

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

21. Auszug aus dem Urteil vom 14. Juni 1946 i. S. Wehropfer- verwaltung des Kantons Zürich gegen D.

Wehropfer : 1. Anwartschaften auf Invaliden- und Alterspensionen sind Bestandteile des steuerbaren Vermögens.
2. Bewertung solcher Anwartschaften.

Sacrifice pour la défense nationale: 1. Les droits d'expectative sur les pensions pour le cas d'invalidité ou de vieillesse font partie de la fortune imposable.
2. Evaluation de tels droits d'expectative.

Sacrificio per la difesa nazionale : 1. I diritti d'aspettativa su pensioni in caso d'invalidità o di vecchiaia fanno parte della sostanza imponibile.
2. Valutazione di siffatti diritti.

A. — Die S. R. und ihre Tochtergesellschaften haben, in Form einer Stiftung, eine Angestelltenfürsorge geschaffen und in einem Statut der Stiftung näher geordnet. Die Fürsorge umfasst alle Angestellten, die monatlichen Gehalt beziehen; Mitglieder der Direktion nur, wenn ihr Anstellungsvertrag sie nicht ausschliesst (§ 2 des Stiftungsstatuts). Neben obligatorischen Lebensversicherungen, die für jeden Angestellten abgeschlossen werden, und anderen, hier nicht in Betracht fallenden Fürsorgemass-

nahmen sind auch Alters- und Invalidenpensionen vorgesehen (§ 13 ff.). Voraussetzung für die Pensionsberechtigung ist eine ununterbrochene Dienstzeit von 7 Jahren und Vollendung des 32. Altersjahres (§ 13). Die Pensionierung wegen Alters findet auf Begehren des Angestellten oder des Arbeitgebers statt, wenn der Angestellte das 60. Altersjahr vollendet hat und mindestens 10 Dienstjahre aufweist (Alterspension, § 14). Vorher kann der Angestellte — sofern die Voraussetzungen nach § 13 erfüllt sind — pensioniert werden, wenn er seinen Dienst wegen dauernder Arbeitsunfähigkeit nicht mehr zu versehen vermag (Invalidenpension, § 15). Die Pension richtet sich nach dem Jahresgehalt des Angestellten bei Eintritt der Arbeitsunfähigkeit und nach der Zahl der anrechenbaren Dienstjahre (§ 16). § 17 enthält sodann Bestimmungen über die Invalidenpension und ihre Abwandlung nach dem Grade der Arbeitsfähigkeit. — Das Recht der Arbeitgeber, das Dienstverhältnis durch Kündigung aufzulösen, wird von der Alters- und Invalidenfürsorge nicht berührt; Angestellte, die aus andern Gründen als wegen Alter oder Invalidität aus dem Dienstverhältnis ausscheiden, verlieren die Pensionsberechtigung (§ 19). Die Kosten der Alters- und Invalidenpension trägt die Stiftung (§ 20).

B. — Der Beschwerdebeklagte, geboren 1896, ist Subdirektor der S. R.; er hat sein Vermögen für das II. Wehropfer mit Fr. 40,500.— angegeben. Er ist für Fr. 52,500.— eingeschätzt worden. Der Betrag von Fr. 12,000.—, um den das steuerbare Vermögen heraufgesetzt wurde, betrifft seine Anwartschaft auf die Alters- und Invalidenpension nach Massgabe der Angestelltenfürsorge seiner Arbeitgeberin. Es ist die Jahresleistung, auf die der Beschwerdebeklagte Anspruch gehabt hätte, wenn er am 1. Januar 1945 wegen vorzeitiger Invalidität hätte pensioniert werden müssen.

C. — Die Wehropfer-Rekurskommission des Kantons Zürich hat einen gegen die Besteuerung erhobenen Rekurs des heutigen Beschwerdebeklagten geschützt und das dem

Wehropfer unterliegende Vermögen auf Fr. 40,500.— festgesetzt. Zur Begründung wird ausgeführt, aus Art. 5 WOB II gehe hervor, dass nur derjenige anwartschaftliche Anspruch zu besteuern sei, der bei normaler Abwicklung der Verhältnisse voraussichtlich realisiert werde. Wo die Realisierung eines Anspruches von einem Ereignis abhängt, das nur selten eintrete, könne von einem anwartschaftlichen Anspruch nicht mehr gesprochen werden. Hier handle es sich einzig um den Anspruch auf Leistungen aus Invalidenfürsorge. Solche Ansprüche würden nur in ganz seltenen Fällen realisiert. Wollte man aber Ansprüche auf Invaliditätsrenten zu den anwartschaftlichen Ansprüchen rechnen, so wären sie den in Art. 5 WOB II aufgezählten Ausnahmen vom Wehropfer gleichzustellen, bei denen die Realisierung durch besondere Ereignisse ausgelöst werde (Entscheid vom 27. Dezember 1945).

