

payé pour une durée de 10 ans. S'il est en réalité ensuite remboursé avant terme, il y a lieu à réduction sur le montant du timbre » (de Muralt, Bulletin sténogr. 1927, CN, p. 233).

Le rapporteur français paraît ainsi en effet être parti de l'idée que, dans le cas d'un emprunt à terme, un remboursement anticipé entraînait une réduction du droit. Mais il est évident que s'il avait eu présente à l'esprit l'interprétation contraire donnée à l'art. 14 par l'ordonnance d'exécution et les autorités de recours, il n'aurait pu se borner à cette simple déclaration. Il aurait expressément critiqué l'interprétation administrative. C'est dans ce cas seulement qu'on pourrait voir dans le silence de la Chambre une condamnation de cette interprétation. Les choses ne s'étant pas passées de la sorte, il faut au contraire considérer qu'on n'a en réalité rien voulu changer à la règle de l'art. 14 al. 1^{er}, telle qu'elle avait effectivement été appliquée depuis 1917. Si, lors de la revision, les Chambres avaient vraiment désapprouvé cette application, on ne comprendrait pas que le Conseil fédéral eût immédiatement après, dans sa nouvelle ordonnance, édicté la disposition de l'art. 14 al. 1^{er} qui consacre la pratique antérieure.

4. — La recourante voit une anomalie dans le fait que l'AFC refuse la restitution du droit en cas de remboursement, mais l'accorde lorsqu'il y a conversion.

L'AFC répond qu'en cas de conversion, il n'y a pas restitution, mais imputation, cela en vertu de l'art. 16 nOT. D'après cette disposition, si une obligation est renouvelée avant l'expiration de la durée pour laquelle le droit de timbre a été acquitté, la partie du droit non utilisée à l'époque du renouvellement peut en effet être imputée, à la condition que le renouvellement soit opéré avant le début de la dixième année, si l'obligation a été timbrée pour 10 ans. L'AFC explique qu'on a voulu éviter que, s'agissant des mêmes obligations qui continuent

à courir après le renouvellement, le droit ne soit payé deux fois et pour la même période.

L'art. 16 nOT est une disposition d'exécution de l'art. 15 LT. Il fixe le droit à payer en cas de renouvellement. Cette disposition de l'ordonnance conduit incontestablement, dans certains cas, à une réduction des droits tels qu'ils sont prévus par la disposition légale. Comme il s'agit d'une facilité accordée au contribuable et vu la considération qui la motive, il n'est pas exclu qu'en édictant cette disposition, le Conseil fédéral soit resté dans les limites du pouvoir réglementaire que lui confère l'art. 68 LT. Mais, à supposer que ce ne fût pas le cas, cela serait sans effet sur la légalité de l'art. 14 nOT, dont l'application est en l'espèce seule en jeu.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Rejette le recours.

45. Auszug aus dem Urteil vom 19. September 1947 i. S.
Amrein und Konsorten gegen eidg. Steuerverwaltung.

Kriegsgewinnsteuer: 1. Die Kollektivgesellschaft als Steuersubjekt.
2. Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Gewinn, der in eine Steuerberechnung einbezogen wurde, bei einem andern Steuersubjekt zu erfassen gewesen wäre, so muss die Besteuerung gegenüber dem richtigen Steuersubjekt durchgeführt und die Veranlagung des andern Steuerpflichtigen revidiert, der dadurch geschaffenen Lage angepasst werden.

Impôt sur les bénéfices de guerre. 1. La société en nom collectif en tant que contribuable.
2. S'il apparaît après coup qu'un bénéfice porté dans un décompte d'impôt aurait dû en fait être compris dans le compte d'un autre assujetti, l'impôt doit alors être réclamé au contribuable qui en est réellement le débiteur et l'assiette de l'impôt de l'autre assujetti doit être rectifiée en conséquence.

Imposta sui profitti dipendenti dalla guerra. 1. La società in nome collettivo come contribuente.
2. Se ulteriormente risulta che un utile compreso in una partita d'imposta avrebbe dovuto essere incluso nella partita d'un altro

contribuente, l'imposta dev'essere chiesta al contribuente che ne è effettivamente debitore e la tassazione dell'altro contribuente dev'essere rettificata.

