

ait pris une décision. S'il refuse l'approbation, un recours de droit public n'aurait plus d'objet. S'il l'accorde, cette voie de recours restera ouverte à Eberhard.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral :

Déclare le recours irrecevable.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

27. Urteil vom 21. September 1951 i. S. Aktiengesellschaft vormals W. Achtnich & Co. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer : Der Grossist schuldet die Steuer für Eigenverbrauch auch dann, wenn er Produkte seines Betriebes zu wohltätigen Zwecken verschenkt.

Impôt sur le chiffre d'affaires : Le grossiste doit aussi l'impôt lorsque, pour des fins charitables, il fait cadeau de produits de son exploitation.

Imposta sulla cifra d'affari : Il grossista deve l'imposta sul consumo personale anche per i prodotti della sua azienda ch'egli dona a scopo di beneficenza.

A. — Die Aktiengesellschaft vormals W. Achtnich & Co. in Winterthur ist Grossist im Sinne des Warenumsatz-

steuerbeschlusses. Sie stellt gestrickte und gewirkte Unter- und Oberkleider her. Sie pflegt Spitälern, Sanatorien und andern öffentlichen Institutionen von ihren Fabrikaten zu spenden. Streitig ist, ob diese Verwendung als Eigenverbrauch unter die Warenumsatzsteuer falle. Die eidg. Steuerverwaltung hat die Frage bejaht und daher die von der Gesellschaft geforderte Rückerstattung eines für das 4. Quartal 1950 unter Vorbehalt bezahlten Steuerbetrreffnisses abgelehnt. Auf Einsprache hin hat sie an ihrem Standpunkte festgehalten (Entscheid vom 1. Juni 1951).

B. — Gegen den Einspracheentscheid führt die Gesellschaft Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass sie für freiwillige Vergabungen zu charitativen Zwecken an Spitäler, Sanatorien usw. keine Warenumsatzsteuer zu entrichten habe, und daher sei die Rückerstattung der unter diesem Titel für das 4. Quartal 1950 bezahlten Eigenverbrauchsteuer anzuordnen. Zur Begründung wird geltend gemacht :

Der Warenumsatzsteuerbeschluss erfasse nur Vorgänge des Wirtschaftslebens. Deshalb sei der Grossist nicht steuerpflichtig für Ware, welche ihm gegen seinen Willen, durch Verlust, Verderbnis, Brand, Diebstahl und dergleichen, abhandeln komme, wie die eidg. Steuerverwaltung in ihrer Mitteilung Nr. 3 vom 14. April 1942 anerkannt habe. Dasselbe müsse aber gelten für Schenkungen wohltätigen Charakters, weil der Grossist damit keine Umsätze im wirtschaftlichen Sinne tätige, keinen materiellen Vorteil erziele. Man könne sie nicht unter den Begriff des Eigenverbrauches im Sinne des Art. 16 WUSTB ziehen, weil sie weder Verbrauch seien, noch eigenen Zwecken des Grossisten dienten. Die eidg. Steuerverwaltung habe in jener Mitteilung auch festgestellt, dass kein steuerbarer Eigenverbrauch vorliege, wenn der Grossist eine Ware « zur Reparatur oder zum Ersatz einer bereits gelieferten Ware verwendet, für die er (unentgeltlich) einzustehen hat (z. B. Garantiarbeiten) ». Grund der Steuerfreiheit dieses

Tatbestandes könne nur die Unentgeltlichkeit sein; diese sei aber auch charakteristisch für die charitative Vergabung.

Die eidg. Steuerverwaltung berufe sich zu Unrecht auf Urteile des Bundesgerichts über die Besteuerung der Gratisabgabe von Warenmustern. Diese Praxis betreffe Geschenke, welche zu Werbezwecken oder aus andern geschäftlichen Motiven gemacht werden, nicht Gaben zu wohlthätigen Zwecken. Es komme auf den Grund der Schenkung an.

