

L'AFC invoca la sentenza 29 novembre 1929 su ricorso Deflorin e cons., nella quale il Tribunale federale ha riconosciuto che l'investito d'un beneficio canonico dev'essere equiparato ad un usufruttuario. Ma la lite non concerneva questo punto sul quale le parti erano d'accordo; la questione da risolvere era tutt'altra. Si trattava infatti di decidere se, oltre l'imposta ordinaria sulla sostanza come tale (non sul reddito di essa), fosse lecito assoggettare l'investito del beneficio all'imposta sul reddito del lavoro. La suddetta sentenza non pregiudica quindi la presente decisione.

4. — Se la natura del diritto di godimento del beneficiario sui beni del beneficio non si può definire in modo sicuro, la posizione del beneficio, come persona giuridica, è invece tale che non si potrebbe comparare con quella del nudo proprietario. La proprietà del beneficio non è deficiente, ma piena e permette alla persona giuridica di esercitare integralmente il compito che le è devoluto come istituto equiparabile ad una fondazione. Se il suo diritto di disposizione non è paragonabile a quello di una persona fisica o di una corporazione, gli è perchè, come tutte le fondazioni, la sua volontà è vincolata da uno scopo che costituisce la sua ragione d'essere, espresso nel suo statuto. I diritti del beneficio non sono limitati dai diritti del beneficiario, ma gli uni e gli altri sono armonicamente regolati dallo statuto dell'istituzione stessa. Il diritto di godimento del beneficiario non si oppone al diritto di proprietà del beneficio. Mentre la nuda proprietà è uno stato anormale, che ha carattere temporaneo e cessa con l'estinzione dell'usufrutto, la situazione del beneficio e del beneficiario è stabile: salvo i brevi periodi in cui l'ufficio è vacante, i diritti del beneficio e quelli dei successivi beneficiari possono coesistere per una durata indefinita.

Così stando le cose, l'imposta per la difesa nazionale incomberebbe, nella misura in cui colpisce la sostanza, al beneficio (nella sua qualità di proprietario), se non ne fosse esonerato in virtù dell'art. 16 DIN, trattandosi di beni destinati ad un servizio pubblico.

Il reddito riscosso personalmente dal beneficiario non è invece equiparabile ad un reddito destinato ad un servizio pubblico: esso serve infatti a far fronte alle spese personali del beneficiario che è preposto ad un servizio pubblico.

A questo proposito, il beneficiario non dev'essere trattato diversamente dal funzionario statale che compie un servizio pubblico, ma il cui salario non è esonerato dall'imposta. Lo stesso vale per i beni destinati alla manutenzione o alle riparazioni della chiesa: l'istituto o la corporazione che assume queste spese non è imponibile. Invece, l'imprenditore o l'operaio che effettua i lavori non può pretendere che le somme pagategli siano destinate al culto e quindi esenti dall'imposta.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è parzialmente ammesso nel senso che la decisione impugnata è annullata e il canonico Michele Tomamichel dev'essere imposto sul reddito di 4200 fr. che gli frutta il suo beneficio canonico. Nel rimanente il ricorso è respinto.

23. Auszug aus dem Urteil vom 12. Juli 1946

i. S. H. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer.

1. Die Steuerverwaltung darf die für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht massgebenden Umsätze nach Ermessen festsetzen, wenn keine oder keine zuverlässigen buchmässigen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen vorhanden sind (Erw. 1-5).
2. Der Grossist, der sein Recht auf steuerfreien Engrosbezug nicht ausübt, sondern sich Steuern überwälzen lässt, kann diese mit seiner eigenen Steuerschuld nicht verrechnen. Ausnahmefall: rückwirkende Eintragung ins Grossistenregister (Erw. 6).

Impôt sur le chiffre d'affaires.

1. Lorsque le contribuable n'a pas tenu de comptabilité ou n'a tenu qu'une comptabilité insuffisante, le fisc est autorisé à fixer par appréciation les chiffres d'affaires déterminants du point de vue de l'assujettissement à l'impôt et du montant de l'obligation fiscale (consid. 1 à 5).
2. Le grossiste qui ne fait pas usage de son droit à la franchise d'impôt pour ses achats en gros, mais se laisse transférer des

impôts ne peut opérer la compensation avec sa propre dette fiscale. Exception en cas d'inscription retroactive dans le registre des grossistes (consid. 6).

Imposta sulla cifra d'affari.

