

## B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

### DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

#### I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

##### CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

68. Urteil vom 29. Oktober 1948 i. S. Schweizerischer Metall- und Uhrenarbeiterverband gegen Rekurskommission des Kantons Bern.

*Wehrsteuer*: Steuerbares Einkommen von Vereinen.

*Impôt pour la défense nationale*: Revenu imposable des associations.

*Imposta per la difesa nazionale*: Reddito imponibile delle associazioni.

A. — Der Schweizerische Metall- und Uhrenarbeiterverband (SMUV) ist als Verein organisiert und im Handelsregister eingetragen. Er umfasst die in der Metall-, Maschinen- und Uhrenindustrie und in den dazu gehörigen Gewerben beschäftigten Arbeiter und Arbeiterinnen, die die Verbandsstatuten und die dazu gehörigen Reglemente und Ausführungsbestimmungen anerkennen (Art. 1 der Statuten vom 17./18. November 1934). Er setzt sich zum Zweck, die geistigen und materiellen Interessen der Mitglieder zu wahren und zu fördern. Als Programmpunkte für die Verbandstätigkeit werden im Einzelnen aufgeführt:

« a) Gründung neuer Sektionen unter möglichster Erfassung aller Berufsgenossen und verwandter Berufszweige;

- b) Verkürzung der Arbeitszeit, Beseitigung der Überzeit und Einführung von Ferien. Regelung der Arbeitsbedingungen durch Arbeits- und Kollektivverträge unter Zugrundelegung eines für die Lebensbedingungen der Arbeiter und ihrer Familien notwendigen Existenzminimums;
- c) Unterstützung des beruflichen Bildungswesens durch aktive Mitarbeit und Pflege der Berufsstatistik;
- d) Überwachung der Ausführung der Arbeiterschutzgesetze, Förderung des Lehrlingswesens und des Schutzes der Lehrlinge. Förderung des Arbeitsnachweises;
- e) Rechtsschutz in Streitigkeiten mit dem Unternehmer und solchen Streitigkeiten, in welche die Mitglieder infolge der Verbandstätigkeit verwickelt werden;
- f) Gewährung von Unterstützungen bei Streik, Aussperrung, Massregelung, Arbeitslosigkeit, Krankheit, Sterbefällen und besondern Notfällen;
- g) Abhaltung von gemeinnützigen, wissenschaftlichen und volkswirtschaftlichen Vorträgen und Bildungskursen;
- h) Förderung des Genossenschaftswesens.»

Gewinn wird nicht beabsichtigt (Art. 2). Die Mitglieder sind verpflichtet, eine Eintrittsgebühr, ferner ordentliche und ausserordentliche Wochenbeiträge zu leisten. Die Höhe der Gebühr und der Verbandsbeiträge, sowie die Beiträge für die einzelnen Unterstützungskassen werden durch Reglement bestimmt (Art. 6). Über die Verwendung des Vermögens bei Auflösung des Verbandes bestimmt der Verbandskongress (Art. 23).

B. — In der Steuererklärung für die eidgenössische Wehrsteuer IV hat der Verband als Einkommen die Erträgnisse seines Wertschriftenvermögens angegeben. Die Veranlagungsbehörde setzte als Einkommen die in den Jahren 1945 und 1946 eingetretene Vermögensvermehrung ein.

Der Verband bestritt diese Einschätzung mit dem Antrage, die Einkommensberechnung ohne Einbeziehung der Mitgliederbeiträge vorzunehmen. Das Begehren ist abgewiesen worden. Die kantonale Rekurskommission stützt sich auf die Entscheide des Bundesgerichts vom 26. Oktober 1945 i. S. Verband schweiz. Garnhändler, Gewebeexporteure und vom 1. März 1946 i. S. Schweiz. Verband christlicher Textil- und Bekleidungsarbeiter. Hier handle es sich um den nämlichen Sachverhalt wie bei dem Entscheide vom 1. März 1946. Es sei daher im Sinne der bun-

desgerichtlichen Praxis zu entscheiden (Entscheid vom 29. Juni 1948).

C. — Hiegegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für die IV. Periode der Wehrsteuer auf den Betrag festzusetzen, der in der Steuererklärung angegeben worden war. Zur Begründung wird geltend gemacht, die Rekurskommission habe ihren Entscheid gemäss der bisherigen Praxis des Bundesgerichts gefällt und davon Umgang genommen, die Argumente eingehend zu prüfen, die der Beschwerdeführer dieser Praxis entgegensetzt.