Unbegründet sei auch die Überlegung der eidg. Steuerverwaltung, die in Frage stehende Verwendung müsse besteuert werden, weil mit ihr die Ware aus dem Verkehr ausscheide, was nicht geschehen dürfe, ohne dass die Abgabe erhoben werde. Die Verwaltung habe in ihrer Mitteilung Nr. 3 selbst Fälle genannt, wo solches Ausscheiden die Steuerpflicht nicht nach sich ziehe. Ausserdem sei wiederholt festgestellt worden, dass der Grundsatz, wonach jede Ware nur einmal mit der Warenumsatzsteuer belastet werden soll, im Gesetz nicht streng durchgeführt sei. Wenn aber eine mehrfache Besteuerung zulässig sei, könne auch ein völliger Wegfall der Besteuerung dem Willen des Gesetzgebers nicht widersprechen.

Es werde bestritten, dass die Befreiung der charitativen Geschenke von der Steuer eine Besserstellung des Grossisten im Verhältnis zum Nichtgrossisten zur Folge hätte, wie die Verwaltung behaupte.

Sodann sei zu bedenken, dass die kantonale und die eidgenössische Gesetzgebung über die direkten Steuern Vergabungen zu wohlthätigen Zwecken unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer ausnehme und gemeinnützigen Institutionen weitgehend Steuerfreiheit zubillige. Es widerspreche diesen « ungeschriebenen Grundsätzen des schweizerischen Gemeinwesens », wohlthätige Handlungen andererseits der indirekten Steuer zu unterwerfen. Wenn auch die Steuerfreiheit charitativer Vergabungen im Warenumsatzsteuerbeschluss nicht ausdrücklich verankert sei, so ergebe sie sich doch aus dessen Auslegung. Ohne

klare Vorschrift sollten solche Schenkungen nicht besteuert werden. « Das schweizerische Staatswesen ist zum Glück kräftig und gesund genug, um sich zu erhalten, ohne dass die Caritas den Fiskus alimentieren muss. »

C. — Die eidg. Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Der BRB über die Warenumsatzsteuer beruht auf dem Gedanken, dass jede Ware auf dem Wege vom Produzenten zum Verbraucher grundsätzlich und — jedenfalls der Regel nach — nur einmal belastet werden soll, andererseits aber auch, soweit das Gesetz nicht Ausnahmen vorsieht, einmal unbedingt erfasst wird (Einphasenprinzip). Daher umschreibt das Gesetz den Gegenstand der Besteuerung industriell erzeugter Produkte als Lieferung und Eigenverbrauch (Art. 13 Abs. 1 lit. a), wobei für die Lieferung eine positive und für den Eigenverbrauch eine negative, alles nicht ausdrücklich Ausgenommene abschliessend erfassende Abgrenzung aufgestellt wird. Eigenverbrauch ist nach Art. 16 jede Verwendung, die nicht (Wieder-) Verkauf oder Verwendung als Werkstoff zu gewerbmässiger Herstellung von Waren oder Bauwerken für fremde Rechnung darstellt. Der Eigenverbrauch wird besteuert, weil mit ihm die Ware aus dem Verkehr ausscheidet, was nicht geschehen darf, ohne dass die Abgabe erhoben wird, welcher jede nicht ausdrücklich ausgenommene Ware unterliegt. Die Besteuerung der Lieferung, die bei einer Warenumsatzsteuer die Regel bildet, wird also ergänzt durch eine Besteuerung, die dort eingreift, wo eine Ware der Erfassung bei der Lieferung deshalb entgeht, weil der steuerpflichtige Grossist sie dem eigenen Konsum zuführt und damit der Verwendung zum (Wieder-) Verkauf oder als Werkstoff entzieht (BGE 74 I 418, 76 I 73 ff.).

Die Beschwerdeführerin schenkt öffentlichen Institutionen Produkte ihres Betriebes. Durch die Zuweisung zu solcher Gratisabgabe scheidet diese bisher nicht besteuert

ten Waren aus Fabrikation und Handel aus. Die Beschwerdeführerin verwendet sie selbst, zu Geschenkzwecken, also anders als zum (Wieder-) Verkauf oder als Werkstoff; sie gilt deshalb insoweit nach Umsatzsteuerrecht als Konsument. Man hat es daher mit Eigenverbrauch im Sinne des Art. 16 WUSTb zu tun, gleich wie in den vom Bundesgericht beurteilten Fällen der Gratisabgabe von Warenmustern (Entscheide vom 20. Oktober 1944 i. S. Geigy und vom 8. Oktober 1948 i. S. Robapharm, ASA 13, 407 ff. und 17, 286 ff.), Katalogen (Urteil vom 20. Mai 1949 i. S. Buchser, ASA 18, 149 ff.) und Musterbüchern (BGE 76 I 66 ff.).

