

Unternehmungen, deren Sozialleistungen sich in dem Rahmen bewegen, der nach den Erfahrungen als die Norm erscheint, werden davon von vornherein ausgeschlossen. Nach der von der eidgenössischen Steuerverwaltung eingereichten Liste machen die Sozialleistungen in 82 % aller Fälle 5 bis 11 % der Lohnsumme aus; höhere Ansätze kommen nur in wenigen Einzelfällen vor; sie verteilen sich auf Leistungen von 11 bis 34 % der Lohnsumme, was sie mit als Sonderfälle charakterisiert.

Wenn aber das Gesetz Herabsetzungen bis zu 25 % vorsieht, so bedeutet das, dass der Höchstbetrag der Herabsetzung auch gewährt werden muss. Eine Skala, bei der Erleichterungen in dieser Höhe nur ganz ausnahmsweise, in besonderen Fällen, eintreten können, während die Fälle, die nach den Erfahrungen als die Norm gelten müssen, weit darunter bleiben, wird offensichtlich der Anordnung im Gesetz nicht gerecht, und die Verwaltungsbehörde, die sie ihrer Herabsetzungspraxis zu Grunde legt, verletzt damit den Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens. Wenn die Verwaltung die Herabsetzung nach dem Verhältnis der Sozialleistungen zu den Lohnsummen abstufen will, so hat sie die Skala innerhalb derjenigen Fälle anzulegen, die als Norm erscheinen, und Einzelfälle, die diesen Rahmen übersteigen, unberücksichtigt zu lassen. Diesem Erfordernis entspricht die Skala, die die Steuerverwaltung für das Jahr 1946 aufgestellt hat. Sie ist auch im vorliegenden Falle anzuwenden. Danach ist, da die Sozialleistungen der Beschwerdeführerin 7,3 % der Lohnsumme betragen, die Ausgleichssteuer für das Jahr 1942 um 19 % herabzusetzen.

**37. Urteil vom 25. Oktober 1946 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Personalfürsorgestiftung der Firma H. und Basel-Stadt, Wehropfer-Rekurskommission.**

*Wehropfer* : Personalfürsorgestiftungen sind nur dann vom Wehropfer befreit, wenn ihr Vermögen dem Fürsorgezweck ausschliesslich dient.

*Sacrifice pour la défense nationale* : Les fondations en faveur du personnel ne sont exonérées du sacrifice pour la défense nationale que lorsque leur fortune sert exclusivement au but d'assistance.

*Sacrificio per la difesa nazionale* : Le fondazioni a favore del personale sono esonerate dal sacrificio per la difesa nazionale soltanto se la loro sostanza serve esclusivamente a scopo assistenziale.

A. — Die Kollektivgesellschaft H. hat unter dem Namen Personalfürsorgestiftung der Firma H. eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB errichtet und im Handelsregister eintragen lassen (Ziff. I der Stiftungsurkunde vom 27. Dezember 1939). Die Stiftung soll der Fürsorge für die Angestellten der Firma H. und einer allfälligen Rechtsnachfolgerin dienen, insbesondere einerseits den Angestellten, die infolge Aufgabe des Geschäftes oder infolge von Betriebseinschränkungen entlassen werden — über die gesetzlichen oder vertraglichen Leistungen der Arbeitgeberin hinaus — zusätzliche Zuwendungen zukommen lassen, und andererseits die Angestellten und ihre Angehörigen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod schützen. In welchen Fällen und in welchem Ausmasse Leistungen gemacht werden, bestimmt allein der Stiftungsrat (aus Ziff. II). Bei der Errichtung widmete die Firma H. der Stiftung einen Betrag von Fr. 400,000.— in Form einer Buchforderung, zu deren Verzinsung die Firma nicht verpflichtet sein sollte. Der Stiftungsrat wurde berechtigt erklärt, das Stiftungsvermögen nach freiem Ermessen « auch anderweitig anzulegen ohne indessen verantwortlich zu werden, wenn sich infolge dieser Tatsache irgendwelche Verluste ergeben sollten ». Weitere Zuwen-

dungen stehen der Firma frei, doch soll sie dazu nicht verpflichtet sein. Das Stiftungskapital darf für den Stiftungszweck verbraucht werden (aus Ziff. III). Bei Auflösung der Stiftung beschliesst der Stiftungsrat über die Verwendung des dann vorhandenen Vermögens im Sinne des Stiftungszweckes. Die Stiftung löst sich auch auf, wenn ihr gesamtes Vermögen für Stiftungszwecke verwendet ist (aus Ziff. V).