1. Art. 21 WStB, der für Vereine sinngemäss gelte (Art. 51 WStB), gestatte zwar in seiner weiten Fassung die Besteuerung jeglicher Einkünfte. Indessen müsse der Einkommensbegriff, der sich aus dieser gesetzlichen Formulierung ergebe, näher umschrieben und seine Bedeutung für das Problem der Besteuerung des Vereins festgestellt werden.

a) Die gelegentlich auch in der Gerichtspraxis verwendete Definition von BLUMENSTEIN, die das Einkommen als den Inbegriff derjenigen Wirtschaftsgüter bezeichne, welche dem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zu seinem Unterhalt und zu andern Zwecken verwenden könne (Steuerrecht S. 177, System S. 87), treffe bei den Vereinsbeiträgen nicht ohne weiteres zu, da der Verein, als Zweckverband, nur seine statutarischen Zwecke verfolgen und seine Mittel nur hiezu verwenden dürfe, im Gegensatz zu der natürlichen Person, die beliebigen subjektiven Zwecken folgen und ihre Mittel, neben dem Unterhalt, zu « andern », nämlich beliebigen Zwecken verwenden könne.

Eine für die Praxis der Besteuerung verbindliche und ohne weiteres anwendbare Begriffsbestimmung des Einkommens gebe es nicht und könne es nicht geben. Die Unterschiede zwischen der natürlichen Person und dem

Verein seien zu berücksichtigen und es müsse für jeden Zusammenhang ein grundsätzlich selbständiger Begriff geschaffen und im Einzelfall entschieden werden, ob eine Einnahme zum steuerpflichtigen Einkommen gehöre oder nicht.

b) Es sei davon auszugehen, dass alle Einkünfte, die bei der natürlichen Person der Besteuerung unterworfen werden, direkt oder indirekt mit einer wirtschaftlichen Betätigung des Steuersubjekts in Verbindung stehen. Bei den vier von BLUMENSTEIN aufgestellten Hauptgruppen des Einkommens (Erwerbseinkommen, Genusseinkommen, Ertragseinkommen, Zuwachsgewinneinkommen) sei für die beiden ersten der Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betätigung ohne weiteres gegeben, beim Ertrags- und Zusatzgewinneinkommen immerhin insofern, als das Kapital, wenn nicht beim Steuerpflichtigen, so doch bei einem seiner Rechtsvorgänger in Verbindung mit einer wirtschaftlichen Betätigung entstanden sei. Der Mitgliederbeitrag eines Vereins lasse sich aber in keine der vier Gruppen einreihen, die von BLUMENSTEIN offenbar in abschliessender Aufzählung als denkbare Kategorien des Einkommens angeführt würden (System S. 88); auch fehle es an einer innern Verwandtschaft zu einer dieser Kategorien. Der Wehrsteuerbeschluss spreche zwar auch noch von « andern Quellen », befasse sich aber in den folgenden Artikeln nur mit dem Erwerbseinkommen, dem Einkommen aus Vermögen und seinen Unterarten, ohne eine sachlich von diesen Kategorien verschiedene « andere Quelle » nennen zu können. Noch auffälliger trete der Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Betätigung bei den hauptsächlichsten juristischen Personen (A.-G., Kommandit-A.-G., G.m.b.H. und Genossenschaften) zu Tage. Allerdings sei für sie die wirtschaftliche Betätigung begriffswesentlich. Aber gerade daraus erhelle der grundlegende und hier entscheidende Unterschied des Vereins von allen übrigen juristischen Personen des Privatrechts: die ideale Zwecksetzung.

c) Der ideale Zweck werde dadurch charakterisiert, dass er nicht wirtschaftlich sei. Eine körperschaftlich organisierte Personenverbindung, die wirtschaftliche Zwecke anstrebe, sei gezwungen, sich hiefür der Rechtsform der A.-G., der G.m.b.H. oder der Genossenschaft zu bedienen; die Organisationsform des Vereins, die nur zur Verfolgung idealer Zwecke zur Verfügung stehe, sei ihr verschlossen. Für Berufsverbände, im besondern auch für Gewerkschaften, sei aber die Organisationsform des Vereins in feststehender Praxis zugelassen worden. Sie würden damit als echte Vereine anerkannt. Der in den Entscheiden vom 26. Oktober 1945 und 1. März 1946 geschaffene Begriff des « wirtschaftlichen Vereins » könne angesichts der klaren Regelung im Vereinsrecht des ZGB kaum als ein Rechtsbegriff bezeichnet werden, der geeignet wäre, eine fundamental verschiedene Behandlung einer gewissen Kategorie von Vereinen zu rechtfertigen. Eine eindeutige rechtliche Abgrenzung des wirtschaftlichen Vereins von andern Vereinen lasse sich kaum rechtfertigen.