2. — Die Einwendungen, welche in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vorgebracht werden, sind unbegründet:

a) Die Beschwerdeführerin vertritt, unter Hinweis auf die Praxis des Bundesgerichts betreffend Warenmuster, die Auffassung, dass Schenkungen nur dann unter Art. 16 WUSTb fallen, wenn sie zu Werbezwecken oder aus andern geschäftlichen Motiven vorgenommen werden, dagegen nicht, wenn sie charitativen Zwecken dienen. Das Gesetz spricht jedoch von «anderer Verwendung» schlechthin; es unterscheidet nicht nach deren Grund oder Zweck. Das Bundesgericht hat denn auch stets daran festgehalten, dass nach dem Wortlaut und nach der systematischen Bedeutung der in Art. 16 WUSTb getroffenen Abgrenzung jede andere Verwendung als zu den daselbst ausdrücklich ausgenommenen Zwecken steuerbaren Eigenverbrauch darstellt und dass dies insbesondere zutrifft für die Gratisabgabe von Waren, «sei es als Werbemittel, sei es aus andern Gründen» (vgl. das Urteil Robapharm, Erw. 1 und 2 b; ferner das Urteil Geigy, Erw. 2 c, wo die «reine Schenkung» ausdrücklich erwähnt ist).

b) Richtig ist, dass Ware, welche dem Grossisten gegen seinen Willen, durch Verlust, Diebstahl und dergleichen, abhanden kommt, der Eigenverbrauchsteuer nicht unterworfen ist. Der Grund liegt jedoch entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht darin, dass man es in solchen

Fällen nicht mit Vorfällen des normalen Wirtschaftslebens, mit Vorgängen, welche materielle Vorteile einbringen, zu tun hat, sondern darin, dass es überhaupt an einer Verwendung fehlt, weil der Grossist über die Ware noch gar nicht verfügt hat (BGE 76 I 73 ff.). Im Falle der Schenkung durch den Grossisten verhält es sich anders; sie ist von ihm gewollt und stellt daher eine Verwendung dar. Weil es nicht eine Verwendung zum (Wieder-) Verkauf oder als Werkstoff ist, liegt Eigenverbrauch gemäss Art. 16 WUSTb vor.

c) Diese Bestimmung ist nicht nur im Falle des eigentlichen «Verbrauches» der Ware zum eigenen (materiellen) Nutzen des Grossisten anwendbar. Der darin verwendete Begriff des Eigenverbrauchs ist nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen, sondern hat rein umsatzsteuerrechtliche Bedeutung: Er dient der Durchführung des dem Warenumsatzsteuerbeschluss zugrunde liegenden Prinzips, dass jede Ware auf dem Wege vom Hersteller zum Konsumenten einmal von der Abgabe erfasst werden soll. Zwar ist dieser Grundsatz im System der Grossistensteuer, wie es im Gesetze verwirklicht ist, nicht restlos durchführbar; er erleidet, wie die Beschwerdeführerin richtig bemerkt, gewisse Ausnahmen, so dass unter Umständen eine doppelte Belastung der Ware eintreten oder umgekehrt eine Ware der Besteuerung entgehen kann. Von Ausnahmen kann indes nur insoweit die Rede sein, als sich solche Unzukömmlichkeiten nach dem Gesetzestext und dessen vernünftiger Auslegung nicht vermeiden lassen (vgl. BGE 73 I 258 ff.).

