

nichts anderes als Militärsold sein. An diese vom Bundesrate in einem Vollmachtenbeschluss, also als Gesetzgeber, getroffene Lösung ist das Bundesgericht gebunden (Urteil vom 3. Oktober 1941 i. S. Zürcher, nicht publiziert). Sie führt allerdings dazu, dass Wehrpflichtige, die nebeneinander Dienst leisten, militärsteuerrechtlich verschieden behandelt werden müssen je nach dem gesetzlichen Grund, unter dem sie zum Dienst herangezogen werden; so ist es nicht nur im Luftschutz, sondern im Rahmen der Inanspruchnahme der Bürger für die Landesverteidigung überhaupt (nicht publizierte Urteile vom 2. April 1941 i. S. des Munitionsarbeiters Gisler, Erw. 2, und vom 6. Februar 1942 i. S. des Bundesbeamten Ingenieur von Tschärner, Erw. 1).

2. — Der Rekurrent beruft sich darauf, dass unter gewissen Voraussetzungen, die bei ihm allerdings nicht zutreffen, unbesoldeter Dienst auf die Militärsteuer angerechnet wurde. Es wären also, ohne Grundlage im Gesetz, ja entgegen der gesetzlichen Ordnung, Vergünstigungen gewährt worden. Dies kann aber nicht dazu führen, dass das Verwaltungsgericht dem Rekurrenten ebenfalls eine Vorzugsbehandlung zuteil werden lässt, die der massgebenden Regelung nicht entspricht. Nach der für das Bundesgericht verbindlichen Ordnung ist entscheidend, dass der Rekurrent für seinen Luftschutzdienst nicht Sold, sondern eine Entschädigung des Dienstherrn erhält.

Dass die Inanspruchnahme im Industrie-Luftschutz des Dienstherrn nicht auf die Militärsteuer angerechnet wird, ist übrigens sachlich begründet. Sie kann den Verpflichtungen des in der Armee eingeteilten und Aktivdienst leistenden Wehrmannes nicht gleichgestellt werden, ganz abgesehen davon, dass es sich um eine Verpflichtung handelt, die schon in den Beziehungen des Arbeitnehmers zum Arbeitgeber begründet wäre und unter den heutigen Verhältnissen vom Arbeitnehmer wohl auch übernommen werden müsste, wenn der Industrie-Luftschutz nicht gesetzlich geordnet wäre.

#### 40. Urteil vom 29. Oktober 1943 i. S. Ludwig zur Gilgen gegen Wehropfer-Rekurskommission und Krisenabgabe-Rekurskommission des Kantons Luzern.

##### *Krisenabgabe und Wehropfer :*

1. Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit (Sondervermögen, Zweckvermögen, Fonds, Sammelvermögen, Gemeinschaftsgüter und dergleichen) sind nicht Gegenstand gesonderter Besteuerung; sie werden dem Vermögen des Steuerpflichtigen zugerechnet, dem sie zustehen.
2. Ein Familienfideikommiss ist von seinem Inhaber zusammen mit dem übrigen Vermögen zu versteuern.

##### *Contribution fédérale de crise et sacrifice pour la défense nationale :*

1. Les masses de biens auxquelles n'est pas attachée la personnalité (masses de biens distinctes, affectées à un but spécial, collectives, fonds etc.) ne font pas l'objet d'une imposition distincte; elles sont comptées avec la fortune du contribuable qui y a droit.
2. Le titulaire d'un fidéicommiss de famille doit le déclarer, en vue de la taxation, avec le reste de sa fortune.

##### *Contribuzione federale di crisi e sacrificio per la difesa nazionale :*

1. Le masse di beni che non hanno la personalità giuridica (beni speciali, beni in vista d'uno scopo determinato, fondi, beni in comunione, ecc.) non sono colpite da un'imposizione a parte, ma sono imputate alla sostanza del contribuente.
2. Il titolare d'un fedecommissio deve dichiararlo, ai fini della tassazione, col resto della sua sostanza.

A. — Der Beschwerdeführer ist derzeitiger Inhaber des am 8. März 1697 errichteten zur Gilgen'schen Familienfideikommisses, bestehend in der Liegenschaft Kapellplatz 1 in Luzern. Nach der Fideikommissordnung darf das « Haus . . . . niemals in einen Erbteil eingeschlossen, noch verteilt werden, sondern solches soll lediglich meinem ältesten Sohne . . . . zufallen und zuständig sein, auch soll solches fürder auf seine Kinder männlichen Stammes aufeinanderfolgen ». Der jeweilige Fideikommissar hat das Haus in Ehren zu halten, für seine Erhaltung besorgt zu sein; er darf es weder verkaufen noch belasten (SAUTIER, Die Familienfideikommiss der Stadt und Republik Luzern, S. 189).