Die Besteuerung lasse sich auch nicht mit der für natürliche Personen zutreffenden Feststellung rechtfertigen, dass zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte gehören, die mit einer wirtschaftlichen Betätigung irgendwie im Zusammenhang stehen. Es frage sich zunächst, welche sachlichen Merkmale des Tatbestandes die « sinngemässe » Anwendung auf den Verein gestatten. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass bei Vereinen eine wirtschaftliche Betätigung nur im Rahmen von Art. 61 Abs. 2 ZGB denkbar sei, die eigentliche Betätigung des Vereins, seine Zweck-erfüllung, notwendigerweise eine nicht wirtschaftliche sein müsse.

Beim SMUV seien die Mitgliederbeiträge nicht nach dem wirtschaftlichen Interesse der Mitglieder, sondern nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestuft. Das Bundesgericht verkenne den gewerkschaftlichen Gedanken wenn es erkläre, dass die Arbeiter mit dem höchsten Einkommen an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Verbandes am stärksten interessiert seien.

2. Die Besteuerung der Mitgliederbeiträge von Vereinen erweise sich auch systematisch, im Verhältnis zu der Besteuerung der andern Steuersubjekte, als verfehlt.

a) Wenn der Verein seine Mitgliederbeiträge als Einkommen versteuern müsse, so würde dem bei den andern Gesellschaften die Besteuerung des Gesellschaftskapitals als Einkommen entsprechen. Der Vereinsbeitrag schaffe Vereinsvermögen, nicht anders als der von den Aktionären liberierte Gegenwert der gezeichneten Aktien.

b) Der Verein dürfe grundsätzlich nicht schlechter gestellt werden als die Erwerbsgesellschaften, die nur mit einer Spezialsteuer erfasst werden. Die periodische Aufrechnung der Mitgliederbeiträge als Einkommen, ohne Berücksichtigung der Tatsache, dass der Verein keine Erwerbstätigkeit ausübt, führe zu einer Schlechterstellung. Es werde nicht berücksichtigt, dass die Erwerbsgemeinschaften die Einbringung eigener Mittel nicht als Einkommen zu versteuern hätten und ausserdem, zufolge Spezialbesteuerung, Milderungen gegenüber der allgemeinen Vermögens- und Einkommenssteuer genössen.

c) Die Unhaltbarkeit der Einbeziehung der Mitgliederbeiträge in die Einkommensberechnung erweise sich darin, dass der Verein auf diese Weise gleich stark, wenn nicht stärker als Erwerbsgemeinschaften besteuert werde. Die Genossenschaften (die die eigentlichen wirtschaftlichen Vereine seien) hätten 3 % vom reinen Ertrag zu entrichten, während für Verein der Satz bis 6,5 % gehen könne. Ein solches Ergebnis entspreche sicher nicht dem Willen des Gesetzgebers und einer vernünftigen Gesetzesauslegung. Es erweise sich mit besonderer Deutlichkeit, dass die schematische Anwendung eines rein formalen Einkommensbegriffs nicht zutreffen könne.

3. Die Praxis versuche nun allerdings, die Härte der aus der Anrechnung der Mitgliederbeiträge entstehenden Belastung dadurch zu mildern, dass sie die laufenden Aufwendungen für Vereinszwecke in Abzug bringe, wie denn auch dem SMUV nur die reine Vermögensvermehrung nach Abzug sämtlicher laufenden Ausgaben und Aufwendungen

für die verschiedenen Vermögenszwecke angerechnet worden sei. Damit werde zugegeben, dass der Beitrag der Mitglieder nicht als Einkommen zu besteuern sei, soweit er für Vereinszwecke verwendet werde. Es sei aber nicht einzusehen, weshalb man den Abzug der laufenden Aufwendungen gestatte, weil die Aufwendungen der Erfüllung des Vereinszweckes dienen, den überschüssenden Betrag der Mitgliederbeiträge dagegen besteuere, obwohl er dem genau gleichen Vereinszweck in genau gleicher Weise zu dienen bestimmt sei und gar nicht anders verwendet werden könne. Es sei zufällig und rechtlich unerheblich, ob ein eingezogener Beitrag im gleichen Jahre ausgegeben werde oder nicht.