d) Dass Schenkungen zu charitativen Zwecken keine «Umsätze im wirtschaftlichen Sinne» sind, ist unerheblich. Wenn der Grossist Waren aus seinem Lager, z. B. Lebensmittel, für seinen eigenen Bedarf ausscheidet, ist dies wirtschaftlich ebenfalls kein Umsatz, und doch wird diese Entnahme vom Gesetz wie die Lieferung als Umsatz behandelt, wie sich aus der Systematik seines ersten Teils,

insbesondere aus Art. 13 Abs. 1 lit. a sowie aus den unter dem Titel « Umsatz » zusammengefassten Art. 15 und 16 ergibt. Mit dieser gesetzlichen Fiktion eines Umsatzes (einer « Lieferung des Grossisten an sich selbst », BGE 76 I 73) wird verhindert, dass der Grossist einen ungerechtfertigten Vorteil genießt. Wie der Nichtgrossist oder der gewöhnliche Verbraucher, welchen beim Bezug von Waren für ihren Eigenbedarf die Umsatzsteuer überwältzt wird, so soll auch der Grossist, welcher Waren für seine eigenen Bedürfnisse verwendet, die durch die Abgabe bewirkte Preiserhöhung auf sich nehmen. Entsprechendes muss aber gelten für Waren, welche er zu wohltätigen Zwecken verschenkt. Gewiss ist weder die wohltätige Handlung noch die Entnahme der betreffenden Ware aus dem Lager ein Umsatz in des Wortes wirtschaftlicher Bedeutung. Aber die Nichtgrossisten und die gewöhnlichen Konsumenten müssen sich die Überwälzung der Steuer auch dann gefallen lassen, wenn sie die mit der Abgabe belastete Ware zum Zwecke der Wohltätigkeit verschenken wollen. Es ist daher richtig, dass auch der Grossist die Abgabe tragen muss, wenn er für eine charitative Vergabung, die er selbst machen will, Ware aus seinem Lager ausscheidet. Diese Verfügung ist, nach Wortlaut und Sinn des Art. 16 WUStB, gleich zu behandeln wie die Zuweisung zur Verwendung für den Eigenbedarf. In beiden Fällen liegt Eigenverbrauch und damit Umsatz in dem nach dem Warenumsatzsteuerbeschluss massgebenden weiten Sinne vor.

e) Auch daraus kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass die eidg. Steuerverwaltung in ihrer Mitteilung Nr. 3 unter den Fällen, wo nicht Eigenverbrauch anzunehmen ist, die Verwendung einer Ware für eine Garantiarbeit oder Ersatzlieferung des Grossisten genannt hat. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, dieser Tatbestand unterliege deshalb nicht der Eigenverbrauchsteuer, weil die Garantieleistung « unentgeltlich » erbracht werde, ist unrichtig. Es handelt sich vielmehr

um eine Leistung, welche der Grossist bei einer ersten Lieferung für den Fall der Feststellung von ihm zu verantwortender Mängel mitübernommen hat und deren Gegenwert im Entgelt für jene Lieferung eingeschlossen ist. Es geht also nicht um die Eigenverbrauch-, sondern um die Lieferungssteuer. Der Wortlaut jener Mitteilung ist freilich insofern etwas missverständlich, als von einer Leistung des Grossisten, « für die er (unentgeltlich) einzustehen hat », die Rede ist. Gemeint ist, dass für die Garantieleistung nicht noch besonders Rechnung gestellt werde.

f) Steuerbefreiungen sind nur zulässig, soweit das Gesetz sie vorsieht. Der Warenumsatzsteuerbeschluss befreit Waren, welche für wohltätige Vergabungen verwendet werden, nicht von der Abgabe. An diese Ordnung sind die zur Anwendung des Gesetzes berufenen Behörden gebunden. Übrigens lassen sich für sie auch sachliche Gründe anführen: Die Steuerfreiheit hätte nicht nur für wohltätige Vergabungen des Grossisten gewährt werden können, sondern es hätte um der Rechtsgleichheit willen auch die Rückerstattung der Steuer auf der Lieferung von Waren, welche von den Abnehmern für wohltätige Zwecke verwendet werden, vorgesehen werden müssen. Eine solche Regelung wäre aber praktisch kaum durchführbar. Sodann wäre mit der Möglichkeit zu rechnen, dass die Waren, welche wohltätigen Institutionen zugeführt werden, hinterher doch an gewöhnliche, der Wohltätigkeit nicht bedürftende Verbraucher gelangen (z. B. durch Kauf an einem Wohltätigkeitsbazar); in diesem Falle wäre die Steuerbefreiung nicht gerechtfertigt. Ausserdem erscheint die Belastung der Wohltätigkeit mit Warenumsatzsteuern nicht als untragbar.