1. Se il contribuente non ha tenuto contabilità o ha tenuto una contabilità insufficiente, il fisco ha il diritto di fissare in via di apprezzamento le cifre d'affari determinanti per l'assoggettamento all'imposta e l'ammontare di essa (consid. 1-5).
2. Il grossista che non si vale del suo diritto di esenzione dall'imposta per i suoi acquisti all'ingrosso, ma prende a suo carico l'imposta, non può operare la compensazione con il suo debito fiscale. Eccezione nel caso d'iscrizione retroattiva nel registro dei grossisti (consid. 6).

A. — Der Beschwerdeführer, Metzger in F., war zunächst mit Wirkung vom 1. Januar 1943 an als Grossist nach Art. 9 I b WUStB eingetragen worden. Nachdem die eidg. Steuerverwaltung (EStV) bei ihm eine Kontrolle vorgenommen hatte, versetzte sie den Beginn der Steuerpflicht auf den 1. Oktober 1941 zurück und forderte für die Steuerperioden vor dem 31. März 1945 Steuern von Fr. 6519.90 nebst Verzugszins (Einspracheentscheid vom 18. April 1946). Der Begründung des Entscheides ist zu entnehmen:

Der Einsprecher bestreite nicht mehr, seit dem 1. Oktober 1941 als Grossist steuerpflichtig zu sein. Seine frühere Behauptung, im Jahre 1940 einen Umsatz von weniger als Fr. 35,000.— erzielt zu haben, sei denn auch widerlegt.

Der Einsprecher sei der Buchführungspflicht nach Art. 34 I WUStB nicht nachgekommen. Er habe wiederholt selbst bestätigt, keine Buchhaltung zu führen. Seine « buchmässigen Aufzeichnungen », auf die er nun verweise, seien unzuverlässig, wie ein Vergleich seiner verschiedenen Angaben gegenüber der EStV ergebe. Unter diesen Umständen sei die EStV auf eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen angewiesen. Durch Multiplikation der durch die Kontrolle der Fleischschau ausgewiesenen Schlachtzahlen mit den durchschnittlichen Bruttoerlöswerten nach KESSLER (Steuereinschätzungs-Erfahrungen, Zürich 1944) ergebe sich für die in Frage stehenden Steuer-

perioden ein Umsatz von Fr. 510,379.—. Der Einsprecher beanstandete die Anwendung der Kessler'schen Ansätze zu Unrecht. Sie seien Durchschnittswerte, die für jede Tiergattung, jedes Kalenderjahr und jeden Kanton getrennt ermittelt worden seien. Die mittleren Gesamterlös-Werte basierten auf den durchschnittlichen Schlachtgewichten jedes Jahres und berücksichtigten so die Tatsache, dass, seitdem die eidgenössische Viehannahmestelle das Vieh zuteile, die Metzger oft mit leichteren Tieren vorlieb nehmen müssen. Die Ansätze für Kälber nähmen überdies noch besonders auf die leichten Tiere (Wurstkälber) Rücksicht. Das im vorliegenden Falle angewendete Verfahren sei nach den Ausführungen Kesslers gerade auf ländliche Betriebe zugeschnitten.

Vom Umsatz von Fr. 510,379.— seien Engroslieferungen an Grossisten im Schätzungswerte von Fr. 138,943.50 abzuziehen (ausgewiesene Lieferungen im Betrage von Fr. 147,873.90, abzüglich einer nach Art. 34 II WUStB auf Fr. 8930.40 zu schätzenden Summe für Lieferungen vor dem 1. Oktober 1941 und nach dem 31. März 1945), so dass der steuerbare Umsatz noch Fr. 371,435.50 ausmache. Die Steuer hierfür, berechnet zu 2 %, dem Satze für Detaillieferungen, betrage Fr. 7428.70.

Der Einsprecher könne nach dem Gesetz die auf ihn überwälzten und von ihm — ungeachtet seiner Grossisteneigenschaft — bezahlten Steuern von Fr. 3635.15 für Engrosbezüge in der Zeit vom September 1942 bis 10. Januar 1944 nicht abziehen. Es werde auf das Urteil des Bundesgerichts vom 23. März 1945 in Sachen U. verwiesen. Aus Billigkeitsgründen habe indessen die EStV in Fällen rückwirkender Eintragung dem Grossisten stets gestattet, die beim Bezug von Wiederverkaufswaren an Grossisten bezahlten Überwälzungsbeträge für die Zeitspanne zwischen dem Beginn der Steuerpflicht und dem Datum der Eintragung im Grossistenregister abzuziehen. Im vorliegenden Falle sei Gutschrift zu erteilen für die Steuerperioden vor dem 1. Januar 1943. Nach Art. 34 II WUStB

