

I 457 ; Blätter für zürch. Rechtsprechung 1927, n° 109 ; Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1931, pp. 205 à 207).

En France, l'art. 82 de la loi du 13 juillet 1925 avait introduit le régime dit du forfait, suivant lequel les sociétés d'assurance étrangères peuvent demander d'être taxées, pour leur établissement stable, d'après le coefficient déterminé selon les résultats obtenus par les cinq sociétés françaises les plus représentatives de la branche exploitée (cf. DALLOZ, Recueil périodique 1925, 4^e partie, pp. 311 et 312). Bien que cette faculté ait été en principe abrogée en 1934 (cf. DALLOZ, Recueil hebdomadaire de jurisprudence 1934, Notes fiscales ; Recueil périodique 1934, p. 69 et 4^e partie, p. 207), la pratique l'avait, semble-t-il, maintenue.

On conçoit par conséquent que les deux délégations aient pu vouloir instituer, à titre de régime spécial pour les entreprises d'assurances, l'application soit du système du forfait, soit de celui de la répartition des primes.

2. — Il est dès lors superflu de rechercher si le compte établi pour l'agence de Genève de la recourante répond ou non aux exigences de l'al. 1, paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3, si, en d'autres termes, il est ou non de nature à faire ressortir exactement et distinctement les revenus de l'agence.

3. — Le 2^e alinéa du paragraphe 4 du Protocole final ad art. 3 ne concerne que la répartition du *revenu* imposable. Pour les impôts sur la *fortune*, la Convention se borne à prévoir, à son art. 13, qu'ils ne sont prélevés « que par l'Etat auquel les dispositions de la convention confèrent le droit d'imposer les revenus provenant de ladite fortune », le paragraphe 2 de l'art. 13 réglant le cas de la fortune qui ne produit généralement pas de revenu.

En l'absence de règles contractuelles sur la répartition de la fortune, il se justifie d'appliquer par analogie, comme pour le revenu, le système du rapport entre les primes qui, ainsi que le Tribunal fédéral l'a jugé tout récemment (RO 70 I 268), est le plus approprié aussi pour déterminer

la part de la fortune afférente à l'agence d'une entreprise d'assurances étrangère.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral :

Rejette le recours.

55. Urteil vom 10. Juli 1945 i. S. S. gegen Kantonale Rekurskommission von Bern.

Wehrsteuer : Trainingsentschädigungen der Militärfieger sind zu versteuern.

Impôt pour la défense nationale : Les indemnités que touchent les aviateurs militaires pour leur entraînement sont imposables.

Imposta per la difesa nazionale : Le indennità percepite dagli aviatori militari per il loro allenamento sono imponibili.

Das wehrsteuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers ist für die II. Periode auf Fr. 7500.— festgesetzt worden. Darin sind inbegriffen Trainingsentschädigungen von Fr. 2270.—, die er als Militärpilot im Durchschnitt der massgebenden Jahre 1941 und 1942 bezogen hat. Das Begehren des Pflichtigen, diese Entschädigungen steuerfrei zu lassen, ist abgewiesen worden, zuletzt durch die kantonale Rekurskommission von Bern mit Entscheid vom 24. April 1945.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid erneuert der Pflichtige seinen Antrag. Die kantonale Rekurskommission und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

in Erwägung :

Art. 21, Abs. 1 WStB unterwirft der Wehrsteuer das gesamte Einkommen natürlicher Personen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen. Nach dieser allgemeinen Umschreibung sind auch die in Frage stehenden Trainingsentschädigungen der Militärpiloten zu versteuern. Jeder Zweifel wird behoben durch

lit. a daselbst, wo als Beispiel eines Einkommens aus einer Tätigkeit die Einkünfte aus der Erfüllung einer Dienstpflicht genannt sind. Somit ist insbesondere auch die Leistung des Militärdienstes eine Einnahmequelle im Sinne des Gesetzes.