Es möge viele Vereine geben, die sich der Praxis ohne Schwierigkeit anpassen und Jahr für Jahr ein ausgeglichenes Budget ohne wesentlichen Überschuss aufstellen und damit einer Besteuerung für Einkommen entgehen können. Beim SMUV sei es anders. Er sei nach Mitgliederbestand und Zwecksetzung genötigt, ein Vermögen zu äufnen, um die Erfüllung seiner Aufgaben in Krisenzeiten sicherzustellen. Um gegen die Wechselfälle der Zukunft auch nur einigermaßen gewappnet zu sein, sollten ihm pro Mitglied etwa Fr. 100.— bis 200.— Vermögen zur Verfügung stehen, was einem Verbandsvermögen von Fr. 10-20 Millionen Franken entsprechen würde. Durch die neue Steuerpraxis würde dieser ganze, durch sorgsame Äufnung der Mitgliederbeiträge anzustrebende Vermögenszuwachs als Einkommen mit den höchsten Steuerprogressionen belastet und der Verband gewissermaßen dafür bestraft, dass er in den vergangenen Aktivdienstjahren und in den vorangegangenen Krisenzeiten wesentliche Teile seines Vermögens der grosszügigen Erfüllung des Vereinszweckes gewidmet habe.

Die Besteuerung führe zu einer Ungleichheit gegenüber andern Verbänden. Besonders könnte ein Arbeitgeberverband, welcher nur eine geringe Zahl wirtschaftlich leistungsfähiger Mitglieder umfasst, sich so einrichten, dass

eine Steuerpflicht für Einkommen nicht entsteht, welche Möglichkeit einem Arbeitnehmerverband mit grosser Mitgliederzahl und geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit der Mitglieder verschlossen sei.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

*in Erwägung:*

1. — Mit Entscheiden vom 26. Oktober 1945 und 1. März 1946 hat das Bundesgericht die Mitgliederbeiträge, die von Berufsverbänden und von wirtschaftspolitischen Verbänden überhaupt aufgebracht werden, als Bestandteile des nach Art. 21 WStB bei der Steuerbemessung anrechenbaren Einkommens dieser Verbände erklärt. Es hat dabei diese Beiträge als Einkommen aus einer Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung charakterisiert, gestützt auf die Feststellung, dass Art. 21 unter einem solchen Einkommen nicht nur die Vergütungen für Arbeitsleistungen versteht, sondern alle Einkünfte schlechthin, die mit einer wirtschaftlichen Betätigung irgendwie im Zusammenhang stehen, und dass bei Vereinen, die den beruflichen und wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder dienen, die Beiträge der Mitglieder in direktem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Vereins stehen.

Offengelassen wurde, ob die umfassende Umschreibung des steuerbaren Einkommens in Art. 21 WStB (« das gesamte Einkommen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einkommensquellen ») bei der in Art. 51 WStB vorgeschriebenen « sinngemässen » Anwendung dazu führen müsste, die Einnahmen des Vereins aus Mitgliederbeiträgen überhaupt unter allen Umständen in die Einkommensberechnung einzubeziehen. Das Bundesgericht hat damit die damalige Untersuchung bewusst auf den durch die konkreten Fälle gegebenen Sachverhalt beschränkt. Es wollte sich vorbehalten, die Verhältnisse bei Vereinen anderer Art von Fall zu Fall zu prüfen und die Lösung nach dem jeweiligen Befund zu treffen. Vor allem sollte vermieden werden, dass die Besteuerung von Verei-

nen präjudiziert werde, die den Mitgliedern keinerlei wirtschaftliche Vorteile gewähren.

2. — Der Stellungnahme des Bundesgerichts liegt die Auffassung zu Grunde, dass die sinngemässe Anwendung der Vorschriften über die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen auf Vereine, welche wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder verfolgen, dazu führt, die Vereinstätigkeit hier für die Frage der Besteuerung, wie einen geschäftlichen Betrieb zu behandeln, bei dem das Jahresergebnis aus Einkünften und Aufwendungen die Grundlage der Steuerbemessung für Einkommen bildet. Es werden damit praktisch im wesentlichen die Beträge als Einkommen erfasst, die diese Vereine jährlich zurücklegen können und die ihnen als Reserven für die künftige Erfüllung ihrer Vereinszwecke zur Verfügung stehen. Derartige Rücklagen dürfen als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angesehen werden. Tatsächlich ist der Verein, der nach Organisation und Betriebsführung über mehr Einkünfte verfügt, als er laufend bedarf, und Rücklagen für seine künftige Tätigkeit machen kann, wirtschaftlich leistungsfähiger als ein Verein, dem lediglich Einkünfte zur jeweiligen Deckung des laufenden Bedarfs zustehen.