3. — Wenn der Grossist einer wohltätigen Institution Ware zu herabgesetztem Preise verkauft, wird die Steuerbelastung freilich in der Regel kleiner sein als im Falle der Schenkung, da die Abgabe bei Lieferungen vom tatsächlich vereinnahmten Entgelt, beim Eigenverbrauch

vom Verkehrswert berechnet wird (Art. 20 WUSStB). Diese Unzukömmlichkeit muss jedoch, als Folge des Systems des Gesetzes, hingenommen werden. (Unter welchen Voraussetzungen die Steuerbehörde einem Rabattverkauf die Anerkennung versagen könnte mit der Begründung, es liege Steuerumgehung vor [Art. 8 Abs. 4 WUSStB], ist hier nicht zu prüfen.)

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

28. Urteil der I. Zivilabteilung vom 6. September 1951 i. S. Fraumünster-Verlag A.G. und Gen. gegen Kirchgemeinde Fraumünster und Zürich, Justizdirektion.

Handelsregister, Firmabezeichnung, Unzulässigkeit wegen Täuschungsgefahr und Verletzung öffentlicher Interessen ; Art. 944 OR.

Registre du commerce, désignation d'une maison. Inadmissibilité d'une raison de commerce à cause d'un risque de confusion et d'une atteinte à l'intérêt public ; art. 944 CO.

Registro di commercio, designazione d'una ditta. Inammissibilità d'una ditta commerciale a motivo d'un rischio di confusione e d'una lesione dell'interesse pubblico (art. 944 CO).

A. — Die 1933 gegründete Verlagsgesellschaft Präsens A.-G., die seit 1936 ihren Sitz an der Fraumünsterstrasse in Zürich hatte, änderte 1941 anlässlich des Überganges sämtlicher Aktien an Dr. Th. Rimli ihre Firma in Fraumünster-Verlag A.-G. ab. Ungefähr ein Jahr später verlegte sie ihren Sitz in den Stadtteil Aussersihl. 1944 gliederte sie sich als Tochtergesellschaft die Fraumünster-Verlagsbuchhandlung A.-G. an.

Unmittelbar nach der Firmaänderung von 1941 er suchte die Kirchgemeinde Fraumünster den Verlag, auf den Firmabestandteil « Fraumünster » zu verzichten, weil die Bezeichnung das Publikum leicht zu der irrigen Annahme verleiten könnte, dass hinter dem Unternehmen die Kirchgemeinde Fraumünster stehe oder dass sie sonst wie einen Zusammenhang mit dem Verlag aufweise. Der Verlag lehnte das Ansinnen jedoch ab, weil solche Befürchtungen unbegründet seien.

Fraumünster-Verlag und -Buchhandlung sind Unternehmen katholischer Richtung ; sie verbreiten neben neutralem Gedankengut solches von ausgesprochen katholischer Prägung. So nahmen sie im Jahre 1948 die Herausgabe und Verbreitung einer katholischen Familienbibel an die Hand. Das veranlasste die Kirchenpflege der Fraumünstergemeinde, der auch von Gemeindemitgliedern kritische Äusserungen über die Verwendung des Namens der Kirchgemeinde durch die beiden Unternehmen zuzugingen, die Angelegenheit wieder aufzugreifen.

B. — Nachdem erneute Schritte bei den beiden Firmen erfolglos geblieben waren, stellte die Kirchgemeinde im Februar 1949 beim Handelsregisteramt Zürich unter Hinweis auf Art. 944 OR das Begehren um Abänderung der beiden Firmabezeichnungen in dem Sinne, dass der Name « Fraumünster » daraus zu streichen sei.

Die beiden Firmen beantragten Abweisung des Begehrens.

Das Handelsregisteramt Zürich wies das Begehren der Kirchgemeinde Fraumünster ab. Die Justizdirektion Zürich als kantonale Aufsichtsbehörde über das Handelsregister dagegen forderte mit Verfügung vom 3. März 1951 die beiden Firmen auf, Firmabezeichnungen zu wählen, die das Wort « Fraumünster » nicht mehr enthalten.

C. — Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Beschwerdegegnerin, sowie die Justizdirektion Zürich beantragen Abweisung der Beschwerde. Das eidg. Justiz- und Polizeidepartement