

lit. a CG der eidgenössischen Couponsabgabe unterliegt. Während für die Anteilscheine, die an der Messe nicht teilnehmenden Mitgliedern gehören, eine Verzinsung vorgesehen ist für den Fall, dass ein Betriebüberschuss eine solche gestattet, wird den an der Messe teilnehmenden Genossenschaftern für jeden Coupon ihrer Anteilscheine ein Betrag von Fr. 20.— auf ihre (Fr. 100.— übersteigende) Platzmiete angerechnet, also eine vom Betriebsergebnis unabhängige Leistung im genannten Betrage gewährt. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, diese Leistung bedeute für ihren Betrieb keine vermögensrechtliche Belastung, ist offensichtlich unzutreffend, schon nach der Umschreibung des Rabattanspruchs im Reglement. Dass die Vergünstigung eine fest zugesicherte, mit dem Anteilsschein von vornherein und dauernd verbundene Leistung ist, steht der Steuerbarkeit nicht entgegen. Die Couponabgabe betrifft weitgehend fest versprochene Leistungen. Nicht nur Obligationenzinsen pflegen fest zugesichert zu werden, sondern auch, wie hier, gewisse Leistungen auf gesellschaftliche Beteiligungen. Die Steuerbarkeit der Leistungen wird dadurch nicht berührt.

2. — Ob es richtig ist, die Abgabe von Freikarten an Mitglieder, die sich nicht als Aussteller an der Messe beteiligen (Ziff. II, Abs. 3 des Reglements), anders als den Aussteller-Rabatt zu behandeln, ist hier nicht zu erörtern. Die eidg. Steuerverwaltung hat für diese Leistungen die Steuerbarkeit nicht in Anspruch genommen; das Verwaltungsgericht braucht sich daher mit ihnen nicht zu befassen. Immerhin mag darauf hingewiesen werden, dass der Anspruch auf Dauerkarten nicht auf der Kapitalbeteiligung zu beruhen scheint, sondern eher aus der Mitgliedschaft, Zugehörigkeit zu der Genossenschaft abzuleiten wäre. Die Dauerkarten werden als persönliche Eintrittskarten für das Mitglied ohne Rücksicht auf die Zahl der Anteilscheine abgegeben, die das Mitglied besitzt. Hinsichtlich der unpersönlichen Karten für einen einmaligen Eintritt aber entspricht die Befreiung

langjähriger Praxis (Entscheid des eidg. Finanzdepartements vom 19. Juni 1923, VSA 1923 S. 160). Der Grund, mit dem die Befreiung s. Z. gerechtfertigt wurde, trifft hier zu. Diese Freikarten bilden für die Mustermesse kaum eine Belastung. Ihre Benützer besuchen die Messe zusammen mit den übrigen Messebesuchern und gehen in diesen unter. Die Abgabe dieser Karten bedingt daher für die Genossenschaft keine besonderen Aufwendungen. Auch ein Einnahmeausfall ist nicht mit Sicherheit anzunehmen; denn es ist nicht sicher, dass die Benützer der an die Genossenschafter abgegebenen Freikarten für einen Tagesbesuch die Messe auch ohne sie gegen Bezahlung eines Eintrittsgeldes besuchen würden. Die Abgabe der Freikarten an Nichtaussteller unterscheidet sich darin wesentlich von dem Rabatt der ausstellenden Genossenschafter. Dieser führt zu einem bestimmt umschriebenen Ausfall auf den reglementarischen Einnahmen für Platzmiete.

3. — Unterliegen die Rabatte, die die Schweizer Mustermesse den ausstellenden Mitgliedern gewährt, der eidg. Couponabgabe, so ist auch die Belastung mit der Wehrsteuer an der Quelle und mit der eidgenössischen Verrechnungssteuer gegeben. Alle drei Abgaben können erhoben werden, soweit sie noch nicht verjährt sind. Allfällige Schwierigkeiten bei der Abwälzung der Abgaben für zurückliegende Leistungen können nicht dazu führen, die Abgabepflicht zu verneinen. Es wird Sache der Bezugsbehörden sein zu prüfen, ob für die Abwälzung Erleichterungen zu gewähren sind.