D. — Die Wehrsteuer- und Wehropferverwaltung des Kantons Zürich erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das beim Wehropfer II steuerbare Vermögen des Beschwerdebeklagten auf Fr. 52,500.— festzusetzen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde geschützt.

Aus den Erwägungen :

1. —

2. — Es kommt nicht darauf an, ob dem Beschwerdebeklagten am 1. Januar 1945 ein vermögensrechtlicher Anspruch auf Pensionsleistungen zustand, sondern ob er eine Anwartschaft auf solche Leistungen hatte.

a) Anwartschaften sind Rechte, die im Werden begriffen sind, deren Verwirklichung eingeleitet, aber noch nicht abgeschlossen ist. Sie ergeben sich daraus, dass für den Erwerb eines Rechts mehrere Tatsachen erfüllt sein müssen, die nacheinander eintreten. Von Anwartschaft spricht man meistens dann, wenn nur noch eine Entstehungstat- sache, z. B. die Erfüllung einer Frist oder der Eintritt einer Bedingung fehlt (VON TUHR, bürgerl. Recht I S. 180

und Schweiz. Obligationenrecht, II. Aufl. S. 142, 707 ff.). Inzwischen bestehen die Vorwirkungen des Rechtsgeschäfts, die das Rechtsverhältnis als Anwartschaft charakterisieren. Die Anwartschaft wird, sofern das aus ihr später erwachsende Recht einen Vermögenswert hat, zivilrechtlich als Vermögensstück des bedingt Berechtigten angesehen. Der Wert der Anwartschaft bestimmt sich nach dem Wert des künftigen Rechtes, sowie nach der Sicherheit der Anwartschaft und der Wahrscheinlichkeit ihrer Verwirklichung (VON TUHR, allg. Teil II 2 S. 305 ; Obligationenrecht S. 712).

b) In Art. 5 WOB II werden anwartschaftliche Ansprüche auf Leibrenten und andere wiederkehrende Leistungen als Bestandteile des steuerbaren Vermögens erklärt. Die Bewertung derartiger Vermögensobjekte ist in Art. 8, 9 und 10 WOB II näher geordnet.

Am 1. Januar 1945 hatte der Beschwerdebeklagte, als Angestellter der S. R., eine Anwartschaft auf die Leistungen, die im Statut der Angestelltenfürsorgestiftung dieser Unternehmung und ihrer Tochtergesellschaften vorgesehen werden. Denn nach § 2 des Stiftungsstatuts umfasst die Tätigkeit der Stiftung alle Angestellten mit Monatsgehalt ; dass die für Mitglieder der Direktion vorgesehene Ausnahme gegeben sei, ist nicht behauptet worden. Von den aus der Stiftungsordnung hervorgehenden Rechten fällt in Betracht die Anwartschaft auf eine Alters- und Invalidenpension. Nach dem Stiftungsstatut wird der Beschwerdeführer, wenn er es verlangt oder die Arbeitgeberin es von sich aus anordnet, nach Vollendung des 60. Altersjahres pensioniert, er kann von der Arbeitgeberin schon vorher pensioniert werden, wenn er dauernd arbeitsunfähig (invalid im Sinne des Statuts) werden sollte. In beiden Fällen hat er den im Stiftungsstatut (§§ 16 und 17) umschriebenen Pensionsanspruch, gerichtet auf fortlaufende (wiederkehrende) Leistungen nach Massgabe des Jahresgehalts und des Dienstalters im Zeitpunkt der Pensionierung. Solange die Bedingungen für die Verwirkli-

chung des Anspruchs (Invalidität oder Erreichung der Altersgrenze) nicht erfüllt sind, hat er eine Anwartschaft auf die ihm aus seinem Anstellungsverhältnis künftig erwachsenden Leistungen. Diese Anwartschaft unterliegt der Besteuerung nach Art. 5 WOB II.