So unterliegt denn auch, wie in Art. 21, Abs. 4 WStB ausdrücklich bestätigt wird, sogar der Militärsold der Wehrsteuer, freilich nur zu dem Teil, der die mit der Dienstleistung verbundenen, nach den Weisungen des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartementes zu bemessenden Sonderaufwendungen übersteigt. Gemäss diesen Weisungen, welche am 20. März 1941 erlassen wurden, wird erst vom Majorsgrade an ein Teil des Soldes zur Wehrsteuer herangezogen. Der steuerfreie Sold wird nicht als Entgelt für die Dienstleistung, sondern als Entschädigung für die mit dem Dienst verbundenen Auslagen oder Sonderaufwendungen angesehen. Er ist nicht dazu bestimmt, dem Wehrmann einen geldwerten Vorteil zu verschaffen (BGE 45 I S. 35 f., 69 I S. 67), weshalb ihn der Wehrsteuerabschluss nicht als Einkommen betrachtet.

Die Entschädigung, welche die trainierenden Piloten und Beobachter des schweizerischen Militärflugdienstes für ihre obligatorischen jährlichen Flugstunden beziehen, ist nicht Militärsold im Sinne des Art. 21, Abs. 4 WStB. Die Trainingspflicht und die damit verbundene Entschädigungsberechtigung ergeben sich aus Art. 15 und 38 der Verordnung des Bundesrates über die Organisation der Abteilung für Flugwesen und Fliegerabwehr und des Flugdienstes vom 16. Dezember 1938. Danach werden die Entschädigungen unabhängig vom militärischen Grad des Berechtigten im einheitlichen Betrag von Fr. 40.— je Flugstunde ausgerichtet. Darin unterscheiden sie sich vom Sold, der nach dem militärischen Grad abgestuft ist. Sie sind als Entgelt für eine besondere Beanspruchung der Militärflieger zu betrachten. Sie gehen denn auch in ihrem Umfang erheblich über den blossen Auslagenersatz hinaus und nähern sich dem festen Gehalt eines Berufssoldaten

(vgl. Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 46. Jahrgang, S. 20 f.; Plenarentscheid des eidg. Versicherungsgerichtes vom 26. September 1939, amtl. Sammlung, S. 143 ff.). Die Besteuerung der Trainingsentschädigungen als Einkommen wird somit durch Art. 21, Abs. 4 WStB nicht eingeschränkt.

Der Beschwerdeführer wendet ein, die Trainingsentschädigung sei ein bescheidenes Entgelt für die mit dem Militärflugdienst verbundenen besondern Gefahren. Sie solle dem Militärflieger oder dessen Angehörigen bei Unfall eine gewisse Hilfe gewährleisten. Der Flieger müsse nicht nur mit persönlichem Schaden infolge Unfalls rechnen, sondern auch gewärtigen, für einen Teil des dabei entstehenden Materialschadens belangt zu werden. Die zulässigen Abzüge vom Roheinkommen nach Art. 21 WStB sind aber, abgesehen vom Abzug für Kinder und unterstützungsbedürftige Personen nach Art. 25, in Art. 22 abschliessend aufgezählt. Danach können hier von den rohen Trainingsentschädigungen nur die vom Militärflieger zu entrichtenden Prämien für die in Art. 43 der Verordnung vom 16. September 1938 vorgesehene obligatorische Versicherung gegen Fliegerunfall abgezogen werden, und zwar als zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderliche Gewinnungskosten nach Art. 22, Abs. 1, lit. a WStB (vgl. Kreisschreiben Nr. 18 der eidgenössischen Steuerverwaltung an die kantonalen Wehrsteuerverwaltungen, vom 15. Mai 1943). Dieser Abzug ist von den Vorinstanzen anerkannt worden. Der nach Abzug der Flugrisikoversicherungsprämien verbleibende Betrag von Fr. 2270.— stellt reines Einkommen dar. Er ist ein Gewinn, ein Zuwachs an Gütern, über den der Beschwerdeführer frei verfügen kann (vgl. den nicht veröffentlichten Entscheid des Bundesgerichtes vom 4. März 1927 i. S. Primault und den erwähnten Entscheid des eidg. Versicherungsgerichtes, S. 147). Es steht dem Militärflieger frei, die reine Entschädigung beispielsweise für sich und seine Familie zur Bestreitung des gegenwärtigen Unterhalts oder für seine Studien zu verwenden. Er kann ihn freilich

auch als Reserve für allfällige Unfallkosten zurückbehalten. Art. 22 WStB lässt aber den Abzug derartiger Reserven nicht zu. Es verhält sich nicht anders als im Falle eines Arbeiters, der eine gefährliche Arbeit verrichtet und mit Rücksicht auf die Gefährdung einen höhern Lohn bezieht: er muss den Mehrbetrag ebenfalls versteuern, soweit dieser die allfälligen gesetzlich zulässigen Abzüge übersteigt.

