

pas pour but de réaliser des bénéfices. Ces circonstances ont sans doute pour conséquence qu'elle prête à un taux moins élevé que ne le ferait un établissement privé ou un simple particulier qui serait autorisé à exercer la profession de prêteur sur gages, mais, à cette différence près, elle exerce son activité à l'égal de ceux-ci et cela suffit pour dire que les ventes auxquelles elle fait procéder sont faites à titre professionnel. D'autre part, il est également possible que si ces ventes sont imposées, cela se traduise par une diminution du montant des offres au cours des enchères et par contrecoup du montant des prêts qu'elle pourra faire, mais cela n'est pas non plus une raison pour affranchir ces ventes de l'impôt, car c'est en définitive l'acheteur qui paye l'impôt et il n'y a pas de motif de le traiter plus favorablement que s'il se procurait le même objet chez un revendeur quelconque ou même dans une vente publique aux enchères.

3. — La recourante se plaint, d'autre part, que l'Administration fédérale des contributions ait jugé qu'elle était assujettie à l'impôt sur le luxe dès l'entrée en vigueur de l'arrêté du 13 octobre 1942, c'est-à-dire dès le 31 du même mois. Elle ne prétend pas toutefois que cette mesure soit illégale au regard de l'arrêté, et cela n'est du reste pas le cas. Quant au moyen consistant à dire que la décision impliquerait une violation du principe de l'égalité devant la loi, du fait que l'administration fédérale des contributions aurait totalement exonéré de l'impôt jusqu'en 1946 les huissiers judiciaires genevois dont les ventes ont cependant un caractère indiscutablement volontaire, il n'est pas fondé. Comme le fait justement observer l'Administration fédérale des contributions, le cas des huissiers n'est pas le même que celui de la recourante. Pas plus qu'avant 1946, l'Administration fédérale des contributions ne les considère comme assujettis personnellement à l'impôt à l'occasion des ventes qu'ils font au nom de leurs clients et si c'est à eux qu'elle en réclame le paiement depuis 1946, c'est par mesure de simplification ; il n'était

évidemment pas possible, d'autre part, de leur réclamer en 1946 un rappel d'impôt pour les ventes antérieures.

*Le Tribunal fédéral prononce :*

Le recours est rejeté.

**60. Auszug aus dem Urteil vom 13. Juli 1948 i. S. Auto-Has A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.**

*Luxussteuer :*

1. Begriff des Entgelts (Art. 15 LStB). Anwendung auf das Abzahlungsgeschäft.
2. Berechnung des Entgelts beim Umtausch von Luxuswaren (Art. 15 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 LStB).

*Impôt sur le luxe :*

1. Notion de la rémunération (art. 15 AIL). Application aux ventes par acomptes.
2. Calcul de la rémunération en cas d'échange d'articles de luxe (art. 15 al. 3, art. 20 al. 3 AIL).

*Imposta sul lusso :*

1. Nozione della controprestazione (art. 15 DIL). Applicazione alla vendita a pagamento rateale.
2. Calcolo della controprestazione in caso di cambio di merci di lusso (art. 15 cp. 3, art. 20 cp. 3 DIL).

A. — Die Auto-Has A.-G. befasste sich bis Ende April 1944 auch mit der gewerbsmässigen Lieferung von Radioapparaten und deren Bestandteilen im Detail und war daher gemäss Art. 18 LStB im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Die eidg. Steuerverwaltung fordert von ihr für die Zeit vom 1. Januar 1943 bis zum 30. April 1944 Luxussteuern auf nicht versteuerten Umsätzen nach, insbesondere auf Teilzahlungszuschlägen, Vertragsspesen und einem Differenzposten, der zum Teil darauf zurückgeführt wird, dass die Auto-Has A.-G. bei Verkäufen gebrauchte Apparate in Zahlung genommen und dabei nur den vereinnahmten Barbetrag, das Aufgeld, versteuert habe (Einspracheentschied vom 12. April 1948).

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die Auto-Has A.-G., den Einspracheentscheid aufzuheben und den geforderten Steuerbetrag herabzusetzen.