Bei der eidgenössischen Krisenabgabe (IV. Periode) und beim eidgenössischen Wehropfer ist das Fideikommissgut mit dem Vermögen des Beschwerdeführers zusammenge-

rechnet worden. Der Beschwerdeführer verlangte, dass das Fideikommissgut, für das er beim Wehropfer eine besondere Steuererklärung eingereicht hatte, für sich besteuert werde; er ist aber abgewiesen worden, zuletzt durch zwei Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Luzern (in ihrer Eigenschaft als kantonale Rekurskommission für die beiden eidgenössischen Abgaben) vom 30. März 1943 mit der Begründung, dass das Fideikommiss nach luzernischem Recht keine Stiftung mit Rechtspersönlichkeit sei, sondern als gebundenes Eigentum des Fideikommissars angesehen werde (Maximen des luzernischen Obergerichtes VII, Nr. 616 und 620 und andere nicht publizierte Entscheidungen). Das Fideikommiss sei daher, nach Art. 5 KrisAB und Art. 4 WOB, nicht Steuersubjekt. Für eine getrennte Besteuerung des Fideikommisses und des übrigen Vermögens des Rekurrenten aber fehle eine gesetzliche Grundlage. Übrigens sei die Zusammenrechnung der beiden Vermögensmassen auch nicht unbillig.

B. — Mit rechtzeitig eingereichten Eingaben beantragt der Beschwerdeführer, die beiden Entscheide aufzuheben und sein persönliches Vermögen und das zur Gilgen'sche Fideikommissvermögen bei der Krisenabgabe und beim Wehropfer « als getrennte Steuersubjekte und -objekte » zu behandeln. Zur Begründung wird geltend gemacht, der Gesetzgeber habe die Besteuerung der Fideikommisses nicht geordnet; es liege eine Lücke in der Gesetzgebung vor, die unter dem Gesichtspunkte der Steuergerechtigkeit, nicht bloss auf dem Wege juristischer Konstruktion zu ergänzen sei. Vom Standpunkte der Steuergerechtigkeit aus seien die angefochtenen Entscheide zu beanstanden. Denn nach ihnen werde der Beschwerdeführer verhalten, das Fideikommissgut in gleicher Weise zu versteuern, wie andere Personen das ihnen zu freier Verfügung zustehende Vermögen. Mit einem Vorerben sei der Fideikommissar nicht zu vergleichen, weil jener aus reinem Wohlwollen des Erblassers eine vermögensrechtliche Leistung erhalte, auf die er keinen rechtlichen Anspruch habe

und sich für die erbrachten Steuerleistungen aus dem Erbgut erholen könne, während beim Fideikommiss die starre Vermögenswidmung den Vermögensertrag beeinträchtigt. Auch die Stellung des Oberhauptes einer Familie, das das Familienvermögen als Einheit zu versteuern habe, sei eine viel freiere als die eines Fideikommissars. Das Fideikommiss nähere sich am ehesten der Familienstiftung. Darum werde die Gleichbehandlung mit der Familienstiftung verlangt. Es sei geradezu willkürlich, über die zwischen den beiden Instituten bestehende, offensichtliche Parallelität hinwegzugehen. Das Fideikommiss müsse sodann, wenn nicht eine ungerechte Besteuerung erfolgen solle, überhaupt, ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise, als selbständiges Steuersubjekt anerkannt werden. Übrigens komme dem Fideikommiss, als einer Stiftung oder stiftungsähnlichen Anstalt, zivilrechtlich Rechtspersönlichkeit zu. Das Bundesgericht habe gelegentlich das Fideikommissgut als Fideikommissstiftung bezeichnet und spreche von Willen des Stifters (BGE 18 S. 932). Wolle man aber das Fideikommiss nicht als Stiftung betrachten, so komme weiterhin die Rechtsform der privaten Anstalt in Frage. Das zur Gilgen'sche Fideikommiss weise mit seiner starren Gebundenheit diesen Charakter in besonders hohem Masse auf. Es sei einfach nicht tragbar, dass der Fideikommissar den Vermögenskomplex zusammen mit seinem Eigentum zum Progressionssatz des Gesamtvermögens versteuern müsse, weil seine Vorfahren vor ein paar hundert Jahren die damalige Form der Stiftung gewählt hätten, diese aber, wegen ihrer Starrheit, eine zeitgemässe Anpassung an die Familienstiftung des ZGB ausschliesse.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