56. Urteil vom 21. September 1945 i. S. Interkantonale Lotteriegenossenschaft gegen eidg. Steuerverwaltung.

Verrechnungssteuer: Die Fälligkeit der Verrechnungssteuer wird bestimmt durch die zivilrechtliche Fälligkeit der steuerbaren Leistung.

Verwaltungsgerichtsbeschwerde: Begahren, die der Vorinstanz nicht vorgelegt wurden, können nicht zum Gegenstand einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemacht werden.

Impôt anticipé: L'échéance de l'impôt anticipé est déterminée par l'échéance de la prestation imposable, telle que la détermine le droit civil.

Recours de droit administratif: Les conclusions qui n'ont pas été soumises à l'autorité saisie avant le Tribunal fédéral ne peuvent faire l'objet du recours de droit administratif.

Imposta preventiva: La scadenza dell'imposta preventiva è determinata dalla scadenza della prestazione imponibile, conformemente al diritto civile.

Ricorso di diritto amministrativo: Le conclusioni che non sono state sottoposte alla giurisdizione adita prima del Tribunale federale non possono essere formulate nel ricorso di diritto amministrativo.

A. — Die Interkantonale Lotteriegenossenschaft (ILG), der die Kantone Aargau, Appenzell A. Rh., Appenzell I. Rh., Basel-Stadt, Basel-Land, Glarus, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Obwalden, St. Gallen, Schaffhausen, Schwyz, Solothurn, Tessin, Thurgau, Uri, Zug und Zürich angeschlossen sind, hat bei einer Revision des Lotteriereglementes im Jahre 1944 in Art. 9 Folgendes über die Fälligkeit der Lostreffer bestimmt:

« Sämtliche Treffer werden fällig, sobald sie am Schalter der Zürcher Kantonalbank, Hauptsitz Zürich, vorgewiesen oder ihr mit eingeschriebenem Brief zugestellt werden. Die Auszahlung

der Treffer erfolgt in bar, abzüglich allfällige Portospesen, frühestens 3 Tage nach erfolgter Ziehung. Bei der Auszahlung von Treffern von über Fr. 50.— werden Quellen- und Verrechnungssteuer abgezogen. »

Die entsprechende Bestimmung früherer Reglemente lautete:

« Sämtliche Treffer werden in bar ausbezahlt. Die Gewinnlose werden 3 Tage nach erfolgter Ziehung... in bar ausbezahlt oder ... der Gewinnbetrag, abzüglich Portospesen, überwiesen... »

B. — Am 26. Januar 1945 verfügte die eidg. Steuerverwaltung, dass die Verrechnungssteuer auf den Fr. 50.— übersteigenden Treffern drei Tage nach jeder Ziehung fällig werde. Gegen diese Verfügung reichte die ILG eine Einsprache ein und machte geltend, nach Art. 9 des Reglementes werde der Anspruch der Gewinner erst mit der Vorweisung des Loses fällig, weshalb die Verrechnungssteuer nur auf den eingelösten Treffern zu entrichten sei.

Am 7. Juni 1945 hat die eidg. Steuerverwaltung diese Einsprache abgewiesen.

C. — Die ILG hat eine verwaltungsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht eingereicht und beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie nur auf den Treffern von mehr als Fr. 50.— die Steuer zu bezahlen habe, die von den Gewinnern eingelöst werden, eventuell sei festzustellen, dass sie berechtigt sei, die auf nicht eingelösten Treffern entrichteten Verrechnungssteuern gemäss Art. 7 des BRB vom 1. September 1943 über die Verrechnungssteuer (VStB) vom Bund zurückzufordern.

Die Beschwerdeführerin habe bei der Revision ihres Reglementes bewusst die Fälligkeit von der Sicht abhängig machen wollen. Das sei zulässig, da das Obligationenrecht hier auf dem Boden der Vertragsfreiheit stehe. Nach dem Reglement gehöre zur Fälligkeit, dass der Gewinner sich melde und das Los präsentiere. Es sei demnach unrichtig, wenn die Steuerverwaltung in ihrem Entscheide die Fälligkeit schon auf den dritten Tag nach der Ziehung verlegt.