3. — Es besteht keine Veranlassung, auf diese Lösung zurückzukommen. Wie in den bisher beurteilten Fällen kann dahingestellt bleiben, ob nicht der Einkommensbegriff, der sich aus der weitfassenden Umschreibung in Art. 21 WStB ergibt, schon ohne weiteres dazu führen muss, die Mitgliederbeiträge in allen Fällen als anrechenbares Einkommen von Vereinen zu behandeln. Denn was in der Beschwerde über die begriffliche Tragweite der in Art. 21 enthaltenen Abgrenzung ausgeführt wird, ist nicht überzeugend.

Es wird im wesentlichen ausgeführt, die Mitgliederbeiträge liessen sich in keine der von der Steuerrechtstheorie aufgestellten Hauptgruppen des Einkommens (Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Genusseinkommen und Zuwachsgewinneinkommen) einreihen. Indessen käme,

wenn man sich nicht mit der in den früheren Urteilen vorgenommenen Angleichung an das Einkommen aus einer Tätigkeit (« Erwerb ») befreunden kann, weiterhin zunächst eine Zuteilung zu der Gruppe « Genusseinkommen » in Frage, da Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen Einkünfte aus einem dem Verein zustehenden Privatrecht sind. Darüber hinaus aber bliebe immer noch offen, ob nach Art. 21 WStB nicht auch andere Einkünfte als Einkommen zu gelten haben als diejenigen, die sich ohne weiteres unter jene Gruppierung einordnen lassen. Die Einteilung in Hauptgruppen ist ein Versuch, die in der schweizerischen Steuergesetzgebung *bezeichneten* Bestandteile des Einkommens systematisch zu erfassen (vgl. BLUMENSTEIN, Steuerrecht I S. 178 lit. b). Auf nicht bezeichnete Einkommensbestandteile bezieht sie sich nicht, und sie ist jedenfalls dort nicht geeignet, die Grundlage für eine abschliessende begriffliche Erfassung des steuerbaren Einkommens zu bilden, wo das Gesetz selbst neben aufgezählten auch Einkommensbestandteile erfassen will, die in den Gesetzeskatalogen nicht aufgeführt zu werden pflegen. Der WStB charakterisiert aber seine, sehr eingehend gehaltene Aufzählung der Einkommensbestandteile als Beispiel, lehnt also eine Bindung, wie sie sich aus der Beschränkung auf eine aus Beispielen abgeleitete Abstraktion ergeben würde, ausdrücklich ab. Die hievon abweichenden Darlegungen der Beschwerdeschrift, die der Gesetzesanwendung unter Berufung auf BLUMENSTEIN, System S. 88, eine solche Bindung auferlegen möchte, sind nicht haltbar. Anzunehmen ist höchstens, dass Einkünfte, die sich in jene Gruppen einreihen lassen, mangels abweichender Anhaltspunkte im Gesetz, als Einkommen behandelt werden dürfen, nicht aber dass Einkünfte, die nicht in jene Gruppen passen, aus diesem Grunde nicht als Einkommen zu gelten hätten. Der WStB führt übrigens in Art. 21 Abs. 3 unter der Bezeichnung « Einkommen » Einkünfte auf, welche nach Steuerrechtstheorie nicht unter jene Hauptgruppen fallen sollen (vgl. BLUMENSTEIN, a.a.O. S. 183 betreffend

Alimente; erwähnt sind ferner Eingänge aus Vermächtnis und Schenkung). Er nimmt sie mit der Anordnung, dass sie nicht als « steuerbares » Einkommen gelten, von der Besteuerung aus. Nach dem Wortlaut der Bestimmung hat die Besteuerung nicht deshalb zu unterbleiben, weil sie kein Einkommen im Sinne des Gesetzes wären, sondern weil der Gesetzgeber die Besteuerung für unangebracht erachtet, obgleich sie Einkommen sind. Jedenfalls ist der in der Beschwerdeschrift unternommene Versuch, auf dem Wege der Auslegung über jene Abstraktionen eine Beschränkung der Besteuerung auf die lediglich als Beispiele aufgeführten Einkommensbestandteile zu erreichen, mit der gesetzlichen Ordnung unvereinbar und kann auch da nicht in Frage kommen, wo, wie hier, die Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens nur in übertragener Bedeutung (« sinngemäss ») anzuwenden sind.