56. Arrêt du 25 octobre 1946 dans la cause Caisse intercorporative vaudoise d'allocations familiales contre Administration fédérale des Contributions.

*Impôt pour la défense nationale* (art. 16 ch. 5 AIN) : Exonération des caisses d'allocations familiales qui sont « *juridiquement indépendantes* ».

*Wehrsteuer* : Befreiung « rechtsfähiger » Familienausgleichskassen (Art. 16, Ziff. 5 WStB).

*Imposta per la difesa nazionale* (art. 16 cifra 5 DIN) : Esenzione delle casse per indennità di famiglia che sono « giuridicamente indipendenti ».

A. — Le 1<sup>er</sup> août 1943 est entrée en vigueur dans le canton de Vaud la loi du 26 mai 1943 créant une caisse d'allocations familiales (LAF).

En principe, sont obligatoirement affiliées à cette caisse (art. 3) d'une part toutes les personnes et sociétés qui exercent dans le canton de Vaud une activité professionnelle et qui occupent dans leur entreprise ou exploitation, de façon permanente, des employés ou ouvriers et, d'autre part, l'administration cantonale et les administrations communales.

Selon l'art. 6 LAF :

Les personnes, sociétés et administrations qui font partie d'une caisse professionnelle ou interprofessionnelle de compensation pour allocations familiales sont libérées, sur leur demande, de l'obligation d'être affiliées à la caisse générale si, du fait de leur appartenance à cette caisse professionnelle ou interprofessionnelle de compensation, leur personnel bénéficie d'allocations familiales au moins égales à celles résultant de l'application de la présente loi.

Aux termes de l'art. 7 al. 1 LAF, l'allocation familiale est « indépendante du traitement ou du salaire ». Enfin, selon l'art. 27 de l'arrêté d'application du 28 juillet 1943 :

Toute caisse professionnelle ou interprofessionnelle doit, pour être reconnue, posséder la personnalité et avoir l'exercice des droits civils.

B. — Le 16 juin 1943 s'est constituée à Lausanne une caisse intercorporative vaudoise d'allocations familiales (la Caisse). L'art. 1<sup>er</sup> des statuts dispose que, sous ce nom, « il est créé, dans le sens des art. 60 et ss. du CCS, une institution qui a pour but d'assurer, entre les membres employeurs, la répartition équitable des charges imposées par les allocations familiales (loi vaudoise du 26 mai 1943) » et que « la Caisse ne poursuit aucun but lucratif ».

Sont membres de la caisse (art. 2) tous les employeurs établis dans le canton, qui en font la demande et sont admis par le Comité de direction.

Selon l'art. 13, le rôle de la Caisse consiste essentiellement à faire les enquêtes sur les bénéficiaires des allocations, à recevoir les renseignements fournis mensuellement par les adhérents, à encaisser les primes des membres et à verser les allocations.

C. — Se fondant sur les art. 147 et 16 ch. 5 AIN, la Caisse intercorporative vaudoise d'allocations familiales demanda le remboursement de l'impôt pour la défense nationale perçu à la source. L'Administration fédérale des contributions rejeta cette demande par décision du 15 août 1945, confirmée le 17 avril 1946. Cette dernière décision est en résumé motivée de la façon suivante :

Le but de la recourante, défini par ses statuts, est nettement un but économique. L'absence de but de lucre est sans pertinence. En outre, une enquête a démontré que les employeurs affiliés aux Caisses privées ont en général à payer des cotisations moins élevées que s'ils étaient affiliés à la Caisse générale. Outre l'avantage de répartir équitablement entre eux la charge des allocations, la Caisse recourante offre donc à ses affiliés un autre avantage pécuniaire. Le seul but idéal possible serait la bienfaisance, mais la bienfaisance suppose des prestations volontaires (RO 27 II 179). Or, les membres de la Caisse sont tenus légalement aux prestations qu'ils servent. Le but de la Caisse a un caractère d'entraide économique du genre de celui des caisses maladies, des sociétés d'achats en commun et d'autres associations reposant sur le principe de la mutualité. Il s'agit là d'organisations à but économique qui ne peuvent acquérir la personnalité sous la forme d'associations.