*in Erwägung :*

1. — Subjekte der eidgenössischen Krisenabgabe und des Wehropfers, krisenabgabe- und wehropferpflichtig sind (abgesehen von einer hier unerheblichen Ausnahme,

vgl. Art. 5, Ziff. 3 KrisAB und Art. 4, Ziff. 3 WOB) ausschliesslich natürliche und juristische Personen (Art. 5, Ziff. 1, 2 und 3 KrisAB und Art. 4, Ziff. 1, 2 und 3 WOB). Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit (Sondervermögen, Zweckvermögen, Fonds, Sammelvermögen, Gemeinschaftsgüter und dergleichen) sind nicht Gegenstand gesonderter Besteuerung, sondern werden dem Steuerpflichtigen zugerechnet, dem sie zustehen (Urteil vom 31. Mai 1943 i. S. Meyer, Erw. 1, nicht publiziert). Massgebend ist bei beiden Abgaben das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen (Art. 28, Abs. 1, KrisAB, Art. 14, Abs. 2, WOB). Eine Teilung in einzelne Vermögensmassen ist nach dieser Ordnung grundsätzlich ausgeschlossen (vorbehältlich von Ausscheidungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung). Die eidgenössischen Steuergesetze erfassen ausdrücklich das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen als Einheit. Die Klasseneinteilung erfolgt stets nach Massgabe des Gesamtvermögens, auch wenn mangels Steuerhoheit ein Teil des Vermögens von der Steuer ausgenommen ist (Art. 66, Abs. 1 KrisAB, Art. 28 WOB und Marginalien dieser Artikel).

2. — Das Fideikommissgut zur Gilgen kann daher nur dann als besondere Einheit besteuert werden, wenn es einem Steuersubjekt zusteht, das über kein anderes Vermögen verfügt. Der Beschwerdeführer behauptet, das Fideikommiss sei Steuersubjekt. Was er dafür anführt, trifft aber offensichtlich nicht zu.

a) Die Bundesratsbeschlüsse über die Krisenabgabe und über das Wehropfer bezeichnen die Steuersubjekte abschliessend. Andere als die in den Erlassen angeführten Steuersubjekte gibt es bei diesen Abgaben nicht. Der Versuch, aus einer « zivilrechtlichen Betrachtungsweise » abzuleiten, das Fideikommiss müsse als ein selbständiges Steuersubjekt anerkannt werden, ist mit der Umschreibung der Steuerpflicht in Art. 5 KrisAB und Art. 4 WOB unvereinbar. Das Fideikommiss ist nur dann

Steuersubjekt, wenn es die Voraussetzungen erfüllt, an die das Gesetz die persönliche Steuerpflicht knüpft, wenn es eine juristische Person ist.

b) Dieser Voraussetzung genügen aber Fideikomnisse jedenfalls im allgemeinen nicht und das zur Gilgen'sche Fideikommiss macht in diesem Punkte keine Ausnahme. Zivilrechtlich bildet das Fideikommiss ein Sondervermögen in der Hand der berechtigten Person, wobei nach der im schweizerischen Recht vorherrschenden Auffassung dem jeweiligen Inhaber das Alleineigentum am Fideikommissgut zusteht mit der Modalität, dass es sich dabei um hinsichtlich Verpfändung, Veräusserung und Vererbung gebundenes Eigentum handelt (EGGER, Komm. (II. Aufl.) S. 372 Nr. 22 zu Art. 335 ZGB, BGE 67 III S. 13 f.). Der Wortlaut der zur Gilgen'schen Fideikommissordnung entspricht dieser Auffassung. Es ist ohne weiteres klar, dass nach den Vorschriften über die Krisenabgabe und das Wehropfer ein solches Sondervermögen dem übrigen Vermögen des Berechtigten zugerechnet werden muss.

Aber selbst wenn man mit dem Beschwerdeführer annehmen wollte, das zur Gilgen'sche Fideikommiss sei wie eine Stiftung oder « privatrechtliche Anstalt » zu behandeln, käme man zu keiner andern Lösung. Denn es wäre auf jeden Fall eine unselbständige Stiftung oder Anstalt und daher nicht eine juristische Person, woraus sich wiederum die Besteuerung des Stiftungsgutes bei dem nach der Stiftungsordnung berechtigten Inhaber ergeben würde. Der Rekurrent übersieht, dass Stiftungen und Anstalten nicht ohne weiteres mit Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, sondern dass dafür besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, die aber bei einer in der Hand des ordnungsmässigen Eigentümers liegenden, jeder weiteren Organisation entbehrenden Vermögensmasse nicht zutreffen können.