A. — Am 18. April 1942 vereinbarten Landwirt Schwegler, Weinhändler Julius Bucher und Amtsschreiber Roman Amrein, alle wohnhaft in Willisau, die Errichtung einer Gesellschaft für den Ankauf einer Landparzelle in Mauensee und deren Ausbeutung auf Torf. Die Unternehmung wurde als eine einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. ZGB bezeichnet und es wurde ihr der Name « Gesellschaft für Torfausbeutung Willisau » beigelegt. Am 8. Juni 1942 trat der Kohlenhändler Hugo Walthert in Willisau der Gesellschaft bei mit den nämlichen Anteilsrechten wie die bisherigen Teilhaber, sodass jeder Gesellschafter am Geschäft mit einem Viertel teilnahm. Gleichzeitig wurden Ausbeutungsrechte in Kottwil und Buttisholz erworben.

Im November 1944 starb der Gesellschafter Roman Amrein. Die Gesellschaft löste sich am 20. April 1945 auf und das Liquidationsergebnis wurde unter die überlebenden Gesellschafter und die Erben des Verstorbenen verteilt.

B. — In der Annahme, bei der 1942 errichteten Gesellschaft handle es sich um eine einfache Gesellschaft, hatte die eidg. Steuerverwaltung die einzelnen Gesellschafter im Laufe des Jahres 1943 zur Abgabe der Steuererklärung für die Kriegsgewinnsteuer 1942 aufgefordert. Der Gesellschafter Schwegler, der auch noch persönlich Torf ausbeutet, wurde für seinen eigenen Geschäftsgewinn und für den Anteil am Reingewinn der Gesellschaft eingeschätzt. Die Veranlagung der übrigen Gesellschafter wurde einstweilen zurückgelegt.

C. — Nachträglich kam die Steuerverwaltung zu der Auffassung, dass es sich um eine Kollektivgesellschaft handle und dass die Steuerpflicht die Gesellschaft, nicht die einzelnen Gesellschafter persönlich treffe. Sie schätzte daher die Gesellschaft ein und änderte die Einschätzung des Gesellschafters Schwegler ab.

D. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, das gegenüber der Gesellschaft eingeleitete Einschätzungsverfahren aufzuheben, eventuell: festzustellen, dass die am 20. April 1945 aufgelöste « Gesellschaft für Torfausbeutung Willisau », bzw. die Beschwerdeführer als deren Rechtsnachfolger, nicht kriegsgewinnsteuerpflichtig seien. Zur Begründung wird ausgeführt, die eidg. Steuerverwaltung habe die Beschwerdeführer für den Kriegsgewinn, den sie 1942 aus der « Gesellschaft für Torfausbeutung » gezogen haben sollen, bereits einzeln veranlagt. Damit habe die Einschätzungsbehörde anerkannt, dass es sich um verschiedene Verfahren für die anteilmässige Besteuerung des Kriegsgewinns aus einer einfachen Gesellschaft handle. Gegenüber dem Gesellschafter Schwegler sei das Verfahren in der Weise abgeschlossen worden, dass der Gewinn aus der Gesellschaft in die Besteuerung für die daneben betriebene eigene Torfausbeutung einbezogen wurde. Es handle sich somit um eine beurteilte Sache. Es werde willkürlich eine Revision der rechtlichen Beurteilung versucht, nachdem es sich herausgestellt habe, dass bei einer Besteuerung der einzelnen Gesellschafter nur Schwegler kriegsgewinnsteuerpflichtig würde.

Die übrigen Gesellschafter seien einzeln veranlagt worden. Daraus ergebe sich die Einrede der Rechtshängigkeit für die von ihnen pro 1942 verlangte Kriegsgewinnsteuer, und es könne für die nämliche Steuer nicht ein neues Verfahren eingeleitet werden.

Die aufgelöste Gesellschaft sei nicht, wie die Verwaltung jetzt annehme, eine Kollektivgesellschaft gewesen, sondern eine einfache Gesellschaft. Die Verwaltung selbst habe früher angenommen, es handle sich um eine einfache Gesellschaft, und die Beschwerdeführer hätten dieser Erledigung zugestimmt. Übrigens sei eine Besteuerung einer Unternehmung als Kollektivgesellschaft unzulässig, solange der Charakter nicht festgestellt und die Unternehmung im Handelsregister als Kollektivgesellschaft

eingetragen sei. Bis dahin sei sie auch nicht durchführbar.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen.

