

voir un tel avantage dans le système de la compensation, qui permet de répartir la charge des allocations indépendamment du nombre de chefs de famille qu'emploie chaque entreprise. Mais il n'y aurait là d'avantage spécial pour l'affilié que si la loi l'obligeait à verser lui-même et de ses propres deniers les allocations familiales à ses employés. En revanche, l'affiliation aux caisses privées permet de réaliser éventuellement une certaine économie sur le versement des cotisations. Cet avantage pourrait suffire à priver les caisses du caractère de pure utilité publique au sens de l'art. 16 ch. 3 AIN (RO 69 I 29). Mais il est accessoire et le but de la caisse, éminemment social, reste non économique au sens de l'art. 60 CC (RO 32 II 119 ; 34 II 252 ; 48 II 153 ; 51 II 258).

4. — Si, du reste, à l'art. 16 ch. 5 nouveau, le législateur a exonéré les caisses de compensation pour allocations familiales, comme il l'avait fait auparavant déjà en faveur des caisses de compensation pour perte de salaire et de gain, c'est qu'il ne considérait pas ces caisses comme des entreprises à but économique au sens de l'art. 59 al. 2 CC. Car l'exonération de telles entreprises ne se justifierait guère. Aussi bien lorsque l'art. 16 ch. 5 a été édicté les caisses de compensation existantes avaient-elles pour la plupart la forme d'associations (art. 60 CC ; Rapport du Conseil fédéral sur la demande d'initiative pour la famille, FF 1944 I, p. 910). Elles se considéraient donc elles-mêmes comme des organisations à but non économique.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet le recours, annule la décision attaquée, condamne l'Administration fédérale des contributions à rembourser à la recourante l'impôt pour la défense nationale qui lui a été retenu à la source.

57. Urteil vom 22. November 1946 i. S. Erben B. gegen Rekurskommission des Kantons Zug für die eidgenössischen Steuern.

Wehrsteuer : 1. Die Vorschriften über die Steuersukzession der Erben sind anwendbar, sobald ein Steuerpflichtiger den Beginn des Stichtages für die Steuerpflicht erlebt hat.
2. Die Erben haben die Steuerpflicht des Verstorbenen für die Veranlagungsperiode, nicht nur für ein Steuerjahr, zu erfüllen.
3. Bei der Besteuerung sind die Vermögenswerte zu berücksichtigen, deren Nutzniessung dem Verstorbenen zustand.

Impôt pour la défense nationale : 1. Les prescriptions relatives à la succession fiscale des héritiers s'appliquent dès lors qu'un contribuable a vécu le jour déterminant pour l'obligation fiscale.
2. Les héritiers doivent remplir l'obligation fiscale du défunt pour la période de taxation, non pas seulement pour une année fiscale.
3. Pour l'imposition, il faut prendre en considération les biens dont le défunt avait l'usufruit.

Imposta per la difesa nazionale : 1. Le prescrizioni concernenti la successione fiscale degli eredi si applicano tosto che un contribuente ha vissuto il giorno determinante per l'obbligo fiscale.
2. Gli eredi debbono adempire l'obbligo fiscale pel periodo di tassazione, non soltanto per un anno fiscale.
3. Per l'imposizione devesi tenere conto dei beni di cui il defunto era usufruttuario.

A. — Frau B. war Nutzniesserin eines Vermögens von Fr. 120,000.—. Sie hatte sodann rund Fr. 54,000.— eigenes Vermögen. Eigentümer des Nutzniessungsvermögens waren die Kinder der Frau E. Frau B. starb am 1. Januar 1941, dem Stichtag für die eidgenössische Wehrsteuer I, vormittags 9 Uhr. In der Steuererklärung für die I. Periode der eidg. Wehrsteuer deklarierte der Testamentsvollstrecker namens der (in den Akten nicht aufgeführten) Erben nur das eigene Vermögen der Verstorbenen und dessen Erträge, das Nutzniessungsvermögen und dessen Erträge dagegen nicht. Bei der Einschätzung wurde die Nutzniessung in die Steuerberechnung einbezogen. Die Rekurskommission des Kantons Zug für die eidgenössischen Steuern hat eine hiegegen erhobene Beschwerde am 5. Juni 1946 abgewiesen.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, die angefochtene Taxation in vollem Umfange aufzuheben, eventuell das der allgemeinen Wehrsteuer unterliegende Einkommen und das Vermögen herabzusetzen und die Besteuerung auf das Jahr 1941 zu beschränken. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, da die Erblasserin bereits im Laufe des Stichtages für die Steuerpflicht gestorben sei, diesen also nicht mehr ganz erlebt habe, sei sie nicht steuerpflichtig geworden. Aus dem Zusammenhang von Art. 8 und 9 WStB ergebe sich, dass wenn am nämlichen Tage die Voraussetzungen für die Steuerpflicht eintreten und auch wieder wegfallen, überhaupt keine Steuerpflicht entstehen könne. Die Steuerpflicht könne nicht am nämlichen Tage beginnen und aufhören; der WStB könne nicht an Vorgänge des nämlichen Tages sich gegenseitig ausschliessende Rechtsfolgen knüpfen. Das wäre nur dann möglich, wenn der Beschluss mit Bruchteilen von Tagen rechnen würde; das tue er aber nicht, sondern er spreche stets nur von Tagen schlechthin. Darum sei davon auszugehen, dass der Sachverhalt, an den der WStB eine Rechtsfolge knüpft, den Tag überdauern müsse, den er als für die Entstehung massgebend erklärt. Darum werde steuerpflichtig nur, wer den 1. Januar 1941 überlebt habe.