Im Jahre 1940 machte die Stiftung keine Auszahlungen. Dagegen wurden einer Anzahl von Angestellten, die auf den 31. Januar 1941 entlassen wurden, einmalige Entschädigungen von zusammen Fr. 36,650.— zugesprochen. Sodann wurden Ende 1942 an die Tochter eines verstorbenen Angestellten Fr. 3000.— ausbezahlt, anfangs 1943 wurde der Witwe eines Angestellten ein Lebenskostenbeitrag von Fr. 100.— im Monat auf Zusehen hin zugesprochen und weiterhin eine bisher von der Firma ausgerichtete Pension an einen frühern Angestellten auf Rechnung der Stiftung übernommen. Andererseits machte die Firma der Stiftung weitere Zuwendungen von Fr. 28,000.— Ende 1940, Fr. 13,650.— Ende 1941 und Fr. 32,000.— Ende 1942. Demgemäss hat die Stifterin der Stiftung in der Zeit vom 1. Januar 1940 bis Ende Mai 1943 im Ganzen Fr. 73,650.— zukommen lassen, während in der gleichen Zeit Fr. 41,650.— zu Auszahlungen an frühere Angestellte oder deren Angehörige aufgewendet wurden.

*B.* — Bei Abgabe der Erklärung für das I. Wehropfer am 16. Dezember 1940 hatte die Personalfürsorgestiftung Anspruch auf Befreiung gemäss Art. 12, Ziff. 3 WOB I erhoben, weil ihr Vermögen ausschliesslich zu Fürsorgewecken bestimmt sei und diesem Zwecke nicht entfremdet werden dürfe; später hat sie sich dann auf Art. 12, Ziff. 4bis WOB I (BRB vom 7. Mai 1941) berufen. Die kantonale Rekurskommission hat den Anspruch anerkannt mit der Begründung, nach dem Stiftungsstatut bleibe das Vermögen dem Zwecke der Stiftung gesichert, auch wenn, nach dem im Stiftungsstatut enthaltenen Vorbehalt, später

Änderungen an der Stiftung vorgenommen werden sollten. Dass das Stiftungsvermögen in einer unverzinslichen Forderung an die Kollektivgesellschaft bestehe, hindere die Befreiung nicht. Übrigens habe die Stifterin der Stiftung in den Jahren 1940 bis 1943 Zuwendungen gemacht, die den überhaupt denkbaren Ertrag des Stiftungsvermögens wie auch die Aufwendungen der Stiftung für Wohlfahrtszwecke weit übersteigen. Unter diesen Umständen seien die Voraussetzungen nach Art. 12, Ziff. 4bis WOB I zweifellos erfüllt (Entscheid vom 8. März 1946).

*C.* — Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, diesen Entscheid aufzuheben und die Personalfürsorgestiftung der Firma H. für ein Vermögen von Fr. 400,000.— wehropferpflichtig zu erklären. Sie führt zur Begründung aus, die Personalfürsorgestiftung der Firma H. erfülle die Voraussetzungen für die Befreiung nicht, weil der aus den beiden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern der Stifterin bestehende Stiftungsrat berechtigt sei, das Vermögen nach freiem Ermessen anzulegen, ohne für die daraus entstehenden Verluste verantwortlich zu werden, und weil das Stiftungsvermögen in Form einer Forderung an die Stifterin bestellt werde, zu deren Verzinsung die Stifterin nicht verpflichtet sei. Eine derartige Ordnung widerspreche den Anforderungen, die an eine reine Personalfürsorgestiftung gestellt werden müssten.

*D.* — Die kantonale Rekurskommission und die Beschwerdegegnerin beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Rekurskommission bemerkt im wesentlichen, dass eine Entfremdung des Stiftungsvermögens möglich wäre, lasse sich auf Grund der Ordnung im Stiftungsstatut nicht annehmen. Unbegründet sei auch der Vorwurf, dass das Vermögen der Stiftung von der Stifterin als billiger unkündbarer Kredit ausgenützt werde. Eine anderweitige Anlage des Vermögens sei — wie im kantonalen Rekursverfahren glaubhaft dargetan wurde — lediglich aus Sicherheitsgründen unterblieben. Ausserdem seien aber auch die

erheblichen weiteren Zuwendungen zu berücksichtigen, die für die Stiftung aufgebracht worden seien.