Aus den Erwägungen :

2. — Die am 18. April 1942 errichtete und am 20. April 1945 aufgelöste Gesellschaft für Torfausbeutung Willisau war eine Kollektivgesellschaft. Denn die Gesellschafter hatten sich zum Betriebe eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes und ohne ihre Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern zu beschränken, unter gemeinsamer Firma zusammengeschlossen. Sie hatten damit eine Vereinigung geschaffen, die alle Erfordernisse einer Kollektivgesellschaft (Art. 552, Abs. 1 OR) erfüllt. Die Gesellschaft ist errichtet worden zum Zwecke der Ausbeutung von Torf in einem eigenen und in weiteren, später hinzu gepachteten Grundstücken. Sie war eine auf die Dauer errichtete Unternehmung, nicht bloss eine Verbindung zu einem einzelnen, einmaligen Gelegenheitsgeschäft. Der Torf sollte in den Handel gebracht, in einem nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe verwertet werden. Die Gesellschafter traten unter einer gemeinsamen Firma auf. Dass die Firma den Vorschriften über Gesellschaftsfirmen insofern nicht entsprach, als sie keinen Familiennamen enthielt (vgl. Art. 947 OR), ist jedenfalls hier für den Charakter der Gesellschaft als Kollektivgesellschaft ohne Bedeutung (SIEGWART, Kommentar, Nr. 8 zu Art. 552 OR). Die Beteiligten gaben das Gesellschaftsverhältnis nach aussen, gegenüber Dritten bekannt; sie waren nicht Teilhaber einer stillen Gesellschaft. Nach den getroffenen Vereinbarungen waren die Gesellschafter zu gleichen Teilen berechtigt und verpflichtet. Eine Beschränkung der Haftung wurde damit nicht verbunden. Eines schriftlichen Vertrages bedurfte es nicht. Für die Begründung einer Kollektivgesellschaft ist weder ein schriftlicher Vertrag, noch die Eintragung im Handelsregister erforderlich. Schriftlichkeit ist nur vorgeschrieben für die Anmeldung im Handelsregister (Art. 556, Abs. 1

OR). Der Vertragsabschluss kann mündlich sein (HAETMANN, Kommentar, Nr. 9 ff. zu Art. 552 OR). Der Handelsregistereintrag ergeht über ein bestehendes Gesellschaftsverhältnis (Art. 552, Abs. 2 OR). Er hat nicht konstitutive Bedeutung. Unrichtig ist auch die Annahme der Beschwerdeführer, dass die Frage, ob es sich um eine einfache oder eine Kollektivgesellschaft handle, in einem Feststellungsverfahren auf Eintragung im Handelsregister hätte geklärt werden müssen. Die Bezeichnung als « einfache Gesellschaft » und der Hinweis auf « Art. 530 OR » im Verträge vom 18. April 1942 waren irrtümlich, unvereinbar mit der gesetzlichen Ordnung, wonach den Gesellschaften, bei denen die Voraussetzungen einer andern im Gesetz geordneten Gesellschaftsform zutreffen, die Anerkennung als einfache Gesellschaften versagt ist (Art. 530, Abs. 2 OR).

War aber jene « Gesellschaft für Torfausbeutung Willisau » richtigerweise, entgegen dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages, als Kollektivgesellschaft zu charakterisieren, so musste nach Art. 1, Abs. 1 lit. b und Abs. 3 KGStB die Besteuerung gegenüber der Gesellschaft durchgeführt werden. Dies ist mit der hier angefochtenen Veranlagung geschehen.

3. — Dass die Steuerbehörde ursprünglich, offenbar unter dem Eindrucke der unrichtigen Charakterisierung der Unternehmung im Gesellschaftsvertrage und gestützt auf die Angaben der Teilhaber, von der Annahme ausgegangen war, dass es sich um eine einfache Gesellschaft handle, steht der Besteuerung nicht entgegen. Gegenüber den Gesellschaftern Bucher und Walthert, sowie den Rechtsnachfolgern des Gesellschafters Amrein hat sie sich nicht ausgewirkt. Sie führte lediglich zu der Einforderung von Steuererklärungen und Auskünften; eine Einschätzung erging nicht, sodass von Rechtshängigkeit nicht die Rede sein kann.