3. — Unbegründet ist schliesslich die Behauptung, die Zusammenrechnung des Fideikommissgutes und des übr-

gen Vermögens führe zu einer Schlechterstellung des Beschwerdeführers gegenüber andern Steuerpflichtigen. Der Beschwerdeführer wird wie die andern Steuerpflichtigen für sein gesamtes Reinvermögen besteuert. Die Meinung ist dabei, dass er gemäss seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfasst werde. Es liegt aber auf der Hand, dass hiebei das Fideikommiss nicht ausser Betracht gelassen werden kann. Die einzige Frage, die sich etwa erheben könnte, wäre, ob dem Umstande, dass das Fideikommissgut dem jeweiligen Berechtigten nur zu gebundenem Eigentum zusteht, bei Schätzung seines Steuerwertes Rechnung zu tragen ist. Der Beschwerdeführer hat aber in dieser Beziehung keine Einwendungen erhoben, und den Akten ist nicht zu entnehmen, dass das Fideikommissgut als Bestandteil des Vermögens des Beschwerdeführers unrichtig geschätzt worden wäre.

#### 41. Auszug aus dem Urteil vom 19. November 1943

##### i. S. Wehropferverwaltung des Kantons St. Gallen gegen W. J. und Wehropfer-Rekurskommission des Kantons St. Gallen.

*Wehropfer.* Die kantonale Rekurskommission darf die Entscheidung eines Rekurses nicht deshalb ablehnen oder auf unbestimmte Zeit zurückstellen, weil die Untersuchung auf Schwierigkeiten stösst. Sie hat die Untersuchung so weit durchzuführen, als es ihr möglich ist, und den Sachverhalt nach dem Ergebnis zu würdigen.

*Sacrifice pour la défense nationale.* La Commission cantonale de recours n'est pas fondée à ajourner *sine die* la décision sur un recours, argument pris du fait que l'instruction de la cause se heurte à des difficultés. Elle doit instruire l'affaire aussi complètement que possible et apprécier les faits tels qu'ils ressortent de son enquête.

*Sacrificio per la difesa nazionale.* La Commissione cantonale di ricorso non ha la facoltà di rinviare *sine die* la decisione d'un gravame pel motivo che l'istruttoria della causa incontra difficoltà, ma deve procedere ad un'inchiesta che sia completa nei limiti del possibile e valutare i fatti che ne emergono.

A. — Die Einschätzung beruht auf der Annahme, dass der Steuerpflichtige W. J. oder seine Ehefrau Eigentümer von Wertschriften seien, die in einem bei ihm vorgefun-

denen Verzeichnis aufgeführt waren. J. war für diese Wertschriften im Kanton zu Steuern für das Jahr 1938 herangezogen und einer Nachbesteuerung für 1932 bis 1937 unterworfen worden. Er hatte die Einschätzung für 1938 nicht angefochten, wie er angibt aus Rechtsunkenntnis, und im Verfahren über die Nachsteuern eingewendet, Eigentümer der Wertschriften seien sein Stiefschwiegervater, der in Brüssel wohnt, und eine Drittperson, die er nicht nennen wolle. Das Bezirksgericht Rorschach, das sich zuletzt mit der Sache zu befassen hatte, hat die bei ihm erhobene Klage abgewiesen, weil J. der ihm obliegenden Beweispflicht nicht nachgekommen sei (Urteil vom 17. April 1941).

B. — In einem Rekurs vom 18. Februar 1942 gegen den Einspracheentscheid für das Wehropfer hat J. zunächst kurzerhand und ohne jede Begründung bestritten, für anderes Vermögen als eine Abgangsentschädigung der kantonalen Versicherungskasse für das Staatspersonal wehropferpflichtig zu sein. Später hat er ein gewisses Vermögen anerkannt. Die kantonale Rekurskommission hat am 8. Mai 1943 verfügt, der Rekurrent habe das Wehropfer vorerst für den Betrag zu bezahlen, der dem Werte der von J. anerkannten Aktiven (ohne Schuldenabzug) entspricht. « Die Entscheidung darüber, ob der Beschwerdeführer das Wehropfer für ein grösseres Vermögen zu bezahlen hat, bleibt im Sinne der Erwägungen bis auf weiteres offen. » Zur Begründung wird ausgeführt, J. befinde sich in einem Beweisnotstand. Sein Stiefschwiegervater, der als Eigentümer der dem J. als Vermögen angerechneten Wertschriften bezeichnet werde, könne nicht als Zeuge einvernommen werden und auch sonst würden gewisse entscheidende Beweiserhebungen voraussichtlich erst nach Kriegsschluss möglich. Der Standpunkt des J. sei ziemlich stark indiziert. Unter diesen Umständen halte es die Rekurskommission für richtig, den Entscheid über die nicht anerkannten Aktiven auszustellen und J. vorerst nur die Werte anzurechnen, die J. selbst deklariere. Dieses Vorgehen rechtfertige sich des-