4. — Auch gegen die den beiden früheren Entscheiden zu Grunde liegende Auffassung, dass sich bei Berufsverbänden der damals und auch hier wieder vorliegenden Art die Tätigkeit des Vereins und die Mitgliederbeiträge derart bedingen, dass es sich bei sinngemässer Anwendung des Gesetzes rechtfertigt, die Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen als mit der Vereinstätigkeit zusammenhängende Einkünfte anzusehen und sie für die Besteuerung als Einkommen aus einer Tätigkeit im Sinne von Art. 21 WStB zu behandeln, ist nichts Durchschlagendes vorgebracht worden.

a) Beanstandet wird zunächst die Unterscheidung von « wirtschaftlichen » und « nicht wirtschaftlichen » Vereinen. Es wird geltend gemacht, diese Unterscheidung stehe in Widerspruch zu der Ordnung des Zivilrechts, das die Organisationsform des Vereins für Körperschaften nicht wirtschaftlichen Charakters vorsehe und wirtschaftliche Vereine — abgesehen von dem, hier nicht in Frage kommenden Tatbestand nach Art. 61 Abs. 2 ZGB — nicht kenne. Die Einwendung ist jedoch unbegründet. Es ist von jeher anerkannt, dass eine scharfe begriffliche Aus-

scheidung von Verbänden mit idealer und wirtschaftlicher Zweckbestimmung nicht möglich ist (HAFTER, Komm. (2. Aufl.) S. 240, No. 6 zu Art. 60). Sie ist es schon deshalb nicht, weil Korporationen vielfach ideale Aufgaben mit wirtschaftlichen Zwecken verbinden (vgl. HAFTER: a.a.O. S. 241, No. 11 zu Art. 60). Berufsverbände sind der Typus von Vereinen mit mehrfachen Zwecken. Die Praxis lässt für sie die Organisationsform des Vereins zu. Diese ist nicht für Vereine mit rein idealen Zwecken reserviert. Wenn die Steuerpraxis diesen Verhältnissen Rechnung trägt und unter den Vereinen Ausscheidungen trifft, so setzt sie sich mit der Ordnung des Zivilrechts nicht in Widerspruch.

b) Es wird darauf hingewiesen, dass Mittel, die andern Körperschaften aus Zuwendungen ihrer Mitglieder zufließen, nicht Einkommen sind; erwähnt werden besonders Einzahlungen der Aktionäre auf das statutarische Stammkapital. Mitgliederbeiträge können jedoch diesen Zuwendungen nicht gleichgestellt werden. Das Aktienkapital ist der Aktiengesellschaft anvertrautes Gut, das sie zu erhalten hat, um es später zurückerstatten zu können. Die Gesellschaft darf es benützen, aber nicht verbrauchen. Mitgliederbeiträge von Vereinen werden in der Regel zum Verbräuche im Betriebe überwiesen, sie fließen dem Verein endgültig zu, weshalb sie für den Verein Einkommen sind. Auch bei der Aktiengesellschaft bilden Einnahmen aus gesellschaftsrechtlichen Zuwendungen, die der Gesellschaft zum Verbräuche für Gesellschaftszwecke zur Verfügung stehen (z. B. Aufgelder und dergleichen), Bestandteile der Gewinnrechnung. Gewiss schaffen die Mitgliederbeiträge, soweit sie nicht fortlaufend aufgebraucht werden, Vereinsvermögen. Dieses steht aber nicht dem Aktienkapital gleich, das gebundenes Vermögen ist, sondern den Reserven, den über das Aktienkapital hinaus vorhandenen Überschüssen, die angesammelte Gewinne sind.

c) Dass das aus Einkommensüberschüssen gebildete Vereinsvermögen nur für Vereinszwecke Verwendung fin-

den kann, liegt im Wesen des Vereins als eines Zweckverbandes. Es kann aber kein Grund sein, die Überschüsse, die zur Bildung des Vermögens führen, nicht als Einkommen zu erfassen. Wenn Art. 51 WStB die Vereine der Besteuerung für Einkommen unterstellt und die sinngemässe Anwendung der Vorschriften über die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen anordnet, so kann das nur bedeuten, dass die Überschüsse zu erfassen sind, die dem Verein für diejenige Tätigkeit, die bei ihm nach Satzung und Betriebsorganisation in Frage kommt, zur Verfügung stehen; dagegen nicht, dass es sich um Mittel für ausserbetriebliche Verwendung handeln müsse; eine solche gibt es bei Zweckverbänden überhaupt nicht.