D. — Contre cette décision, la Caisse a, en temps utile, formé devant le Tribunal fédéral un recours de droit administratif en concluant à l'admission de sa demande en remboursement. Le recours est en bref motivé comme suit :

Le but d'une association est idéal et non économique si elle se propose de sauvegarder les intérêts de personnes autres que ses membres, par exemple ceux de l'ensemble

d'une profession ou d'un secteur de la vie économique (RO 62 II 33). Le caractère altruiste est donc déterminant. Ces principes s'appliquent aux caisses d'allocations familiales en général et à la recourante en particulier. L'entrée en vigueur de la LAF n'a pas modifié le but des caisses privées d'allocations familiales. Elle l'aurait peut-être modifié si le canton de Vaud avait obligé chaque employeur à verser directement les allocations, si la recourante avait été constituée exclusivement pour répartir entre ses membres les charges résultant de cette obligation et si les prestations de la caisse n'excédaient en aucune manière les prestations obligatoires. Mais aucune de ces conditions n'est remplie en l'espèce. Les caisses, constituées pour la plupart antérieurement à la promulgation de la loi, ont acquis la personnalité sans inscription, vu leur caractère altruiste. Elles ne l'ont pas perdue du simple fait que tels employeurs y ont adhéré pour échapper à l'obligation de s'affilier à la Caisse générale. Le but objectif de l'association demeure déterminant. Ce but n'est modifié ni par le moyen employé, qui est la compensation, ni par l'économie effectivement réalisée par les membres sur les cotisations, grâce à l'excellence de la gestion.

*E.* — L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours. Elle présente en substance l'argumentation suivante :

Le groupement des employeurs a pour but de répartir également entre eux les charges que leur impose le soutien des familles de leur personnel. Il s'agit là d'une activité éminemment économique, surtout dans le cas des caisses fondées après la promulgation de la LAF. Cette activité n'est pas de caractère altruiste : Les employeurs ont un très grand intérêt à maintenir un cadre d'ouvriers « ayant des traditions ». En outre, si les prestations de la recourante dépassent celles de la Caisse générale, elles sont faites au moyen de cotisations plus faibles.

L'Office fédéral du registre du commerce admet lui aussi que les caisses d'allocations familiales sont des associations

à but économique et le Tribunal fédéral lui-même a considéré comme telles les caisses d'assurances sociales (RO 27 II 174 ; 42 II 639 ; 44 II 80).

L'Administration fédérale des contributions se réfère en outre à un exposé de sa section de l'impôt pour la défense nationale, exposé dans lequel figure entre autres le passage suivant :

« Il est vrai que le Tribunal fédéral a déclaré dans l'arrêt « Fédération suisse des associations de fabricants d'horlogerie (FH), Union des branches annexes de l'horlogerie (UBAH), Ebauches S.A. c. Degoumois », des 5 et 6 décembre 1934 (publié au Journal des tribunaux 1935 p. 66), qu'il serait absurde de voir une organisation corporative ayant un but économique dans toute association qui, en dernière ligne, apporte à ses membres un avantage que l'on peut et doit regarder comme économique. Cela peut, en effet, résulter naturellement d'un but qui, en soi, est au premier chef idéal. C'est le cas, par exemple, d'une association tendant à favoriser l'enseignement technique, la publication d'une revue, etc. Mais il est essentiel de souligner que les membres d'une telle association ne se proposent pas de rechercher directement leur intérêt économique propre et exclusif. Bien au contraire, si le but recherché est atteint, c'est l'ensemble de la population ou une classe étendue de celle-ci qui viendra à bénéficier d'avantages économiques. D'autre part, des groupements de ce genre ont un but idéal premier : de défendre un « état » qui représente une valeur sociale (par exemple, les groupements professionnels, voir ATF 62 II 33, aff. Schw. Tabakverband), d'aider au progrès de la science, etc. Dans le cas présent, on doit affirmer que les employeurs qui se groupent pour assurer d'une manière idoine le versement des allocations auquel ils sont tenus en vertu de la loi ou de l'usage n'ont en vue que leur intérêt économique personnel, propre et exclusif. Il s'agit donc bien d'une association, dans ce cas, qui se voue à une tâche économique, dont nous avons défini plus haut l'objet. »