Die abweichende Auffassung der Vorinstanz lasse sich auch nicht in Einklang bringen mit Art. 45, Abs. 2 WStB. Danach sei massgebend der Stand des Vermögens des Steuerpflichtigen bei Beginn der Steuerpflicht, also hier am 1. Januar 1941. Die Erbschaft sei am 1. Januar 1941 angefallen und der Anteil jedes einzelnen Erben habe bereits am 1. Januar 1941 einen Bestandteil seines persönlichen Vermögens gebildet. Darum sei jeder Erbe für seinen Erbanteil steuerpflichtig geworden. Es spreche Recht und Billigkeit, dass für den Bestand und Umfang eines ein- oder gar zweijährigen Rechtsverhältnisses nicht auf einen Sachverhalt abgestellt werde, der am Stichtag bereits weggefallen war.

Eventuell sei das Nutzniessungsvermögen und das daraus herrührende Einkommen aus der angefochtenen Taxation zu streichen. Die Heranziehung der Nutznießung schliesse die Anwendung von Art. 45 Abs. 2 WStB auf die Eigentümer aus, die mit dem 1. Januar 1941 in den unbeschwerten Genuss dieses Vermögens kamen. Die Vorinstanz verliere kein Wort darüber, warum die Steuerlast für ein Vermögen, von welchem weder die Erblasserin noch deren Erben vom 1. Januar 1941 an irgendwelchen Nutzen hatten, von den Erben getragen werden und die Vorschrift in Art. 45 Abs. 2 WStB nicht auf die Eigentümer angewandt werden solle, die vom 1. Januar 1941 an das unbeschränkte Eigentum an diesem Vermögen hatten. Es werde auf den analogen Tatbestand beim Erwerbseinkommen hingewiesen, für den in Art. 42 WStB eine angemessene Ordnung getroffen worden sei.

Wenn aber die Steuerpflicht der Erblasserin und ihrer Steuernachfolger bejaht werden sollte, so wäre sie jedenfalls auf das Jahr 1941 zu beschränken. Die weitergehende Besteuerung (auch für 1942) verletze Art. 10 WStB.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

in Erwägung:

1. — Nach Art. 8 Abs. 1 WStB beginnt, unter der Voraussetzung schweizerischen Wohnsitzes, die Steuerpflicht mit dem 1. Januar der Veranlagungsperiode und sie hört, nach Art. 9 Abs. 1 grundsätzlich mit dem Tage auf, an dem ihre Voraussetzungen wegfallen. Damit wird der Eintritt der Steuerpflicht nicht, wie die Rekurrenten behaupten, nach Tagen bestimmt, sondern er wird auf den Beginn des Tages verlegt, der dafür massgebend ist, und andererseits wird das Ende der Steuerpflicht auf den Ablauf des Tages angesetzt, an welchem die Voraussetzungen wegfallen. Wer die Voraussetzungen für die Steuerpflicht zu Beginn des Stichtages erfüllt, bei dessen Ablauf aber nicht mehr, hat der Steuerpflicht während eines Tages unterstanden, und es treten für ihn die Folgen

ein, die das Gesetz an den Eintritt der Steuerpflicht knüpft, auch wenn diese einen Tag nicht überdauert. Der Wehrsteuerbeschluss bestimmt in dieser Beziehung — in andern Beziehungen mag es sich unter Umständen nicht ganz gleich verhalten — Eintritt und Ende der Steuerpflicht nicht nach Tagen oder Bruchteilen von Tagen, sondern, soweit es darauf ankommt, auf die Minute. Aus Art. 45 Abs. 2 WStB lässt sich nichts anderes ableiten. Er setzt den Zeitpunkt für die Vermögensberechnung nicht — wie in der Beschwerde angenommen wird — auf den 1. Januar 1941 fest, sondern erklärt den « Beginn der Steuerpflicht » als massgebend; das ist hier, nach Art. 8 WStB, der Beginn des 1. Januar 1941.

