

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 Kaufsrecht 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.

*D.* — Die kantonale Rekurskommission hat eine hiegegen erhobene Beschwerde am 3. September 1946 mit eingehender Begründung abgewiesen. Sie betrachtete als Steuerobjekt nicht die Forderung aus dem Schuldschein der Eheleute B., sondern die Liegenschaft selbst. Diese habe, ungeachtet der grundbuchlichen Behandlung, wirtschaftlich dem Beschwerdeführer zugestanden und hätte von ihm als Bestandteil seines Vermögens deklariert und versteuert werden müssen. Eine Versteuerung der Forderung an die B. falle dann ausser Betracht. Dem Betrage nach könne das in der Liegenschaft investierte Vermögen des Beschwerdeführers auf Fr. 40,000.— bewertet werden. Der Beschwerdeführer hätte entweder die Liegenschaft oder die Forderung bei Abgabe der Wehropererklärung wenigstens erwähnen müssen.

*E.* — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wiederholt der Beschwerdeführer seine Anträge auf Aufhebung der Nachbesteuerung, eventuell auf Herabsetzung der Nachsteuer, und führt zur Begründung im wesentlichen aus, wenn es im Wehroperbeschluss auch nicht ausdrücklich gesagt sei, so könne doch darüber kein Zweifel bestehen, dass die Wehroperpflicht den Eigentümer des Vermögens treffe. Eigentümer aber sei, wer als solcher im Grundbuch eingetragen sei, hier die Ehegatten B., nicht der Beschwerdeführer S. B. habe die Liegenschaft in seiner Wehropererklärung aufführen müssen, wenn er nicht riskieren wollte, wegen Steuerhinterziehung zur Rechenschaft gezogen zu werden. Die Berufung auf den « wirtschaftlichen » Begriff des Vermögens im kantonalen Rekursentscheid verstosse gegen den aus dem Wehroperbeschluss sich ergebenden Grundsatz, wonach die Steuerpflicht beim Wehroper grundsätzlich den Eigentümer trifft.

Für die Forderung von Fr. 40,000.— an die Eheleute B. dürfe der Beschwerdeführer nicht besteuert werden, weil es sich nur um eine Pro forma-Forderung gehandelt habe, ein Guthaben des S. an sich selber oder zum mindesten um ein Guthaben, dessen Bezahlung der Schuldner

B. begründeterweise hätte verweigern können; die Forderung habe keinen substanziellen Wert repräsentiert. Zudem sei dem Fiskus aus der Nichtangabe des Guthabens kein Ausfall entstanden, da B. den Betrag nicht als Schuld eingestellt habe. Wollte man in der Nichtangabe der Forderung eine Unterlassung des Beschwerdeführers und einen Grund zur Nachbesteuerung erblicken, so müsste wenigstens die schon im kantonalen Rekursverfahren beantragte Anrechnung der Mehrleistung des B. und eine entsprechende Herabsetzung der Nachsteuer bewilligt werden.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen.

*Aus den Erwägungen :*

1. — In seiner Beschwerde an die kantonale Rekurskommission hatte der Beschwerdeführer erklärt, das Heimwesen in Belp gehöre in Tat und Wahrheit ihm, und die im Grundbuch als Eigentümer eingetragenen Eheleute B. seien lediglich Strohleute gewesen. Wenn die Rekurskommission ihn daraufhin für die in der Liegenschaft investierten und durch deren Steuerwert gedeckten, eigenen Mittel wehroperpflichtig erklärt hat, so hat sie die Beschwerde auf der Grundlage erledigt, die durch die Darstellung des Sachverhalts in der Beschwerde selbst gegeben war. Denn es liegt auf der Hand, dass die Steuerpflicht nicht den Strohmännern treffen kann, wenn der Verantwortliche, der sich hinter dem Strohmännern verbirgt, bekannt und fassbar ist.

2. — In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird nun der Standpunkt eingenommen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, auf die sich der Rekursentscheid beruft, entspreche der Ordnung des Wehroperbeschlusses nicht und bedeute somit eine Verletzung von Bundesrecht. Ob die Einwendung begründet wäre, mag dahingestellt bleiben. Denn auch die rechtliche Betrachtung des Sachverhaltes führt zu keinem andern Ergebnis.