*Considérant en droit :*

1. — Selon l'art. 16 ch. 5 AIN (dans la teneur nouvelle qu'a introduite l'ACF du 20 novembre 1942), sont exonérées de l'impôt « les caisses de compensation pour allocations familiales » ... « qui sont juridiquement indépendantes » (texte allemand « rechtsfähige Ausgleichskassen »), par quoi il faut entendre les caisses ayant la jouissance et l'exercice des droits civils, c'est-à-dire la personnalité juridique.

Les associations qui n'ont pas un but économique acquièrent la personnalité dès lors qu'elles expriment, dans leurs statuts, la volonté d'être organisées corporativement (art. 60 CC). En revanche, toutes les « organisations corporatives qui ont un but économique sont régies par les dispositions applicables aux sociétés » (art. 59 al. 2 CC) ; elles ne possèdent la personnalité que si elles revêtent l'une des formes de société auxquelles cette qualité est attachée. La loi définit donc négativement les « organisations corporatives » qui possèdent la personnalité. L'énumération de l'art. 60 CC n'a évidemment qu'un caractère exemplaire et non limitatif. Il faut par conséquent rechercher, en l'espèce, si la recourante, qui ne revêt pas l'une des formes de société auxquelles la loi attache la personnalité, est au nombre des « associations qui n'ont pas un but économique » (art. 60 CC). Dans l'affirmative, elle sera exonérée de l'impôt pour la défense nationale ; elle ne le sera pas dans la négative.

2. — La jurisprudence a fait rentrer en principe dans la catégorie des associations à but non économique les organisations professionnelles patronales, ouvrières ou mixtes en raison du fait qu'elles défendent les intérêts *généraux* d'une collectivité, d'une classe (Standesinteressen). Peu importe que ces associations visent en général, tout au moins comme but indirect, l'amélioration des conditions économiques de la classe ou de la collectivité. En outre, on considère comme accessoires et partant comme non déterminants les avantages économiques particuliers,

secours etc., dont les membres de l'association peuvent, le cas échéant, bénéficier directement (RO 32 II 119 ; 34 II 252 ; 48 II 153 ; 51 II 528).

S'inspirant de cette jurisprudence, le Tribunal fédéral a jugé qu'une association d'entrepreneurs, dont le but était de faire progresser et prospérer d'une manière générale l'industrie à laquelle ressortissaient leurs entreprises, n'avait pas un « but économique », parce qu'elle ne jouait pas « un rôle actif sur le marché de la branche en exerçant une industrie ou un commerce » et n'assumait qu'un rôle de police dans les transactions économiques (Fédération suisse des associations de fabricants d'horlogerie et consorts c. Degoumois, 6 décembre 1934, publié au Journal des Tribunaux, 1935, p. 66 ; cf. aussi, dans le même sens, l'arrêt Schweizerischer Tabakverband, du 11 février 1936, RO 62 II 34 s.). Dans la mesure où elle fait rentrer dans le cadre du but non économique la sauvegarde des intérêts généraux d'une collectivité, soit en l'espèce d'une association d'entrepreneurs, cette jurisprudence confirme les principes précédemment posés. Mais elle les interprète et les développe en opposant, du point de vue de l'art. 60 CC, les organismes qui constituent des entreprises indépendantes (wirtschaftlicher Betrieb als Selbstzweck) aux organismes auxiliaires et dépourvus d'existence et de but propre du point de vue économique. D'après cette distinction, une association patronale a un but non économique lorsqu'elle n'assume que le rôle d'organisme auxiliaire ou de service commun chargé de certaines tâches d'ordre interne et administratif en faveur des entreprises participantes. Il en ira autrement et la solution contraire s'imposera lorsque l'organisme dont il s'agit intervient activement sur le marché, soit qu'il joue un rôle dans les transactions avec la clientèle, soit qu'il conclue lui-même des affaires, de sorte que son activité puisse s'exercer d'une manière indépendante et pour elle-même et qu'il puisse être considéré lui-même comme une entreprise indépendante (wirtschaftlicher Betrieb als Selbstzweck). Dans le