Auch die Beschwerdegegnerin bestreitet die Möglichkeit einer Entfremdung des Stiftungsgutes. Wenn dem Stiftungsrat vorbehalten werde, das Stiftungsvermögen nach freiem Ermessen, d. h. nicht in einer Forderung an die Firma H. anzulegen, ohne dabei für Verluste verantwortlich zu werden, so sei dies mit Rücksicht darauf geschehen, dass in wenig stabilen Zeiten auch mündelsichere Anlagen Kursverluste bringen können, die die Zinserträge vieler Jahre aufzehren. Der Stiftungsrat habe nie etwas anderes beabsichtigt, als das Stiftungsvermögen in schweizerischen mündelsicheren Obligationen anzulegen. Tatsächlich seien denn auch im Juni 1945, bei einem Stiftungsvermögen von Fr. 437,000.—, Fr. 350,000.— in eidgenössischen Obligationen angelegt worden. — Dass das Einkommen der Stiftung für andere als Wohlfahrtszwecke verwendet werde, weise die Beschwerdeführerin nicht nach. Die Firma habe das Stiftungsgut gleich ihren eigenen Mitteln verwaltet, d. h. angesichts der damaligen Unsicherheit verzinslicher Anlagen zinslos bei schweizerischen Banken stehen lassen. Über die Richtigkeit einer derartigen Anlagepolitik seien zwar Meinungsverschiedenheiten denkbar. Doch ändere das nichts daran, dass kein Einkommen der Stiftung zu stiftungsfremden Zwecken verwendet worden sei. Übrigens bestreite die eidg. Steuerverwaltung nicht, dass die sukzessiven Zuwendungen der Kollektivgesellschaft H. einen normalen Ertrag des Stiftungsvermögens erheblich überstiegen.

Das Bundesgericht hat den angefochtenen Entscheid aufgehoben und die Personalfürsorgestiftung wehroffentlich erklärt,

*in Erwägung:*

1. — Nach Art. 12, Ziff. 4bis WOB I sind vom eidgenössischen Wehroffentlichkeit befreit die nach Art. 80 f. ZGB errichteten Stiftungen, deren Vermögen dauernd Zwecken

der Wohlfahrt von Angestellten und Arbeitern einer oder mehrerer Unternehmungen gewidmet ist und deren Einkommen ausschliesslich für solche Zwecke verwendet wird. Es werden also zwei Erfordernisse aufgestellt, damit die Befreiung eintritt, das Vermögen der Stiftung muss dauernd dem Personalfürsorgezweck gewidmet sein, und das Einkommen der Stiftung muss ausschliesslich für solche Zwecke verwendet werden.

2. — Auf Grund der Ordnung des Stiftungsstatuts darf davon ausgegangen werden, dass die Widmung des Stiftungskapitals von Fr. 400,000.— als definitiv anzusehen ist und dass das Kapital dem Stiftungszweck auf alle Fälle gesichert bleibt. Die Stiftungsurkunde behält zwar die Möglichkeit von späteren Abänderungen der Stiftungsordnung vor, indessen dürfen dabei (Ziff. II, Abs. 3) die « bis zu diesem Zeitpunkte » der Stiftung zugeführten Mittel dem Stiftungszweck nicht entfremdet werden. Was die Stiftung bis dahin erhalten hat, also auch das ursprüngliche Guthaben von Fr. 400,000.— (in seinem jeweiligen Bestande), soll dem Stiftungszweck verbleiben. Es kann übrigens auch bei Auflösung der Stiftung nicht zurückgenommen werden. Denn es darf in diesem Falle darüber nicht anders als « im Sinne des Stiftungszweckes » (Ziff. V, Abs. 2) verfügt werden. In den Anordnungen über die Anlage des Stiftungsvermögens und die Verantwortung für daraus etwa entstehende Verluste (Ziff. III, Abs. 2) sodann liegt wohl kaum eine Ermächtigung zu Spekulationsgeschäften mit dem Stiftungsgute. Sie sollen wohl, richtig verstanden, dem Stiftungsrate ermöglichen, über die Anlage des Stiftungsvermögens, vor allem die Umwandlung der zinslosen Anlage bei der Firma in verzinsliche Anlagen, nach bestem Wissen und Gewissen zu entscheiden im Rahmen der Gesichtspunkte, von denen die Stiftungsräte bei den eigenen Anlagen der Firma ausgehen; es soll also die Auffassung des Stiftungsrates über die jeweiligen Verhältnisse des Anlagemarktes massgebend sein. Dem Stiftungsrate werden damit wohl kaum weitere

Befugnisse eingeräumt, als ihm nach der gesetzlichen Ordnung der Stiftungsverwaltung ohnehin zustehen würden. Im übrigen untersteht die Stiftungsverwaltung der Stiftungsaufsicht. Diese hätte von amteswegen einzuschreiten, wenn der Stiftungsrat Massnahmen treffen sollte, die einer sachgemässen Verwaltung des Stiftungsvermögens nicht mehr entsprächen. Auch in dieser Beziehung darf also die Widmung des Vermögens für die Zwecke der Stiftung als gesichert angesehen werden.

