Urteilskopf

105 Ib 1

1. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 6. April 1979 i.S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X. und Verwaltungsgericht des Kantons Luzern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Wehrsteuer; Art. 21 Abs. 1 und 4 WStB.

Die Entschädigung für die Tätigkeit als Zivilschutz-Ortschef ist nicht Ersatz der mit einer Dienstleistung verbundenen Sonderaufwendungen (in analoger Anwendung von Art. 21 Abs. 4 WStB), sondern Einkünfte aus einer Nebenbeschäftigung und unterliegt daher der Wehrsteuerpflicht.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale; art. 21 al. 1 et 4 AIN.

L'indemnité versée pour ses activités à un chef local de protection civile ne constitue pas la compensation de dépenses spéciales occasionnées par le service fait (art. 21 al. 4 AIN par analogie), mais le revenu d'une activité accessoire. Elle est dès lors soumise à l'impôt pour la défense nationale.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale; art. 21 cpv. 1 e 4 DIN.

L'indennità versata a un capo locale della protezione civile per la sua attività non costituisce la compensazione delle spese speciali cagionate dal servizio fatto (applicazione analogica dell'art. 21 cpv. 4 DIN), bensì il reddito proveniente da un'attività accessoria; come tale essa è soggetta all'imposta per la difesa nazionale.

Sachverhalt ab Seite 1

BGE 105 Ib 1 S. 1

X. ist Bankangestellter und daneben als Zivilschutz-Ortschef in einer luzernischen Gemeinde tätig. Für diese Tätigkeit wurde ihm für das Jahr 1976 eine Entschädigung ausbezahlt. Die Veranlagungsbehörde hat diese Entschädigung als steuerbares Einkommen aufgerechnet, und hielt daran auch im Einspracheverfahren fest. Das luzernische Verwaltungsgericht hat auf Beschwerde von X. hin den Einspracheentscheid aufgehoben und das der Wehrsteuer unterliegende Einkommen neu festgesetzt, da es die in Frage stehende Entschädigung nicht als steuerbares Einkommen betrachtete. Die Eidg. Steuerverwaltung erhebt gegen diesen Entscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweiz. Bundesgericht. Es wird beantragt, das steuerbare Einkommen

BGE 105 Ib 1 S. 2

neu festzusetzen, unter Einbezug der Einkünfte aus der Tätigkeit als Zivilschutz-Ortschef. Das Bundesgericht

heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

Erwägungen:

1. Nach Art. 21 Abs. 1 WStB ist das "gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen" wehrsteuerpflichtig. Im Wehrsteuerbeschluss fehlt eine eigentliche Definition des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs, und die in Absatz 1 lit. a-f aufgeführte Enumeration ist nicht abschliessend, sondern nur beispielhaft (ASA 43, Nr. 41, S. 581 f., 583 E. 3; HÖHN, Steuerrecht, S. 82). Von der Systematik des Wehrsteuerbeschlusses her betrachtet unterliegt der Wehrsteuer als Gesamteinkommenssteuer jedwelches Einkommen, das nicht ausdrücklich vom Beschluss als nichtsteuerbarer Bestandteil des Einkommens von der Steuer ausgenommen ist (vgl. Art. 21 Abs. 3 und 4 WStB).

2. Nach Art. 21 Abs. 4 WStB gilt vom Militärsold nur der Teil als steuerbar, der die mit der Dienstleistung verbundenen, nach den Weisungen des Eidg. Finanz- und Zolldepartements zu bemessenden Sonderaufwendungen übersteigt. Hierzu wird in Art. 1 der Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements über die Behandlung des Militärsoldes bei der Wehrsteuer vom 16. Oktober 1958 (SR 642.111) präzisierend ausgeführt, die mit der Leistung von Militärdienst verbundenen Sonderaufwendungen gemäss Art. 21 Abs. 4 WStB seien gleich hoch wie der Militärsold zu bemessen. Dies bedeutet, dass der Militärsold in voller Höhe nicht als wehrsteuerpflichtiges Einkommen gilt.

