einander ab als dieses. Der Regierungsrat behauptet das denn auch nicht ausdrück-

lich ; aber er begründet seine Auffassung, dass § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 auch der Wertzuwachssteuer gegenüber gelte, mit dem Hinweis darauf, dass diese « im eigentlichen Sinne » « ihrer Natur nach » eine direkte Steuer sei, und gibt damit dem Begriff der direkten Besteuerung im Sinne des § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 eine weitere Bedeutung, als der in gleicher Weise bezeichnete Begriff unbestrittenermassen im Gesetze vom 28. Juli 1919 hat, indem er offenbar den Standpunkt einnimmt, dass jener weitere Begriff allein wissenschaftliche Geltung besitzen könne. Es ist jedoch ohne weiteres klar, dass gesetzlichen Begriffen bei der Gesetzesauslegung nicht ein anderer Sinn untergeschoben werden darf, als sie nach dem Gesetzesinhalt unzweideutig besitzen. Die Wertzuwachssteuer könnte nur dann allenfalls als direkte im Sinne des § 9 des Gesetzes von 1892 behandelt werden, wenn feststände, dass sie der Gesetzgeber als solche betrachtete und lediglich aus Versehen im Gesetze vom 28. Juli 1919 unter die indirekten eingereiht hätte. Dass diese Voraussetzung zutreffe, behauptet aber der Regierungsrat selbst nicht ; er gibt im Gegenteil zu, dass es der Wille des Gesetzgebers gewesen sei, die Wertzuwachssteuer durch die Bezeichnung als indirekte zu einer von der Vermögens- und der Erwerbssteuer wesentlich verschiedenen Steuerart zu zählen, und zwar wäre aus der von ihm hiefür gegebenen Erklärung zu schliessen, dass das Gesetz von 1919 in der Abgrenzung der direkten von den indirekten Steuern bewusst mehr oder weniger dem Weg gefolgt sei, den nach WAGNER, Finanzwissenschaft 2. Aufl. II S. 239 ff. die Praxis in der Regel eingeschlagen hat, indem sie direkte Steuern diejenigen nennt, deren Gegenstand regelmässig dauernder Natur ist und deren Subjekte in Katastern verzeichnet sind, und unter indirekten solche versteht, die an vorübergehende oder zufällige Vorgänge anknüpfen und nach Tarifen erhoben werden (vgl. auch O. MAYER,

Verwaltungsrecht 2. Aufl. I S. 333 f.; STENGEL, Wörterbuch des Verwaltungsrechts unter « Abgaben » § 9; FUISTING, Grundzüge der Steuerlehre S. 20). Mit Rücksicht darauf, dass in der Finanz- und der Steuerrechtswissenschaft eine ganze Reihe von verschiedenen Einteilungen der Steuerarten in direkte und indirekte aufgestellt worden sind, von denen keine allgemeine Anerkennung genießt (vgl. ELSTER, Wörterbuch der Volkswirtschaft, unter « Steuer »; FUISTING, a. a. O. S. 18 ff.; O. MAYER, a. a. O. S. 334; FLEINER, Institutionen des Verwaltungsrechts 3. Aufl. S. 392), verbietet es sich von selbst, den von einem Gesetz gebrauchten Begriffen der direkten und indirekten Steuer einfach einen mit diesen Bezeichnungen in der Wissenschaft verbundenen Sinn unterzulegen, ohne sorgfältig nach dem ganzen Inhalt des Gesetzes zu prüfen, was dieses damit sagen will.

Die Annahme des Regierungsrates, dass die Wertzuwachssteuer eine direkte im Sinne des § 9 des Gesetzes von 1892 sei, ist somit willkürlich.

2. — Der Standpunkt, dass die in Frage stehende Wertzuwachssteuerauflage mit § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 im Widerspruch stehe, erweist sich übrigens auch deswegen als unhaltbar, weil sie, wenn es sich dabei um eine direkte Besteuerung im Sinne der genannten Bestimmung handelte, als in dieser ausnahmsweise zugelassen gelten müsste. Gegenstand der luzernischen Wertzuwachssteuer ist nicht das bewegliche, sondern das unbewegliche Vermögen einer Person. Nicht die Güter, aus denen eine Steuer normalerweise tatsächlich entrichtet wird, bilden ihren Gegenstand im technischen Sinne; sondern das Steuerobjekt entspricht im allgemeinen der Steuerbemessungsgrundlage; es ist der Gegenstand, Zustand oder Vorgang, mit Rücksicht auf den eine Person zur Steuer herangezogen wird und der zugleich deren Mass bestimmt. Demgemäss kann das Objekt der luzernischen Wertzuwachssteuer,