Ob die Besteuerung auch stattzufinden hätte, wenn es sich lediglich um eine Pension für den Fall der Invalidität handeln würde, kann dahingestellt bleiben. Das Stiftungsstatut sieht Alters- und Invalidenpensionen vor. Sie gehören zusammen und sind dazu bestimmt, sich zu ergänzen. Die Ordnung ist die, dass der Angestellte nach Erreichung der Altersgrenze auf sein Begehren oder auf dasjenige des Arbeitgebers hin pensioniert werden muss, dass der Arbeitgeber aber das Pensionierungsalter nicht abzuwarten braucht, sondern die Pensionierung schon früher anordnen kann, sobald Arbeitsunfähigkeit eintritt. Dass die Pensionierung in diesem Falle nicht vorgeschrieben ist, sondern eine Anordnung des Arbeitgebers voraussetzt, mag ermöglichen, den jeweiligen Verumständungen Rechnung zu tragen, wie denn auch für den Fall der Invalidität eine besondere, verschiedene Fälle berücksichtigende Regelung getroffen ist (§ 17 des Stiftungsstatuts). Der Sinn der Stiftungsordnung ist offensichtlich darauf gerichtet, dass für die Fälle von Invalidität und Alter die statutarisch vorgeschriebenen Pensionsleistungen verwirklicht werden. Damit ist durchaus vereinbar, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses durch Kündigung vorbehalten bleibt und die Ansprüche auf Dienstaustritt zufolge Alter und Invalidität beschränkt werden. Es liegt im Wesen der Anwartschaft, als eines bedingten und insofern nicht völlig sichern Rechtes, dass die in Aussicht stehende Leistung unter Umständen nicht verwirklicht wird. Die hierin begründete Unsicherheit berührt nicht den Bestand der Anwartschaft als Vermögensobjekt, sondern höchstens ihren Vermögenswert.

c) Die Bewertung der nach Art. 5 WOB II steuerbaren Anwartschaften für das Wehropfer ist einzeln geordnet.

Ansprüche auf Ruhegehälter aus Alters- und Invalidenfürsorge werden mit dem Betrage einer Jahresleistung angerechnet, auf die der Anwärter Anspruch gehabt hätte, wenn er am 1. Januar vom Dienste (altershalber) zurückgetreten oder wegen Invalidität pensioniert worden wäre (Art. 10, Abs. 3). Es wird also, für die Bewertung, angenommen, der Pensionierungsfall sei auf den Stichtag eingetreten. Es ist nicht bestritten worden, dass der Ansatz von Fr. 12,000.—, der der ursprünglichen Einschätzung zu Grunde gelegt worden war und der in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt worden ist, der Rente entspricht, auf die der Beschwerdebeklagte Anspruch gehabt hätte, wenn er auf den 1. Januar 1945 wegen Invalidität pensioniert worden wäre.

3. — Die kantonale Rekurskommission ist davon ausgegangen, dass die Besteuerung für eine Anwartschaft von Fr. 12,000.— sich nur auf die Leistungen für den Fall der Invalidität beziehe. Sie hat dabei übersehen, dass die Invalidenrente nach der Stiftungsordnung lediglich eine der Leistungen ist, die dem Beschwerdeführer im Rahmen der Fürsorge für den Fall der Arbeitsunfähigkeit zustehen, dass der Beschwerdeführer, wenn er bis zur Altersgrenze im Dienste der an die Stiftung angeschlossenen Unternehmungen bleibt, den Rechtsanspruch auf die Pension überhaupt verwirklicht, auch wenn er nicht invalid wird. Unter diesen Umständen kommt nichts darauf an, dass beim Personal der S. R. Pensionierungen wegen Invalidität selten vorkommen. Der Normalfall ist die Verwirklichung der Alterspension. Er ist als die ordnungsgemässe Abwicklung der dem Beschwerdeführer nach der Stiftungsordnung zustehenden Anwartschaft anzusehen. Eine vorherige Auflösung des Dienstverhältnisses durch die Arbeitgeberin fällt, als eine ausserordentliche Massnahme, die von der Norm abweichen würde, so wenig in Betracht, wie eine allfällige Nichtverwirklichung des Anspruchs zufolge vorzeitigen Todes des Anwärters. Unerheblich für den Bestand der Anwartschaft ist schliesslich auch die Möglich-

keit, dass der Anwärter selbst auf die Verwirklichung des Rechts dadurch verzichtet, dass er das Dienstverhältnis aufgibt, das ihm später Anspruch auf Pensionierung gegeben hätte.