3. — Gleichwohl ist das Begehren um Befreiung vom Wehropfer nicht begründet. Denn die Stifterin hat das Stiftungsvermögen dem Wohlfahrtszwecke nicht vollständig zugewendet, sondern sie hat ihre Zuweisung auf den Kapitalbetrag beschränkt, die Nutzung am Stiftungsgute dagegen zurückbehalten. Damit ist aber das Stiftungsgut dem Stiftungszwecke nicht ganz gewidmet, sondern es dient, solange diese Ordnung beibehalten wird, gleichzeitig einem doppelten Zweck. Einerseits bildet es eine Reserve, die im wesentlichen für die statutarischen Leistungen zurückgestellt ist, die der Stiftung später, vielleicht in einem entfernt liegenden Zeitpunkte erwachsen mögen bei Auflösung der Unternehmung H., oder in Krisenzeiten, in denen die Firma die laufenden Leistungen für die Personalfürsorge nicht aufzubringen vermag, sowie als Ausgleichsfonds für den Fall, dass die Leistungen, die während des Bestandes der Unternehmung H. fortlaufend zu Lasten der Stiftung zugesprochen werden, die Zuwendungen vorübergehend übersteigen, die die Unternehmung hierfür jährlich aus Mitteln des Geschäftsbetriebes zur Verfügung stellt. Ein solcher Überschuss ergab sich auf den 31. Januar 1941, also zu Beginn des zweiten Jahres nach Errichtung der Stiftung, anlässlich der Entlassung von 19 Arbeitskräften. Er betrug Fr. 8650.— und wurde auf Ende 1941 ausgeglichen. Seither genügten die Zuwendungen der Firma zur Deckung der Leistungen, die der Stiftungsrat zusprach. — Andererseits bildet der Stiftungsfonds, soweit er nicht zu derartigen Überbrückungen in Anspruch

genommen ist, eine Verstärkung der Betriebsmittel der Unternehmung und sollte als für Zwecke des Geschäftsbetriebes dauernd in Anspruch genommenes fremdes Kapital verzinnt werden. Dadurch, dass die Stifterin die normale Verzinsung bei der Zuwendung statutarisch ausgeschlossen hat, nimmt sie das Stiftungskapital, solange es lediglich Garantiefonds für eine spätere — vielleicht in heute unabsehbarer Zeit liegende — Verwendung zurückgelegt worden ist, mit für einen Zweck in Anspruch, der mit der Fürsorge nichts zu tun hat, im Hinblick auf welche in Art. 12, Ziff. 4bis WOB I eine Befreiung vom Wehropfer angeordnet worden ist.

Darauf, wie die Firma H. ihre eigenen Mittel anlegt, wenn sie verfügbar werden, kann es nicht ankommen. Denn das Stiftungsgut wäre, wenn es der Stiftung ganz und zu ausschliesslicher Verwendung zugesprochen würde, für die Stifterin und für deren Geschäftsbetrieb zu fremden Mitteln geworden und hätte, wenn eine vollständige Ausscheidung beabsichtigt gewesen wäre, im Betrieb der Firma H. als eine Schuld, als langfristiges Darlehen behandelt werden müssen. Es wäre dafür demnach die Verzinsung zu gewähren gewesen, die Unternehmungen von der Art der Stifterin sonst für solche Darlehen aufzubringen haben. Die Firma H. behandelt aber das Stiftungsgut, solange es nicht in Anspruch genommen ist, wie ihre eigenen Mittel, sieht also von einer vollständigen Ausscheidung des Stiftungsgutes und seiner Zuweisung an die Stiftung zu ausschliesslicher Verwendung ab.

Die jährlichen Zuwendungen der Firma H. aber dienen offensichtlich im wesentlichen den laufenden Bedürfnissen der Stiftung. Sie werden zudem nach ausdrücklicher Ordnung im Stiftungsstatut durchaus freiwillig, lediglich auf Zusehen hin erbracht und vermögen die mangelnde Verzinsung des Stiftungsgutes schon deshalb nicht zu ersetzen, weil jede Garantie dafür fehlt, dass sie regelmässig und dauernd, auch bei schlechtem Geschäftsgang, ausgerichtet würden.