Es darf nicht einseitig darauf abgestellt werden, dass die Eheleute B. im massgebenden Zeitpunkt Eigentümer des

Heimwesens waren, sondern es kommt darauf an, wie sich die Gesamtheit der Rechte und Pflichten aus dem fiduziarischen Rechtsverhältnis auf das Vermögen der dabei Beteiligten auswirkte. Fiduziarische Geschäfte liegen in einer Übertragung von Sachen und Rechten, welche wirtschaftlich nicht die Vermehrung des Vermögens des Empfängers bezweckt, sondern sich andere Ziele steckt (DERNBURG, Bürgerl. Recht I S. 502 III; AEBY, L'acte fiduciaire dans le système du droit civil suisse, Z. f. schweiz. R. n. F. Bd. 31, S. 169). Der fiduziarische Erwerber wird zwar Eigentümer der ihm übertragenen Sache; er übernimmt aber gleichzeitig die Verpflichtung, sein Eigentum nur gemäss dem vereinbarten Zwecke und im Rahmen der Vereinbarung auszuüben und die Sache nach Erreichung des mit dem Rechtsgeschäfte verfolgten Zwecks zurückzuübertragen (VON TUHR, Obligationenrecht § 26 IV und 93 VI, AEBY, l. c. S. 171, sowie die Kommentare HAAB, No. 23 zu Art. 641 und HOMBERGER, No. 20 zu Art. 920). Wo, wie hier, die Bestellung fiduziarischen Eigentums ausschliesslich im Interesse des Fiduzianten vorgenommen wird, bedeutet diese Verpflichtung eine Belastung, die den mit dem Eigentumserwerb verbundenen Vermögenszuwachs ausgleicht. Andererseits bildet das entsprechende Recht einen Bestandteil des Vermögens des Fiduzianten. Es ist ein Vermögenswert, der wie jedes andere vermögenswerte Recht der Besteuerung unterliegt. In Fällen, wo dieser Vermögenswert der Höhe nach demjenigen des Objektes gleichkommt, das den Gegenstand des fiduziarischen Eigentums bildet, kann es sich unter Umständen rechtfertigen, bei der Besteuerung des Fiduzianten an Stelle jenes Rechtes den Gegenstand selbst einzusetzen und diesen andererseits bei der Besteuerung des Fiduziars ausser Betracht zu lassen. Das Bundesgericht hat denn auch schon angenommen, dass bei bloss fiduziarischer Übertragung einer Liegenschaft der Fiduziant ohne weiteres steuerpflichtig bleibt (Urteil vom 16. Februar 1942 i. S. Wolfensberger g. Graubünden, S. 20 f., nicht publiziert).

Jedenfalls durfte die Rekurskommission den Beschwerdeführer für das in der Liegenschaft investierte eigene Vermögen steuerpflichtig erklären, soweit es durch den Wehrofferwert der Liegenschaft gedeckt war; dieses darf als der Wert angesehen werden, der den Rechten des Beschwerdeführers aus dem fiduziarischen Rechtsverhältnis zu den Ehegatten B. zukommt. Übrigens sind gegen die Bewertung an sich, abgesehen von der grundsätzlichen Bestreitung der Steuerpflicht, keine Einwendungen erhoben worden. Die Schuldanerkennung der Eheleute B. im Betrage von Fr. 40,000.— wurde von der Rekurskommission mit Recht als für die Wehroffereinschätzung unerheblich bezeichnet. Sie war lediglich zu Sicherungszwecken ausgestellt und bildete daher keinen selbständigen Vermögenswert.

59. Arrêt du 6 décembre 1946 dans la cause Administration fédérale des Contributions contre dame X.

*Sacrifice pour la défense nationale* : Le montant dû à titre de sacrifice pour la défense nationale ne doit pas être déduit dans le calcul de la fortune imposable.

*Wehroffer* : Der Betrag des Wehroffers darf bei Berechnung des beim Wehroffer steuerbaren Vermögens nicht abgezogen werden.

*Sacrificio per la difesa nazionale* : L'ammontare dovuto a titolo di sacrificio per la difesa nazionale non dev'essere dedotto nel calcolo della sostanza imponibile.

A. — Dans la procédure de taxation, puis de réclamation, dame X. a soutenu que la contribution due au titre du sacrifice pour la défense nationale est une « dette établie » (art. 5 ASN II) dès le début de l'assujettissement et doit en conséquence être défalquée pour déterminer la fortune nette servant de base à la taxation.

Le montant de la fortune imposable fut fixé sans déduction de la somme due à titre de sacrifice pour la défense nationale. Dame X. réclama contre cette taxation, mais fut déboutée le 27 mars 1946. Elle déféra alors l'affaire