3. Art. 34 ff. des Zivilschutzgesetzes (ZSG) umschreiben die Zivilschutzdienstpflicht. Nach Art. 46 Abs. 1 ZSG hat Anspruch auf eine Vergütung, wer in Kursen, in Übungen und an Rapporten oder in Zeiten aktiven Dienstes Schutzdienst oder Nothilfe leistet, sofern er mindestens während drei aufeinanderfolgenden Stunden beansprucht wird. Daneben können dem in einer Schutzorganisation Eingeteilten grundsätzlich auch ausserdienstliche Aufgaben erwachsen (Art. 67 Abs. 1 Verordnung über den Zivilschutz ZSV). Dabei wird in Abs. 2 der zitierten Bestimmung insbesondere angeführt, Vorgesetzte und

Spezialisten hätten die für die Durchführung von Kursen, Übungen und Rapporten notwendigen Vorarbeiten zu treffen. Im Bundesratsbeschluss über die Funktionsstufen und Vergütungen im Zivilschutz vom 17. November 1971 (SR 521.2) wird in Anwendung von Art. 46 Abs. 2 ZSG die Höhe der Vergütung für die dienstliche Tätigkeit der Angehörigen der einzelnen Funktionsstufen festgesetzt. Art. 46 Abs. 2 ZSG nennt dabei als Richtlinie, die Vergütung habe sich "im Rahmen der Soldansätze in der Armee" zu bewegen.

4. An sich ist die Vergütung für die Leistung von Zivilschutzdienst im Wehrsteuerbeschluss nicht ausdrücklich von der Wehrsteuerpflicht ausgenommen. Das Bundesamt für Zivilschutz hat jedoch mit Kreisschreiben Nr. 207 vom 11. Mai 1971 die Vergütung gemäss Art. 46 ZSG dem Militärsold (Art. 21 Abs. 4 WStB) wehrsteuerrechtlich gleichgestellt, was bedeutet, dass auf ihr keine Wehrsteuer erhoben wird. Dagegen unterliegen die sogenannten Taggelder diesem Kreisschreiben gemäss der Wehrsteuerpflicht. Die wehrsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Militärsold und Vergütung für die Leistung von Zivilschutzdienst im Sinne von Art. 46 Abs. 1 ZSG entspricht der gesetzgeberischen Richtlinie für die Bemessung dieser Leistungen, wonach sich die Vergütung im Rahmen der Soldansätze in der Armee zu bewegen habe (Art. 46 Abs. 2 ZSG).

5. Im vorliegenden Fall ist nach dem Gesagten für die steuerrechtliche Behandlung der Einkünfte des Be-

schwerdegegners als Zivilschutz-Ortschef massgebend, ob es sich dabei um eine dienstliche Tätigkeit im Sinne von Art. 46 Abs. 1 ZSG, oder aber eine ausserdienstliche im Sinne von Art. 67 Abs. 1 ZSV handelt. Handelt es sich um Einkünfte aus der Leistung von Zivilschutzdienst im Sinne von Art. 46 Abs. 1 ZSG, so unterstehen diese von vornherein nicht der Wehrsteuerpflicht. Handelt es sich dagegen um Einkünfte in Erfüllung ausserdienstlicher Aufgaben (Art. 67 Abs. 1 ZSV), so ist zu prüfen, ob die allgemeinen Voraussetzungen der Unterstellung unter die Umschreibung des Einkommens gemäss Art. 21 WStB gegeben sind. a) Aus den Akten geht klar hervor, dass es sich bei der fraglichen Tätigkeit des Beschwerdegegners um eine ausserdienstliche Tätigkeit im Sinne von Art. 67 Abs. 1 ZSV handelt. Es handelt sich offensichtlich nicht um Tätigkeiten, wie sie in