was auch ihr Name andeutet, nichts anderes sein als die — durch die Konjunktur herbeigeführte — Vermehrung des Wertes einer Liegenschaft, die sich bei einer Veräusserung ergibt (vgl. AS 45 I S. 286). Der Regierungsrat gibt übrigens selbst in der Beschwerdebeantwortung zu, dass die Steuer den Vermögenszuwachs trifft, und es ist klar, dass dieser Zuwachs, wenn er auch erst im Erlös in für die Besteuerung massgebender Weise zu Tage tritt, doch nicht erst mit dem Veräusserungsakt, sondern schon in der ihm vorangehenden Zeit und zwar bei der veräusserten Liegenschaft eingetreten ist. Die Wertzuwachssteuer wird denn auch allgemein als Immobiliensteuer angesehen (vgl. SCHÖNBERG, Handbuch der politischen Ökonomie 3. Aufl. 3. Bd. J S. 505; PEISKER, Reichswertzuwachssteuer S. 6; LION, Reichswertzuwachssteuergesetz S. 22; STEIGER, Wertzuwachssteuer in den Beiträgen zur Schweiz. Verwaltungskunde, Heft 2 S. 4 f.; ELSTER, a. a. O. unter « Umsatz- und Wertzuwachssteuer »). Übrigens sieht § 25 des Gesetzes vom 28. Juli 1919 eine Wertzuwachssteuer auch für den Fall vor, dass ein Grundstück gegen ein anderes umgetauscht wird, der Veräusserer also dafür nicht bewegliche Vermögensstücke erhält. Als Gegenstand der vorliegenden Steuerauflage ist somit der beim verkauften Teil des Emmenfeldes eingetretene Wertzuwachs anzusehen. Diese Liegenschaft gehört nun nicht zu den für « öffentliche Verwaltungs- oder Staatszwecke » benutzten Grundstücken im Sinne des § 9 litt. a des Gesetzes von 1892. Es steht unbestritten fest, dass sie von jeher als nach dieser Gesetzesbestimmung « im Polizei- und Armenwesen der Gemeinden steuerpflichtig » betrachtet und behandelt worden ist. Zudem bestreitet der Regierungsrat nicht, dass die in § 9 litt. a festgestellte Steuerfreiheit für die zum staatlichen Finanzvermögen gehörenden Liegenschaften nicht gelte. Mag nun das Emmenfeld auch von der Zwangsarbeits-

anstalt Sedel benützt worden sein, so steht doch nach den unbestrittenen Behauptungen der Rekurrentin fest, dass es nicht dauernd für diesen Zweck bestimmt ist, sondern zur Überbauung veräussert werden soll und daher zum Finanzvermögen gehört, das dem Staat durch seinen Kapitalwert oder seinen Ertrag die finanziellen Mittel zur Führung der öffentlichen Verwaltung liefert. War demnach der verkaufte Teil des Emmenfeldes « im Polizeiwesen der Gemeinden » steuerpflichtig, so unterläge er nach § 9 litt. *a* des Gesetzes von 1892 auch der Wertzuwachssteuer, wenn sich diese Gesetzesbestimmung überhaupt hierauf bezöge. Unter « Polizeiwesen » im Sinne des § 9 l. c. wird, wie sich aus § 2 litt. *a* l. c., den §§ 181 litt. *c, d, e* und *g* und 193 litt. *a* des kantonalen Organisationsgesetzes, aus Art. 3 Ziff. 3 und 6 der (alten) Organisation der Einwohnergemeinde Luzern von 1898/99 und aus § 12 litt. *a* des Erbschaftssteuergesetzes ergibt, die Durchführung der allgemeinen öffentlichen Aufgabe der Einwohnergemeinden verstanden, zu deren Erfüllung nach § 20 des Gesetzes vom 28. Juli 1919 auch die Wertzuwachssteuer bestimmt ist.

3. — Dass sich auch aus den §§ 20 ff. dieses Gesetzes unabhängig von § 9 litt. *a* desjenigen von 1892 die Unzulässigkeit der in Frage stehenden Wertzuwachssteuerauflage ergebe, hat der Regierungsrat nicht angenommen; er verweist auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes vom 28. Juli 1919 und auf dessen § 29 litt. *g* lediglich zur Unterstützung der von ihm dem § 9 litt. *a* des Gesetzes von 1892 gegebenen Auslegung. Daraus, dass der Staat darauf verzichtete, einen Teil der Wertzuwachssteuer für sich zu beanspruchen, und daraus, dass diese bei Schenkungen zu öffentlichen Zwecken nicht zu entrichten ist, lässt sich denn auch an und für sich nicht schliessen, dass dem Staat, wenn er Liegenschaften veräussert, die genannte Steuer nicht aufgelegt werden könne. Es bedürfte hiefür einer positiven Bestimmung, da, wie der Regierungsrat selbst zugibt,