2. — Nun lässt aber das Gesetz in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger stirbt, die Steuerpflicht nicht mit dem Tode ablaufen, sondern er behält die Steuernachfolge der Erben (Art. 10 WStB) vor (Art. 9 Abs. 2). Es lässt die Erben in die Steuerpflicht des Verstorbenen eintreten und überbindet ihnen die vom Erblasser geschuldeten Wehrsteuern für die laufende Veranlagungsperiode. Das Gesetz geht also davon aus, dass mit dem Eintritt in die Steuerpflicht die Steuerpflicht für die Veranlagungsperiode begründet worden ist, und es betrachtet das Ableben des Steuerpflichtigen nicht als Beendigungsgrund im Sinne von Art. 9 Abs. 1. Danach ist grundsätzlich die Steuer für die ganze Veranlagungsperiode geschuldet, wenn ein Steuerpflichtiger den Beginn des für den Eintritt in die Steuerpflicht massgebenden Stichtages erlebt hat. Da der Wehrsteuerbeschluss die Erben ausdrücklich zur Bezahlung der Wehrsteuer des Verstorbenen für die laufende Veranlagungsperiode verhält, besteht auch keine Möglichkeit, die Steuer auf eine Jahresrate zu beschränken. Eine solche Beschränkung wäre übrigens unvereinbar mit dem Zweck der Steuersukzession, wie sie für die ausserordentlichen direkten Bundessteuern eingeführt worden ist. Diese Steuern erfassen Vermögen und Einkommen nach ihrem Stande an bestimmten Stichtagen und

in Bemessungsperioden, und zwar sollen die zeitlichen Grundlagen für die Steuern einer Veranlagungsperiode grundsätzlich auch dann massgebend sein, wenn die Verhältnisse des Steuerpflichtigen in der Veranlagungsperiode, für die die Steuern bezahlt werden, nicht mehr die gleichen sind, wie zu der für die Bemessung massgebenden Zeit: Revisionen der Steuerbemessung bei veränderten Verhältnissen sollen ausgeschlossen sein. Es soll bei der Veranlagung nach Massgabe der Verhältnisse am Stichtage für Vermögen und im Bemessungszeitraum für Einkommen ein für allemal sein Bewenden haben (vgl. BGE 56 I S. 346 ff.). Das gilt auch, wenn ein Steuerpflichtiger nach Beginn der Veranlagungsperiode stirbt. Es wird — nach besonderer Anordnung im Gesetz — die Besteuerung für die Veranlagungsperiode durchgeführt, andererseits haben dann die Erben und die Personen, die sonstwie in die vermögensrechtliche Stellung des Verstorbenen eintreten, sich keiner Revision ihrer persönlichen Besteuerung im Hinblick auf die veränderten Verhältnisse (Zwischentaxation) zu unterziehen. Die Steuersukzession soll die Notwendigkeit einer Zwischentaxation, die sonst unvermeidlich wäre, ausschliessen. Dies bedingt, dass die Besteuerung des Verstorbenen für die ganze Veranlagungsperiode gilt. Die hievon abweichende Auffassung, die in der Beschwerde unter Berufung auf eine Äusserung der Steuerrechtsliteratur (IRENE BLUMENSTEIN: Allg. eidg. Wehrsteuer S. 45 und 59) vertreten wird, steht im Widerspruch zu der ausdrücklichen Anordnung im Gesetz. Diese beruht nicht auf « irreführender Terminologie » (I. BLUMENSTEIN a.a.O.), sondern ist begründet in dem System der « Einheit » der Steuer für die Veranlagungsperiode, das für die Ordnung der ausserordentlichen direkten Bundessteuern seit 1920 wegleitend ist (vgl. Art. 4 und 12 KStB von 1920 und die Erläuterungen der Botschaft dazu: BBl. 1920 IV S. 323 f. und S. 326). Es besteht kein Grund, sie anders zu verstehen, als es ihrem Wortlaute entspricht.

