

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 Wehrpfefferwert 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.

*Wehropfer* : Der Betrag des Wehropfers darf bei Berechnung des beim Wehropfer 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

à la Commission cantonale de recours qui admit le recours, en bref par les motifs suivants :

Les « dettes établies » (art. 5 ASN II) comprennent non seulement « celles qui sont exactement déterminées quant à leur montant, mais aussi celles dont l'existence est prouvée ou démontrée ». Le nouveau sacrifice pour la défense nationale, qui est dû dès le 1<sup>er</sup> janvier 1945, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, est donc au nombre des « dettes établies » et doit être déduit dans le calcul de la fortune imposable. Le calcul peut se faire à l'aide d'une formule.

B. — Contre cette décision, l'Administration fédérale des contributions a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Son argumentation se résume comme suit :

Selon l'art. 28 AIN, applicable en matière de sacrifice pour la défense nationale de par l'art. 8 ASN II, sont considérées comme dettes dont la défalcation est admise pour le calcul de la fortune imposable « celles dont le contribuable répondait comme débiteur principal au commencement de l'assujettissement ». Le contribuable est en principe débiteur de l'impôt dès l'assujettissement. Il faut donc rechercher s'il en répondait dès cette époque. Or, l'impôt est une dette « incertaine quant à son montant et quant à son échéance, tant que la taxation n'est pas intervenue ». « En outre, elle doit être qualifiée d'imparfaite, car elle n'est pas encore exigible. Le débiteur ne peut pas même s'acquitter valablement avant la taxation, car la prétention du fisc n'est pas encore devenue un droit pouvant être satisfait (voir l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 juin 1928, en la cause citée par M. Hunzinger, Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, tome 46, p. 36). Dans ces conditions, on ne peut pas admettre que le débiteur répondait de la dette avant la fixation du montant au moyen de la taxation. » Aussi bien, la pratique établie en matière d'impôt complémentaire sur la fortune perçu à titre d'impôt pour la défense nationale a-t-elle

adopté la solution contraire à celle qu'a admise la Commission cantonale de recours dans la présente espèce.

C. — La Commission cantonale de recours conclut au déboutement de la recourante. Elle allègue que, le contribuable étant débiteur de l'impôt dès le début de l'assujettissement, comme la recourante en convient elle-même, il en répond en tant que débiteur principal, ainsi que l'exige la loi.

D. — Dame X. conclut au rejet du recours. Elle s'attache à critiquer point par point l'argumentation de la recourante et propose une formule simplifiée pour le calcul de la contribution.

*Considérant en droit :*

Lorsqu'une contribution est assise sur la fortune nette — ou même sur le revenu net, — il est constant que le montant de ladite contribution, immédiatement ou à brève échéance, vient diminuer d'autant la fortune ou le revenu qui servent de base à la taxation.

Il n'est cependant pas à présumer que le législateur, en prenant pour base la fortune nette, ait entendu que le montant de l'impôt, calculé sur cette base, soit déduit préalablement. Les exigences pratiques réclament en effet que l'assiette de l'impôt soit calculée indépendamment de cet impôt. Ce serait compliquer vainement la taxation que d'incorporer dans l'assiette de l'impôt l'impôt lui-même, c'est-à-dire un élément qui ne peut être calculé qu'après que le chiffre net de la fortune a été arrêté. De plus, la déduction du montant de l'impôt lors du calcul de la fortune nette ne répond pas à un sentiment d'équité. Une telle mesure, en effet, toucherait tous les contribuables d'une manière équivalente, de sorte qu'elle correspondrait exactement à une réduction générale des taux de l'impôt. On ne saurait admettre, sauf disposition expresse, que le législateur, au lieu de réduire directement ce taux, ait voulu le diminuer indirectement en ordonnant que le montant de la contribution soit

déduit de la fortune imposable. Il convient par conséquent de retenir qu'en principe l'impôt ne doit pas être porté en compte dans le calcul de la fortune sur lequel il est assis.