d) Der Verband verweist auch auf die Höhe der angefochtenen Belastung. Seine Einwendung, ein Verein dürfe grundsätzlich nicht schlechter gestellt werden als die Erwerbsgenossenschaften, betrifft ein gesetzgebungspolitisches Postulat, nicht eine Frage der Rechtsanwendung. Das Nämliche gilt für den Vergleich der nach der bestehenden gesetzlichen Ordnung anwendbaren Steuersätze. Im übrigen liesse sich aus der zufälligen Gestaltung der Besteuerung in einem einzelnen Falle wohl kaum Entscheidendes über die Richtigkeit und Angemessenheit einer grundsätzlichen Lösung aussagen.

Gewiss ergibt die Einschätzung hier eine erhebliche Belastung. Sie ist aber kein Argument gegen die Richtigkeit der angefochtenen Behandlung der Mitgliederbeiträge als Einkommensbestandteile. Die Höhe der Einschätzung ist vielmehr der Ausdruck der wirtschaftlichen Macht und der Leistungsfähigkeit des Verbandes. Eine Körperschaft, die innert zwei Jahren über Fr. 800 000.— aus Mitgliederbeiträgen zurücklegen kann, ist leistungsfähig. Übrigens sind damit nur die Rücklagen erfasst, die der allgemeinen Verbandskasse verbleiben. Daneben bestehen noch Rücklagen in Spezialfonds, die im allgemeinen Verbandsvermögen nicht erscheinen.

5. — Der SMUV ist, wie sich aus seinem Namen und

besonders aus Art. 31 der Statuten ergibt, eine Gewerkschaft von Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe, ein Verein, der den beruflichen und wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder dient. Er entspricht in Organisation und Zwecksetzung, soweit sie für die Beurteilung der Steuerfrage massgebend sind, durchaus dem Schweiz. Verbands christlicher Textil- und Bekleidungsarbeiter, mit dessen Besteuerung sich das Urteil vom 1. März 1946 befasst, und es kann, was die steuerrechtliche Charakterisierung der Mitgliederbeiträge betrifft, auf die in diesem Urteil, Erw. 3, enthaltenen Darlegungen verwiesen werden, die im wesentlichen auch hier wieder zutreffen. Es ist dort u. a. ausgeführt, dass bei solchen Vereinen die Mitgliederbeiträge, wenn nicht der rechtlichen Form, so doch natürlicher Gegebenheit nach geradezu die Gegenleistung für die wirtschaftlichen Vorteile darstellen, die die Vereine den Mitgliedern bieten. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass in jenem Falle die Beiträge in verschiedener Höhe nach Klassen erhoben wurden, woraus auf eine gewisse Abstufung der Beiträge nach dem wirtschaftlichen Interesse geschlossen wurde, das der Verein den Mitgliedern darbietet. Hier geben die Akten weder über die Bemessung der Beiträge Auskunft, noch über die Höhe der Leistungen und über die Grundsätze, nach denen diese zugesprochen werden.

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass bei ihm Beiträge und Leistungen in einer Wertrelation stehen. Doch kommt es hierauf nicht entscheidend an. Denn der massgebende Gesichtspunkt, dass wirtschaftlich und psychologisch die Beiträge und die wirtschaftlichen Vorteile aus der Vereinstätigkeit derart verknüpft sind, dass sie geradezu als Leistung und Gegenleistung angesehen werden dürfen, entfielen auch dann nicht, wenn eine Wertrelation in der angegebenen Richtung zwischen Beiträgen und Leistungen nicht bestehen sollte. Im übrigen darf bei Bemessung des Interesses an der Vereinstätigkeit und der Vorteile, die das Mitglied daraus erwartet und um derentwillen es die

reglementarischen Beiträge erbringt, nicht nur auf die Unterstützungen abgestellt werden, die der Verband seinen Mitgliedern bei Krankheit, Arbeitslosigkeit und dergleichen gewährt, es muss überhaupt die gesamte Verbandstätigkeit berücksichtigt werden, auch soweit sie nicht zu Leistungen im Einzelfalle führt. Es liegt auf der Hand, dass der Schutz des Verbandes die ganze wirtschaftliche Stellung des Mitgliedes erfasst, somit sich bei dem nach der Stellung im Beruf wirtschaftlich leistungsfähigen Mitglied in stärkerem Mass auswirkt, als bei einem wirtschaftlich weniger Begünstigten. Dass die Höhe der Beiträge unter Umständen auch noch nach andern Gesichtspunkten mitbestimmt wird, z. B. demjenigen beruflicher oder weltanschaulicher Solidarität, ändert daran nichts.