premier cas, l'association d'entrepreneurs acquerra la personnalité du seul fait qu'elle entend être organisée corporativement et sans inscription au registre du commerce (art. 60 CC), mais non pas dans le second. Cette solution se justifie du reste au regard de la *ratio legis* ; selon les travaux préparatoires (Projet du Conseil fédéral 1904, art. 70 ; Message, p. 19 ; Bull. stén., Conseil des Etats, 1905, pp. 939 ss.), en effet, le législateur n'a voulu faire dépendre la personnalité juridique de l'inscription au registre du commerce que là où cela paraissait nécessaire dans l'intérêt de la sécurité des transactions (cf. arrêt Tabakverband, RO 62 II 34).

Les caisses de compensation pour allocations familiales n'interviennent pas activement sur le marché où travaillent les entreprises qui en font partie ; en particulier, elles n'interviennent pas dans les transactions avec la clientèle et ne concluent pas d'affaires pour elles-mêmes, leur activité ne peut se concevoir indépendamment de celle des entreprises qui y sont affiliées et elles ne sauraient être considérées comme des entreprises indépendantes (*wirtschaftliche Betriebe als Selbstzweck*). Au contraire, elles constituent des organismes auxiliaires et sont chargées d'une tâche purement administrative touchant les rapports internes des entreprises qui en font partie. Elles n'ont donc pas un but économique au sens de l'art. 60 CC et n'ont pas besoin de se constituer en fondations ou en sociétés coopératives pour acquérir la personnalité.

3. — Au surplus, même si l'on admettait qu'à cet égard le caractère administratif de l'activité des caisses d'allocations familiales n'est pas déterminant, le but de cette activité le serait.

Du point de vue de l'entreprise considérée comme un organisme qui exerce activement une industrie ou un commerce (but économique) et dans un régime en tout cas où le patron a en principe le libre choix de son personnel, les prestations de l'employeur à son employé ne peuvent être qu'une rémunération des services (*Leistungslohn*).

L'allocation familiale accordée à tout employé quel qu'il soit, du seul fait de ses charges de famille, ne peut se justifier que par des considérations étrangères aux intérêts directs de l'entreprise considérée pour elle-même. Le principe des allocations familiales se rattache aux mesures de protection de la famille. Il est de caractère purement social. Le mobile de l'entrepreneur qui participe librement au paiement d'allocations familiales ou du législateur qui impose cette participation n'est pas — comme dans le cas du salaire — le paiement des services d'autrui. Il est de satisfaire à un devoir d'un tout autre ordre, savoir de sauvegarder des intérêts d'une portée nationale ou sociale, tels que le sont précisément ceux de la protection de la famille et aussi ceux de la défense nationale. Or, si l'on admet qu'une organisation corporative a un but non économique (art. 60 CC) dès qu'elle a pour but la sauvegarde des intérêts généraux d'une profession — intérêts qui sont, principalement en tout cas, économiques — il doit en aller de même à fortiori d'une organisation dont le but est étranger aux intérêts économiques de ses membres, même conçus de la manière la plus large. Dans un tel cas, en effet, on ne se trouve plus sur le terrain économique (« *innerhalb des Gebietes der Wirtschaft* », RO 27 II 178) ; on sort du domaine des obligations, des devoirs et des tâches qui peuvent trouver leur raison d'être dans l'intérêt économique d'une entreprise. Le principe de l'allocation familiale est, de ce point de vue et par essence, nettement extra-économique. Ainsi une organisation corporative destinée à assurer, même dans un cadre exclusivement professionnel, le fonctionnement du système d'allocations familiales doit être mise au bénéfice de l'art. 60 al. 1 CC. Peu importe que le versement des allocations soit volontaire ou imposé par la loi ; selon l'art. 60 CC, on ne considère en effet que le but d'une activité, le plan sur lequel elle s'exerce.

Il est vrai que les employeurs peuvent, le cas échéant, retirer certains avantages de leur affiliation à une caisse privée. L'Administration fédérale des contributions paraît

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 per il 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.