Sie führt aus, für die Teilzahlungszuschläge und Vertragsspesen könne keine Luxussteuer verlangt werden, da sie nicht Entgelt für die Ware im Sinne der Art. 13, 15 LStB seien. Gegenleistung für die Lieferung der Ware sei nur deren Detailverkaufswert, nicht aber all das, was für die Krediterteilung und die damit verbundenen Spesen (Barauslagen für die Eintragung des Eigentumsvorbehaltes, die Information usw.) vergütet werden müsse. Mit den Zinsen bei Abzahlungsgeschäften sei auch das Risiko berücksichtigt, welches der Lieferer trage und welches hier der Beschwerdeführerin vom Finanzierungsinstitut, dem sie die ausstehenden Kaufpreisforderungen abtrat, überbunden worden sei. Der Kunde, der genötigt sei, den Kaufpreis in Raten zu zahlen, dürfe nicht schlechter gestellt werden als derjenige, der den Radiohändler sofort vollständig befriedige, aber hiefür bei einer Bank ein Darlehen aufnehmen müsse. Zudem müsste, sofern auch die Teilzahlungszuschläge besteuert würden, der Kunde auf der schon bezahlten Luxussteuer, die ihm ja mit dem Kaufpreis auch gestundet worden sei, nochmals Luxussteuer entrichten. Im Ergebnis würde nicht die Luxusware, sondern die Inanspruchnahme von Kredit mit Luxussteuer belastet.

Es gehe nicht an, beim Umtausch von Radioapparaten die Luxussteuer für den ganzen Verkaufswert des nunmehr gelieferten Apparates zu fordern. Es handle sich nicht um einen neuen Verkauf, bei dem ein gebrauchter Apparat in Zahlung genommen würde, sondern eben bloss um einen Umtausch, bei dem der ursprünglich gelieferte Apparat zum vollen Preise zurückgenommen werde. Wenn gleich teure Apparate ausgetauscht werden, dürfe daher keine Luxussteuer mehr verlangt werden. Entsprechend habe der Kunde dann, wenn er einen teureren Apparat eintausche, nur für den Mehrpreis die Steuer zu bezahlen, da er sie für den infolge des Tausches angerechneten Betrag schon entrichtet habe. —

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

*Aus den Erwägungen :*

1. — Radioapparate und deren Bestandteile gehören zu den Warengattungen, die in Anlage II zum LStB verzeichnet sind. Die Beschwerdeführerin, welche solche Waren gewerbsmässig im Detail lieferte, hatte daher hiefür die Luxussteuer zu entrichten (Art. 1 Abs. 2, Art. 7, 9 f. LStB). Nach Art. 13 Abs. 1 lit. b, Art. 16 und 20 LStB wird die Steuer auf Lieferungen von Waren der in Anlage II bezeichneten Art von der Summe der während der vierteljährlichen Steuerperiode vereinnahmten Entgelte berechnet. Gemäss Art. 15 Abs. 1 daselbst gehört zum Entgelt alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung der Ware erhält.

Diese Ordnung entspricht im wesentlichen derjenigen des Warenumsatzsteuerbeschlusses, wonach bei Lieferungen die Steuer ebenfalls von der Summe der während der Steuerperiode vereinnahmten Entgelte berechnet wird (Art. 20) und wonach zum Entgelt alles gehört, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Ware erhält (Art. 22 Abs. 1). Im Urteil vom 20. September 1946 i. S. Friderich A.-G. (nicht veröffentlicht) hat das Bundesgericht den Begriff des Entgelts im Warenumsatzsteuerrecht näher erläutert. Es hat ausgeführt: « Es ist... ohne weiteres ersichtlich, dass das Gesetz mit der gewählten Umschreibung die *Gesamtheit* der Leistungen umfasst, die der Grossist, der liefert, (oder an seiner Stelle ein Dritter) zufolge der Lieferung erhält. Das bedeutet, dass die Steuer, die der liefernde Grossist schuldet, auf der Bruttoeinnahme zu berechnen ist, die er zufolge der Lieferung erzielt... Die Bruttoeinnahme aber umfasst alle Leistungen, die dem Abnehmer überbunden werden, ohne Unterschied danach, ob sie für den Empfänger der Leistung Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen... Es ist zuzugeben, dass die Definition, Gegenleistung für die Ware, eine Einschränkung enthält, und dass an sich zu-