**69. Urteil vom 26. November 1948 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Wwe. O.**

*Wehrsteuer*: Die Kapitalsumme (Sterbegeld), welche die Ehefrau eines Arbeitnehmers nach dessen Tod von der Fürsorgestiftung des Arbeitgebers erhält, ist steuerpflichtiges Ersatz Einkommen (Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB), nicht Eingang aus Erbschaft oder Schenkung (Abs. 3 daselbst). Die Steuer wird zum Satze berechnet, der anwendbar wäre, wenn an Stelle des Kapitals eine jährliche Rente bezahlt würde.

*Impôt pour la défense nationale*: Le capital que la caisse de prévoyance d'un employeur verse à la femme d'un employé au décès de celui-ci constitue un revenu acquis en compensation qui est soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 lit. a AIN) et non une recette provenant d'un héritage ou d'une donation (art. 21 al. 3). L'impôt est calculé sur le montant qui serait nécessaire pour payer, en lieu et place du capital versé, une rente annuelle.

*Imposta per la difesa nazionale*: Il capitale che la cassa di previdenza di un datore di lavoro versa alla moglie di un impiegato deceduto costituisce un reddito realizzato in via di compensazione, soggetto all'imposta (art. 21 cp. 1 lett. a DIN), e non un'entrata derivante da eredità o donazione (art. 21 cp. 3). L'imposta è calcolata in base all'aliquota che sarebbe applicabile se, invece del capitale, fosse corrisposta una rendita annuale.

A. — Zugunsten der Angestellten und Arbeiter der Firma G. besteht eine Stiftung mit dem Zweck, die Desti-

natäre gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität oder Tod zu schützen. Die Angestellten und Arbeiter erhalten Alters- und Invalidenrenten; bei ihrem Tode wird ihren Hinterbliebenen eine Kapitalsumme (Sterbegeld) bezahlt (Art. 3 des Stiftungsreglementes). Die Leistungen der Stiftung sind durch Vertrag mit einer Lebensversicherungsgesellschaft versichert (Art. 9 des Reglementes). Art. 10 bestimmt, wer Anspruch auf die Todesfallsumme hat; in erster Linie sind es der überlebende Ehegatte und die nicht erwerbsfähigen Kinder (Abs. 1 lit. a). Der versicherte Arbeitnehmer ist nach Art. 11 befugt, aus dem Kreise der in Art. 10 aufgeführten Personen schriftlich Begünstigte zu bezeichnen und die Verteilung des Sterbegeldes unter sie zu ordnen, wobei er in der Bestimmung der Beträge an gewisse Schranken gebunden ist, die sich aus Art. 10 ergeben. Fehlt eine solche Verfügung, so teilt der Stiftungsrat die Todesfallsumme innerhalb der bezugsberechtigten Gruppe nach freiem Ermessen einem, mehreren oder allen Anspruchsberechtigten in den von ihm festzusetzenden Beträgen zu (Art. 10 Abs. 2). Die Kosten der Versicherung werden von der Stiftung und den Versicherten gemeinsam bestritten (Art. 12).

Frau O. war von ihrem Ehemann, der Angestellter der Firma G. gewesen war, als Begünstigte bezeichnet worden. Nachdem er am 25. Dezember 1945 gestorben war, erhielt sie von der Stiftung das ihr zukommende Sterbegeld von Fr. 19,200.—.

B. — Bei der Veranlagung von Frau O. für die Wehrsteuer IV wurde die Todesfallsumme zum steuerbaren Einkommen gerechnet. Dieses wurde daher auf Fr. 11,846.— bestimmt. Die Steuer wurde zum Satze von 1,8 % festgesetzt.

Die Steuerpflichtige wandte ein, das Sterbegeld sei nicht Erwerbs- oder Ersatz Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 WStB, sondern Eingang aus Erbschaft und deshalb nach Abs. 3 daselbst der Wehrsteuer auf dem Einkommen nicht unterworfen. Den abweisenden Einspracheentscheid zog sie an die kantonale Rekurskommission weiter.