Der Gesellschafter Schwegler war bei seiner persönlichen Einschätzung zugleich auch für die aus der Gesellschaft

herrührenden Gewinne veranlagt worden und hatte die Steuer bezahlt. Die Einschätzung ist aber im Anschluss an die Besteuerung der Kollektivgesellschaft revidiert und der Überschuss über die nach der neuen Berechnung geschuldete Steuer zurückerstattet (dem Steuerpflichtigen gutgeschrieben) worden. Dass die persönliche Einschätzung Schweglers bereits in Rechtskraft erwachsen war, steht dieser Erledigung nicht entgegen. Denn nachdem es sich herausgestellt hatte, dass Schwegler für einen Gewinn besteuert worden war, der bei einem andern Steuersubjekt zu erfassen gewesen wäre, musste die Besteuerung gegenüber dem richtigen Steuersubjekt durchgeführt und die persönliche Einschätzung Schweglers revidiert, der dadurch geschaffenen Lage angepasst werden.

46. Auszug aus dem Urteil vom 26. September 1947 i. S.
Verkehrsverein Zürich gegen eidg. Steuerverwaltung.

Wehrsteuer : Ein Verein, der im wesentlichen die Förderung der Verkehrsinteressen einer Gegend bezweckt, hat in der Regel keinen Anspruch auf Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit (Art. 16 Ziff. 3 WStB).

Impôt pour la défense nationale : Une association qui a essentiellement pour but le développement des intérêts touristiques d'une région n'a en principe pas droit à l'exonération de l'impôt pour cause d'utilité publique (art. 16, ch. 3 AIN).

Imposta per la difesa nazionale : Un'associazione, il cui scopo essenziale è l'incremento degli interessi turistici d'una regione non ha diritto, in linea di massima, all'esonero dall'imposta per causa d'utilità pubblica (art. 16, cifra 3 JDN).

A. — Der Verkehrsverein Zürich ist ein Verein im Sinne der Art. 60 ff. ZGB. Seine Statuten vom 8. März 1915 bestimmen in § 1 Abs. 1 :

« Der Verkehrsverein Zürich bezweckt die Wahrung und Förderung der Verkehrsinteressen von Zürich und Umgebung, insbesondere durch Unterhalt einer als Offizielles Verkehrsbureau

Zürich bestehenden Organisation. Ein Hauptbestreben soll darin liegen, Fremde nach Zürich zu ziehen und ihnen den Aufenthalt hier angenehm und nützlich zu machen, namentlich auch gut situierte Familien zu längerem oder dauerndem Aufenthalt zu veranlassen. »

Der Verein treibt Propaganda für Zürich und erstrebt die Verbesserung der Verkehrsverbindungen der Stadt. Er bemüht sich darum, dass Kongresse in Zürich abgehalten werden, und betreut prominente Besucher des Ortes. Auch gibt er sich mit der Organisation kultureller und wirtschaftlicher Veranstaltungen (Theaterwochen, Sonderkurse an der Universität, Ausstellungen usw.) ab. Er begutachtet für Stadt und Kanton Zürich die verschiedensten Fragen. Um die Bedeutung Zürichs als Verkehrszentrum zu heben, regt er die Erstellung von Bauten und Anlagen an und fördert die Verwirklichung solcher Projekte (Kongresshaus, Museen, Sportplätze usw.).

Die meisten der rund 1400 Mitglieder des Verkehrsvereins sind Geschäftsleute und -firmen ; ferner gehören ihm eine Anzahl « Private », Vereine und Gesellschaften an. Der Vorstand setzte sich im Jahre 1946 aus 22 Herren zusammen. Darunter befanden sich ein Regierungsrat, vier Vertreter der städtischen Behörden, zwei Direktoren lokaler Transportunternehmungen, fünf Persönlichkeiten aus dem Gastwirtschafts- und Hotelgewerbe, vier Vertreter des Handels und ein Institutinhaber.

Die Einnahmen des Vereins bestehen im wesentlichen aus Mitgliederbeiträgen und Subventionen. Er unterhält verschiedene Fonds mit getrennter Rechnung (Legate-, Pensions-, Veranstaltungs- und Werbefonds).

B. — Der Verkehrsverein Zürich hat am 16. September 1941 und 11. Dezember 1942 die Rückerstattung der auf ihn überwälzten Quellenwehrsteuern verlangt, da er gemeinnützige Zwecke verfolge und deshalb nach Art. 16 Ziff. 3 WStB Anspruch auf Steuerfreiheit habe.

Die eidg. Steuerverwaltung hat entschieden, dass er berechtigt sei, die von den Erträgen seines allgemeinen Vermögens und seines Legate-, Veranstaltungs- und Pen-