Da Frau B. den für den Beginn der Steuerpflicht massgebenden Zeitpunkt erlebt hat und damit steuerpflichtig geworden ist, haben ihre Erben als Steuersukzessoren gemäss Art. 10 WStB die Steuer für die Veranlagungsperiode zu entrichten. Ihr Begehren auf Aufhebung der Besteuerung, wie auch dasjenige auf Beschränkung der Steuer auf das erste Jahr der Veranlagungsperiode ist mit der Ordnung im Gesetz unvereinbar.

3. — Auch die Berücksichtigung der Nutzniessung bei Vermögen und Einkommen entspricht der Ordnung im Gesetze. Für die Bemessung des Vermögens massgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht eintrat, das ist der Beginn des Stichtages. Was später, im Verlaufe des Tages geschah, fällt nicht mehr in Betracht. Für das Einkommen massgebend sind die Verhältnisse in dem noch weiter zurückliegenden Bemessungszeitraum. Aus Art. 42 WStB lässt sich für Verhältnisse, wie sie hier vorliegen, nichts ableiten. Er enthält eine Sonderbestimmung, Ausnahme für bestimmt umschriebene Tatbestände, und muss auf diese beschränkt bleiben.

58. Auszug aus dem Urteil vom 20. Dezember 1946 i. S. R. S. gegen kantonale Rekurskommission Bern.

Wehropfer : Besteuerung fiduziarischen Vermögens.

Sacrifice pour la défense nationale : Imposition des biens qui font l'objet d'un contrat fiduciaire.

Sacrificio per la difesa nazionale : Imposizione dei beni che sono oggetto d'un contratto fiduciario.

A. — Der Beschwerdeführer R. S. erwarb am 1. Dezember 1932 ein landwirtschaftliches Heimwesen im Steinbach, Gemeinde Belp, zum Preise von Fr. 90,000. —; hievon wurden Fr. 75,000. — durch 3 Inhaberschuldbriefe gedeckt. Die Kaufpreisrestanz von Fr. 15,000. — wurde von ihm bar bezahlt; sodann wandte er Fr. 25,000. — für Umbauten auf. Der Kauf wurde aber nicht auf den Namen des Be-

schwerdeführers, sondern auf denjenigen einer Nichte und ihres Ehemannes (Eheleute W. B.) ausgeführt. In Art. 1 und 2 des Kaufvertrages wurde Herrn S. ein Kaufrecht eingeräumt, wonach dieser das Grundstück jederzeit für Fr. 90,000. — erwerben konnte. S. anerkennt, dass die Eheleute B. lediglich fiduziarische Eigentümer waren. Er erklärt, er habe sich Strohleute bedient, um den Liegenschaftsverkauf vor seiner Ehefrau zu verbergen, mit welcher er damals im Scheidungsprozesse stand. Im Jahre 1934 liess er sich, zur weiteren Sicherung seiner Rechte an der Liegenschaft, von den Eheleuten B. einen Schuldschein über Fr. 40,000. — ausstellen, entsprechend seiner Anzahlung an das Kaufsobjekt und seinen Aufwendungen für Umbauten. Dieses Verhältnis blieb bis zum Herbst 1940 unverändert; es bestand also an dem für das erste Wehropfer massgebenden Stichtag (1. Januar 1940). W. B. deklarierte die Liegenschaft in seiner Wehropfererklärung und gab als Schulden die hypothekarische Belastung an. Den Betrag der Schuldanerkennung zu Gunsten des Beschwerdeführers meldete er nicht zum Abzug an. Am 4. September 1940 wurde das Heimwesen der seit dem 1. November 1939 in Bern bestehenden Immobiliengesellschaft S. A. G. für Fr. 125,000. — verkauft. Der Überschuss über die hypothekarische Belastung betrug also Fr. 50,000. —; er wurde von den Parteien als durch « Verrechnung » getilgt erklärt.

B. — Anlässlich einer Nachsteueruntersuchung für kantonale Steuern kamen diese Verhältnisse zur Kenntnis der Steuerbehörden. Es wurde festgestellt, dass S. in seiner Erklärung für das erste Wehropfer weder das Heimwesen, noch seine persönlichen Ansprüche an die Eheleute B. angegeben hatte. Die Wehropferverwaltung des Kantons Bern erblickte hierin eine Hinterziehung und zog den Beschwerdeführer zu einer Nachsteuer heran. Als hinterzogener Betrag wurde sein Guthaben von Fr. 40,000. — an die Eheleute B. angesehen. Die Nachsteuer wurde auf Fr. 768.90 festgesetzt.