die Vorschriften des Steuerrechts über Steuerbefreiungen nicht extensiv ausgelegt werden dürfen. Dass die Wertzuwachssteuer ganz den Gemeinden überlassen worden ist, entspricht einer in der Finanzwissenschaft vielfach vertretenen Forderung, die auf der Auffassung beruht, dass der Wertzuwachs hauptsächlich durch die besondere wirtschaftliche Entwicklung eines Ortes und die hiefür aufgewendete Tätigkeit der in Frage stehenden Gemeinde herbeigeführt werde und zugleich Hand in Hand mit einer entsprechenden Vermehrung der Gemeindelasten gehe (vgl. STEIGER, a. a. O. S. 13 ff.; PABST, Zur Beseitigung der kommunalen Grund- und Gebäudesteuer in der Ztschr. f. die ges. Staatswissenschaft 1899 S. 623 ff.; ELSTER, a. a. O. unter « Umsatz- und Wertzuwachssteuer »). Von diesem Gesichtspunkt aus erscheint die Besteuerung des Staates für Wertzuwachs keineswegs als ausgeschlossen, sondern als gerechtfertigt, wenn man nicht davon ausgeht, dass öffentliches, dem Gemeinwesen, in dem es liegt, dienendes Gut überhaupt nicht besteuert werden sollte. Auf diesem Standpunkt steht aber der Kanton Luzern nicht, wie sich aus den §§ 5 und 9 des Gesetzes von 1892 ohne weiteres ergibt. Dass sodann jemand, der zu öffentlichen Zwecken eine Liegenschaft verschenkt, nicht noch wegen ihres Wertzuwachses besteuert werden soll, ist wohl selbstverständlich, und es leuchtet ein, dass der Grund dieser Steuerfreiheit beim Staate, der Liegenschaften verkauft, nicht zutrifft. Die Wertzuwachssteuer wird im allgemeinen als eine Vervollkommnung der sog. Handänderungsgebühr angesehen (vgl. PABST a. a. O., S. 626 und Bd. 1900 S. 116; STEIGER, a. a. O. S. 2; ELSTER, a. a. O. unter « Umsatz- und Wertzuwachssteuer »; SCHÖNBERG, a. a. O. S. 505; WAGNER, a. a. O. § 238 S. 582). Demnach erscheint es als logisch, dass der Staat, wenn er als Verkäufer eine Handänderungsgebühr bezahlen muss, auch wertzuwachssteuerpflichtig ist, und nun steht nach der unbestrittenen Behauptung der Rekurrentin



fest, dass das luzernische Gesetz betreffend die Handänderungsgebühren Veräusserungen staatlicher Liegenschaften von dieser Steuer nicht befreit.

4. — Der angefochtene Entscheid ist somit wegen willkürlicher Anwendung des § 9 litt. a des Gesetzes von 1892 aufzuheben.

Dem Regierungsrat steht es aber frei, noch nachzuprüfen, ob die in Frage stehende Steuer richtig berechnet worden sei.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 14. September 1921 aufgehoben.

Vgl. auch Nr. 61. — Voir aussi n° 61.

## II. GARANTIE DES BÜRGERRECHTS

### GARANTIE DU DROIT DE CITÉ

Vgl. Nr. 60. — Voir n° 60.

## III. NIEDERLASSUNGSFREIHEIT

### LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT

60. Urteil vom 30. Dezember 1921 i. S. Blaser gegen Schwyz.

Art. 45 BV, 302, 324, 325, ZGB. Erwerb des Bürgerrechts der Mutter durch das aussereheliche Kind mit der Geburt. Daraus folgendes Recht des Beistandes von der Heimatgemeinde der Mutter die Ausstellung eines Heimatscheins zu verlangen, solange nicht infolge gerichtlicher Zusprechung mit Standesfolge oder Anerkennung nach Art. 303 ZGB eine Aenderung in der Heimatangehörigkeit eingetreten ist.

A. — Die in Zürich wohnhafte ledige Ida Blaser, Bürgerin von Steinen (Kanton Schwyz) kam am 21. Januar 1921 in Zürich mit einem Knaben, Hermann, nieder. Das Waisenamt Zürich bestellte dem Kinde nach Art. 311 ZGB einen Beistand in der Person des zweiten städtischen Amtsvormundes, Dr. Grob. Auf die von diesem eingereichte Vaterschaftsklage gestand ein gewisser Hermann Brenner in Zürich zu, der Vater des Kindes zu sein und verpflichtete sich monatlich 60 Fr. an die Erziehungs- und Unterhaltskosten beizutragen, von welchen Erklärungen das Bezirksgericht Zürich im Sinne von § 266 der zürcherischen ZPO am Protokoll Vormerk nahm. Eine förmliche Anerkennung des Kindes nach Art. 303, 325 ZGB vor dem hiezu nach zürcherischem Recht zuständigen Urkundsbeamten hat nicht stattgefunden. Auch die erhobene Klage war nicht auf Zusprechung des Kindes mit Standesfolge, sondern nur auf Alimentation nach Art. 319 l. c. gegangen.

In der Folge verlangte der Beistand des Kindes von der Gemeinde Steinen die Ausstellung eines Heimatscheins. Der Gemeinderat weigerte sich jedoch, dem