C'est dans ce sens qu'il faut interpréter notamment l'ASN II. En disposant que le nouveau sacrifice pour la défense nationale a pour objet la fortune nette des personnes physiques ou morales (art. 5 al. 1) et que la fortune qui appartient au contribuable le 1<sup>er</sup> janvier 1945 est déterminante (art. 5 al. 2), le législateur a fixé la base sur laquelle est calculé le montant de la contribution; à défaut d'une disposition expresse, il n'y a pas de raison d'admettre que la contribution elle-même doive être déduite de la fortune sur laquelle elle est assise.

On ne saurait objecter que les dettes dont le contribuable répond comme débiteur principal au jour déterminant doivent être déduites dans le calcul de la fortune imposable (art. 8 ASN II et art. 28 AIN). En effet, supposé que l'obligation d'acquitter la contribution au titre de sacrifice pour la défense nationale prenne naissance le jour même qui est déterminant pour fixer la fortune imposable, on ne saurait, par les motifs indiqués plus haut, assimiler aux dettes, dont le législateur a autorisé la défalcation en vue de déterminer l'assiette fiscale, le montant de la contribution.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :*

Le recours est admis.

Vgl. Nr. 71. — Voir n° 71.

## II. REGISTERSACHEN

### REGISTRES

#### 60. Urteil der II. Zivilabteilung vom 14. November 1946 i. S. Oberhauser gegen Gemeindeamt Wartau.

*Anerkennung eines ausserehelichen Kindes*: 1. Öffentliche Beurkundung (Art. 303<sup>2</sup> ZGB), Zweck. 2. Verbot der Anerkennung eines im Ehebruch erzeugten Kindes (Art. 304). Die Eintragung ist ohne weiteres abzulehnen, so dass es zu keinem Einspruchs- oder Anfechtungsverfahren (Art. 305 und 306) zu kommen braucht.

*Reconnaissance d'un enfant naturel*: 1<sup>o</sup> Acte authentique (art. 303 al. 2 CC), but. 2<sup>o</sup> Interdiction de reconnaître un enfant né d'un commerce adultérin (art. 304). L'officier de l'état civil est tenu de toute façon de refuser l'inscription de l'enfant, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'introduire une procédure en opposition ou en annulation de l'inscription (art. 305 et 306).

*Riconoscimento d'un figlio naturale*: 1. Attò pubblico (art. 303 ep. 2 CC), scopo. 2. Divieto di riconoscere un figlio adulterino (art. 304 CC). L'ufficiale di stato civile è tenuto senz'altro a rifiutare l'iscrizione del figlio adulterino, cosicchè non è necessaria una procedura di opposizione o di annullamento dell'iscrizione (art. 305 e 306 CC).

A. — Anton Oberhauser, geboren am 17. Februar 1906, ist der Sohn der Frau Maria Margaretha Oberhauser-Rudolf, die sich am 7. November 1897 mit dem Österreicher Niklaus Oberhauser verheiratet hatte und seit dessen am 17. August 1930 eingetretenen Tode als seine Witwe eingetragen ist. Von Geburt Schweizerin, liess sie sich im Jahre 1940 wieder in das frühere Schweizer-, Kantons- und Gemeindebürgerrecht aufnehmen. Der Sohn hatte wie sie nach dem Anschluss Österreichs an das Deutsche Reich die deutsche Staatsangehörigkeit erworben. Da er deutschen Musterungsaufgeboten im Jahre 1943 keine Folge gab, wurde er ausgebürgert und ist seither staatenlos.

B. — Von der Mutter erfuhr er, dass sein leiblicher Vater der Schweizerbürger Anton Galbier sei, mit dem sie, vom Ehemann verlassen, Umgang gepflogen habe. Er erhob gegen die Mutter, die sich dem Begehren ausdrück-