nächst eine Aufteilung des für die Ware empfangenen Entgelts in Warenpreis im engern Sinne und mit der Übereignung der Ware verbundene Nebenleistungen gedacht werden könnte. Indessen erscheint diese Auslegung deswegen schlechtweg ausgeschlossen, weil das Gesetz ausdrücklich ‚alle‘ Gegenleistungen für die Ware in das Entgelt einbezieht, also auch die Nebenleistungen. Denn eine Anordnung, die grundsätzlich ‚alle‘ Gegenleistungen für die Ware umfasst (Art. 22 Abs. 1) und, anschliessend daran, einzeln bezeichnete mit der Lieferung verbundene Nebenleistungen nur unter näher bestimmten Voraussetzungen zum Abzuge zulässt (Art. 22 Abs. 2), kann nicht wohl anders verstanden werden, als dass diese Nebenleistungen an sich zum Entgelt im Sinne der Regel gehören würden. Sonst wären sie nicht nur bedingt auszunehmen gewesen. Andererseits liegt darin die Bestätigung, dass das Entgelt im Sinne der Regel die Nebenleistungen überhaupt umfasst und die Ausnahmen davon (Art. 22 Abs. 2) abschliessend aufgezählt sind.»

Diese Erwägungen treffen auch für den Begriff des Entgelts nach Art. 15 LStB zu, dessen Absätze 1 und 2 mit Art. 22 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 WUSTB sozusagen wörtlich übereinstimmen. Das Entgelt gemäss Art. 15 LStB umfasst daher alle Leistungen, die der Warenempfänger dem Lieferer machen muss, damit er die Ware erhält; ob sie für diesen Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen, ist gleichgültig. Die «Gegenleistung» nach Art. 15 LStB kann aus den angeführten Gründen nicht im Warenpreis im engern Sinne erblickt werden, — abgesehen davon, dass eine solche einschränkende Auslegung im Wortlaut dieser Bestimmung nicht die Stütze findet, die Art. 22 WUSTB auf den ersten Blick zu bieten scheint; spricht doch Art. 15 LStB von der Gegenleistung für die *Lieferung* der Ware, während in Art. 22 WUSTB von der Gegenleistung für die *Ware* die Rede ist.

Danach kann keinem Zweifel unterliegen, dass im hier zu beurteilenden Falle die vom Erwerber der Radio-

apparate vergüteten Vertragsspesen (für Information, Eintragung des Eigentumsvorbehalts usw.) und Teilzahlungszuschläge (Zinsen, in denen eine Risikoprämie enthalten ist) zum steuerpflichtigen Entgelt gehören; denn ohne ihre Zahlung wäre die Lieferung nicht erfolgt. Die gesetzliche Ordnung (Art. 15 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 LStB) schliesst es aus, sie vom steuerbaren Entgelt abzuziehen. Dabei ist es angesichts der Bestimmung in Art. 15 Abs. 1 LStB, welche dem Lieferer den an seine Stelle tretenden Dritten gleichsetzt, ohne Belang, dass die Teilzahlungszuschläge nicht an die Beschwerdeführerin direkt, sondern an Finanzierungsinstitute geleistet wurden, insbesondere da diese, trotz formeller Abtretung der Kaufpreisforderungen, lediglich Inkassomandatäre der Beschwerdeführerin waren.

Die Beschwerdeführerin scheint nach ihren Ausführungen die Warenumsatz- und Luxussteuer in den Kaufpreis einbezogen (verdeckt überwält) und mit diesem teilweise gestundet zu haben. Die Teilzahlungszuschläge wären in diesem Falle auch auf dem Betrag der überwälteten Abgaben erhoben worden. Nun bildet gemäss Art. 13 Abs. 2 LStB die Warenumsatzsteuer, auch wenn sie verdeckt überwält wird, nicht Bestandteil des steuerbaren Entgelts. Man kann sich daher fragen, ob die in den Teilzahlungszuschlägen enthaltene Entschädigung für die Kreditierung der Warenumsatzsteuer, die selbst nicht Entgelt ist, nichtsdestoweniger solches darstelle. Das ist indes zu bejahen, da anzunehmen ist, dass die Teilzahlungszuschläge auch insoweit zu den Gegenleistungen gehören, die der Empfänger erbringen muss, um die Ware zu erhalten. Übrigens dürfte man wohl auch davon ausgehen, dass die Warenumsatzsteuer in der beim Kaufabschluss geleisteten Barzahlung enthalten ist und somit für die Berechnung der Teilzahlungszuschläge nicht in Betracht fällt. — Ebenso sind die Zuschläge auch insoweit Entgelt, als sie eine Entschädigung für die Kreditierung der auf dem ursprünglichen Kaufpreis berechneten Luxus-

steuer, von der übrigens in Art. 13 Abs. 2 LStB nicht die Rede ist, in sich schliessen.