Art. 46 Abs. 1 ZSG umschrieben sind (Leistung von Schutzdienst oder Nothilfe in Kursen, Übungen und an Rapporten oder in Zeiten aktiven Dienstes). Alles, was diesen in der zitierten Bestimmung umschriebenen Dienstleistungsformen nicht entspricht, muss als ausserdienstliche Tätigkeit betrachtet werden. Auch der Beschwerdegegner selbst stellt diese Qualifikation als ausserdienstliche Tätigkeit nicht ausdrücklich in Abrede, auch wenn er feststellt, auch diese Dienstleistungen würden im Rahmen des gesamten Zivilschutzes erbracht, was unbestritten ist. Auch aus der Beweisauskunft des ehemaligen Präsidenten des luzernischen Gemeindeammänner-Verbandes, der Empfehlungen für die Entschädigung der Ortschefs und Zivilschutzstellenleiter ausgearbeitet hat, ergibt sich ohne weiteres, dass die Erfüllung der Aufgaben des Zivilschutz-Ortschefs als ausserdienstliche Tätigkeit betrachtet wird. Wäre die Tätigkeit des Beschwerdegegners eine dienstliche im Sinne von Art. 46 Abs. 1 ZSG, so würde sich die Vergütung unmittelbar auf der Grundlage des Bundesratsbeschlusses über die Funktionsstufen und Vergütungen im Zivilschutz vom 17. November 1971 bestimmen, und es wäre nicht notwendig gewesen, für die Entschädigung Empfehlungen an die Gemeinden zu erlassen. Somit fällt die wehrsteuerrechtliche Gleichstellung der fraglichen Entschädigung mit dem Militärsold aufgrund des Kreisschreibens des Bundesamtes für Zivilschutz vom 11. Mai 1971 von vornherein ausser Betracht.
b) Die fragliche Entschädigung des Beschwerdegegners ist auch im Lichte der allgemeinen Umschreibung des Einkommens gemäss Art. 21 WStB als steuerpflichtig zu betrachten. Gemäss Beweisauskunft des ehemaligen Präsidenten des Gemeindeammänner-Verbandes basiert die Bemessung der Entschädigung auf dem geschätzten Zeitaufwand (in Funktion der Einwohnerzahl), der Verantwortung und dem Entschädigungsansatz für Dienstleistungen des Ortschefs. Zeitaufwand und Verantwortung müssen nun aber als allgemeine Faktoren der Einkommensbemessung betrachtet werden. Dies gilt auch dann, wenn die Entschädigung als Pauschale in Abhängigkeit zur Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde festgelegt wird. Der Wehrsteuerbeschluss nimmt, wie schon ausgeführt, die Vergütung oder Entschädigung für die Leistung dienstlicher und ausserdienstlicher Aufgaben im Rahmen des Zivilschutzes

nicht ausdrücklich von der Wehrsteuerpflicht aus. Erst das erwähnte Kreisschreiben des Bundesamtes für Zivilschutz hat die Gleichstellung insoweit herbeigeführt, als es sich um eine dienstliche Tätigkeit gemäss Art. 46 ZSG handelt. Geht man somit davon aus, Art. 21 Abs. 4 WStB sei für den Bereich des Zivilschutzes grundsätzlich analog anzuwenden, so muss sich die Auslegung vom gesetzgeberischen Sinn der in Art. 21 Abs. 4 WStB für den Militärsold niedergelegten Ausnahmeregelung leiten lassen. Gesetzgeberisches Motiv für die Nichtunterstellung des Militärsoldes unter die Wehrsteuerpflicht ist die Annahme, dieser übersteige in der Regel die mit der Dienstleistung verbundenen "Sonderaufwendungen" nicht (vgl. Art. 1 der Verfügung des Eidg. Finanz-

und Zolldepartementes über die Behandlung des Militärsoldes bei der Wehrsteuer). Unter diesen "Sonderaufwendungen" sind die mit der Einkommenserzielung unmittelbar verbundenen Gewinnungskosten zu verstehen (vgl. HÖHN, a.a.O., S. 88 f.; S. 100 ff.). Die dem Beschwerdegegner ausgerichtete Pauschale für seine Tätigkeit als Zivilschutz-Ortschef mag gering bemessen sein, es wird aber weder vom Verwaltungsgericht noch vom Beschwerdegegner selber behauptet, sie übersteige die mit der Einkommenserzielung verbundenen Gewinnungskosten nicht, was für den Militärsold und die Vergütung für Zivilschutzdienst regelmässig zutrifft. Dies geht auch daraus hervor, dass die Empfehlungen des luzernischen Gemeindeammänner-Verbandes für die Entschädigung der Ortschefs und Zivilschutzstellenleiter in den gemeinsamen Bestimmungen ausdrücklich Porti, Telefon, Büromaterial und Lokalmiete als durch die ausgerichtete Entschädigung nicht abgegolten betrachten. Daraus kann geschlossen werden, dass die mit der Einkommenserzielung verbundenen Aufwendungen dem Beschwerdegegner separat entschädigt worden sind. Somit handelt es sich bei den fraglichen Einkünften um Einkommen aus einer Nebenbeschäftigung und nicht um Ersatz der mit der Dienstleistung verbundenen Sonderaufwendungen im Sinne von Art. 21 Abs. 4 WStB. In diesem Sinne hat das Bundesgericht in analogen Fällen schon früher entschieden (vgl. ASA 14, Nr. 44, S. 191 ff.). Somit sind die fraglichen Einkünfte unter Berücksichtigung eines pauschalierten Gewinnungskostenabzugs im Sinne des Antrages der Eidg. Steuerverwaltung als wehrsteuerpflichtig zu betrachten.