22. Sentenza dell'otto marzo 1946
nella causa Don Michele Tomamichel.

Art. 16, cifre 2 e 3 DIN. Natura « sui generis » del beneficio canonico; in particolare, esso non è equiparabile ad un usufrutto. Imponibilità del beneficio canonico.

Art. 16, Ziff. 2 und 3 WStB. Nach kanonischem Recht errichtete kirchliche Benefizien (Pfründen) dürfen, als Rechtsinstitutionen *sui generis*, steuerrechtlich den Nutzniessungsvermögen nicht ohne weiteres gleichgestellt werden.

Art. 16 ch. 2 et 3 AIN. Les bénéfécies ecclésiastiques érigés conformément au droit canon sont des institutions *sui generis* qui ne peuvent, en particulier, être assimilées à l'usufruit. Assujettissement du bénéfice ecclésiastique à l'impôt.

Ritenuto in fatto :

A. — Don Michele Tomamichel gode, quale canonico della Cattedrale di Lugano, un beneficio, i cui beni comprendono una casa d'abitazione perequata 21 573 fr. e capitali per un ammontare di 79 900 fr. Il reddito del beneficio è valutato in 4200 fr. all'anno, ossia 3000 fr. provenienti dai capitali e 1200 fr. rappresentanti il valore locatizio della casa d'abitazione.

Ai fini dell'imposta per la difesa nazionale (I periodo) la Commissione circondariale di tassazione imponeva il canonico Tomamichel tanto sulla sostanza quanto sul reddito del beneficio canonico. Su ricorso del contribuente, l'autorità di tassazione stralciava però la sostanza.

Il canonico Tomamichel adiva la Commissione cantonale di ricorso, la quale, statuendo in data 21 dicembre 1944, lo dichiarava esonerato dall'imposta per i seguenti motivi: « Visto come i benefici ecclesiastici siano da ritenere enti eretti a scopo di culto, e come i redditi servano al sosten-

tamento dell'ecclesiastico preposto al culto stesso, si giustifica l'applicazione dell'art. 16 alinea 3. »

B. — L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha interposto tempestivamente un ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale, chiedendo, in linea principale, la tassazione del canonico Tomamichel in base ad un reddito di 4200 fr. e ad una sostanza di 101 473 fr. o, subordinatamente, in base ad un reddito di 4200 fr. L'AFC adduce in sostanza quanto segue:

In concreto non si vuole imporre come persona giuridica il beneficio ecclesiastico, ma unicamente una persona fisica, ossia il beneficiario. L'articolo 16 cp. 3 DIN invocato nel fattispecie non si applica a persone fisiche, ma soltanto a corporazioni e istituti. Ne segue che il canonico Tomamichel dev'essere imposto sul reddito che gli fornisce il beneficio.

La sostanza, di cui il contribuente gode, è la proprietà d'un istituto ecclesiastico che possiede, secondo la legislazione ticinese, la capacità giuridica e ha il carattere d'una fondazione. Tanto il diritto ticinese, quanto quello canonico considerano il beneficiario come un usufruttuario. Si tratta adunque di un usufrutto legale. Giusta l'art. 27 cp. 2 DIN, la sostanza gravata da un usufrutto è computata all'usufruttuario.

Se il Tribunale federale non ammettesse in concreto l'esistenza d'un usufrutto, dovrebbe almeno dichiarare che il contribuente è imponibile sul reddito di 4200 fr.

C. — Nella sua risposta la Commissione cantonale di ricorso ha concluso pel rigetto del gravame, osservando:

Non occorre indagare se l'investito d'un beneficio debba essere considerato come un usufruttuario legale, ma soltanto se debba essere equiparato all'usufruttuario a' sensi degli art. 21 cp. 5 e 27 cp. 2 DIN. Tanto l'uno, quanto l'altro di questi due disposti prevedono che la sostanza o il reddito, su cui è costituito un usufrutto, è computata all'usufruttuario. Ciò presuppone però l'esistenza d'un nudo proprietario o d'una nuda proprietà che possa