2. — Werden vereinnahmte Entgelte, für welche die Steuer entrichtet worden ist, zurückvergütet, so kann nach Art. 20 Abs. 3 LStB der dafür entrichtete Steuerbetrag von der Steuer in Abzug gebracht werden, die für das Kalendervierteljahr geschuldet ist, in dem die Rückerstattung erfolgte. Das gilt insbesondere für die Rückerstattung des Entgelts wegen Rückgängigmachung der Leistung. Der Rückgängigmachung der Leistung ist der Fall gleichzusetzen, wo der Lieferer gemäss vertraglicher Abmachung die gelieferte Ware zurücknimmt, den dafür bezahlten und allfällig noch geschuldeten Preis im vollen Umfange gutschreibt und anstelle der ursprünglichen Ware eine andere liefert. Dabei kann grundsätzlich nichts darauf ankommen, innert welcher Frist nach der ersten Lieferung dieser Umtausch stattfindet; indessen wird diese Frist in der Regel kurz sein, da der Lieferer länger gebrauchte Ware nicht mehr zum vollen Preise zurücknehmen wird. Wenn ohne Preisabzug umgetauscht wird, braucht der Lieferer die Luxussteuer für das erste Geschäft nicht zu entrichten; wenn er sie bereits entrichtet hat, kann er sie von der Steuer abziehen, die für die Steuerperiode geschuldet wird, in der das Umtauschgeschäft erfolgte. Hat der Steuerpflichtige die Steuer gemäss Art. 23 LStB auf den Abnehmer überwältzt, so hat er ihm neben dem Kaufpreis auch den Steuerbetrag gutzuschreiben; ist die Luxussteuer im Preis inbegriffen, so erfasst die volle Gutschrift des Preises ohne weiteres auch die überwältzte Luxussteuer. Andererseits hat der Lieferer die Luxussteuer für die Umtauschliefereung voll zu entrichten und darf sie auf den Käufer überwälzen. Anders wäre allenfalls zu entscheiden, wenn für die zurückgenommene Ware nur ein Teil des seinerzeit bezahlten Preises angerechnet würde; in diesem Falle hätte man es wohl nicht nur mit einem, sondern mit zwei steuerbaren Umsätzen zu tun, wobei für die Besteuerung des zweiten

Geschäftes der Betrag, der durch die Warehingabe ausgeglichen wird, in das Entgelt einzurechnen wäre (Art. 15 Abs. 3 LStB).

Hier hatte die Beschwerdeführerin gemäss Abmachung mit den Käufern die ursprünglich gelieferten Radioapparate, unter Gutschrift des vollen Preises für denjenigen der Umtauschapparate, zurückgenommen. Dabei hatte sie die Luxussteuer für die stornierten Verkäufe nicht entrichtet oder abgezogen. Dazu war sie nach dem Gesagten berechtigt. Die eidg. Steuerverwaltung hat denn auch insoweit keine Luxussteuer nachgefordert. Dagegen ist die Beschwerdeführerin dann ohne weiteres pflichtig, die Luxussteuer auf dem vollen Entgelt für die Umtauschapparate zu bezahlen und nicht nur, wie es geschehen ist, auf dem Aufgeld. Dem Käufer geschieht dadurch entgegen ihrer Meinung kein Unrecht; er hat die überwältzte Steuer nur einmal, nämlich vom Entgelt für die eingetauschte Ware, zu entrichten.

#### 61. Urteil vom 8. Oktober 1948 i. S. Lindner gegen eidg. Steuerverwaltung.

*Luxussteuer*: Im Registerverfahren sind getrennt in Rechnung gestellte « Auslagen für die Beförderung und Versicherung der Waren » von der Steuer ausgenommen (Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB). Was kann der Kürschner, der die Pelze seiner Kunden abholt, instandhält und nachher wieder abgeliefert, unter diesem Titel abziehen?

*Impôt sur le luxe*: Dans la procédure d'immatriculation les « frais d'expédition et d'assurance des articles » qui sont mis en compte séparément ne sont pas soumis à l'impôt (art. 15 al. 2 lit. a ALL). Quels sont les montants que peut déduire à ce titre le pelletier qui cherche à domicile les fourrures de ses clients, les entretient et ensuite les rapporte à leurs propriétaires?

*Imposta sul lusso*: Non sono soggette all'imposta le « spese di trasporto e d'assicurazione » che, nella procedura d'iscrizione, sono computate separatamente al cliente (art. 15 cp. 2 lett. a DIL). Quanto può dedurre a questo titolo il pellicciaio che va a prendere le pellicce al domicilio dei suoi clienti, le conserva e le riporta poi ai suoi proprietari?