könne der in diese Zeit fallende Anteil auf einen Viertel oder Fr. 908.80 festgesetzt werden. Um diesen Betrag ermässige sich die Steuerschuld auf Fr. 6519.90.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt H., dieser Entscheid sei aufzuheben und die EStV sei anzuweisen, seine « buchmässigen Aufzeichnungen » nun endlich einzusehen, die Kessler'schen Zahlen als für seinen Betrieb nicht massgebend zu erklären, seine Engroslieferungen in vollem Umfange gutzuschreiben und die bereits bezahlten Umsatzsteuern voll anzurechnen.

C. — Die EStV schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

D. — Auf Aufforderung des Instruktionsrichters des Bundesgerichts hat der Beschwerdeführer die « buchmässigen Aufzeichnungen » eingesandt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach dem Warenumsatzsteuerbeschluss ist die EStV befugt, über die Tatsachen, die für die Feststellung des Bestandes oder Umfangs der Pflicht zur Steuer auf dem Warenumsatz im Inland erheblich sind, von den Steuerpflichtigen oder mutmasslich Steuerpflichtigen, ihren Kunden und Lieferanten und den Behörden alle erforderlichen Auskünfte, Nachweise und Belege zu verlangen (Art. 4 II). Sie ist berechtigt, bei Personen und Gesellschaften, die als Steuer- oder Auskunftspflichtige in Betracht fallen, Kontrollen vorzunehmen und sich die Bücher, Geschäftspapiere und Urkunden vorlegen zu lassen, die für die Feststellung der Steuerpflicht und die Steuerberechnung dienen können (Art. 35). Nach Art. 34 I hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich daraus die Tatsachen, welche zur Feststellung des Bestandes und Umfangs der Steuerpflicht von Bedeutung sind, leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Wo die buchmässige Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuerpflicht wesentlicher Tatsachen für die Steuerpflichtigen eine übermässige Belastung darstellen würde, kann eine annäherungsweise Ermittlung zugelassen

werden (Art. 34 II). Darüber hinaus muss die EStV für den Fall, dass überhaupt keine oder keine zuverlässigen buchmässigen Aufzeichnungen vorhanden sind, auch ausserhalb eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung oder sonstiger Widerhandlungen (Art. 36 ff.) befugt sein, von den allfälligen Angaben des Steuerpflichtigen in der Anmeldung (Art. 30) und in den Abrechnungen über die vierteljährlichen Steuerperioden (Art. 25) abzuweichen und die für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht massgebenden Umsätze ermessensweise festzusetzen. Dies ergibt sich aus den Vorschriften über Buchführung und Kontrolle und aus Art. 5, wonach die EStV eine Entscheidung z. B. dann treffen kann, wenn der Steuerpflichtige die « im Anmelde-, Abrechnungs-, Zahlungs- oder Kontrollverfahren erfolgenden Beanstandungen nicht anerkennt » (Abs. 1 b). Die Ergebnisse der Steuerkontrolle können also dazu führen, dass die « Selbstveranlagung » des Steuerpflichtigen durch eine Art amtlicher Veranlagung berichtigt wird (vgl. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 243 f., 271 f.). Eine solche Schätzung muss sich notwendig auf Vermutungen stützen. Was verlangt werden kann und muss, ist nur, dass sich die Steuerbehörde über die Haltbarkeit ihrer Vermutungen soweit möglich vergewissert, bevor sie eine Ermessensschätzung vornimmt. Im übrigen hat das Bundesgericht nur zu prüfen, ob bei der Berechnung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind (Art. 104 II OG).

2. — Der Beschwerdeführer behauptet, seine « buchmässigen » Aufzeichnungen entsprächen den Anforderungen von Art. 34 I WUSTB. Die Vorinstanz durfte aber ohne Verletzung dieser Bestimmung das Gegenteil annehmen. Sie konnte sich dafür auf die Bestätigung des Ammannamtes von F. vom 27. Oktober 1945 stützen, welche auf jenen Aufzeichnungen beruht, wie in der Urkunde selbst erklärt und durch die Einsicht in die Aufzeichnungen bestätigt wird. Nachdem der Beschwerdeführer wiederholt selbst das Bestehen einer Buchhaltung verneint hatte und

mehrmals zur Einreichung seiner sämtlichen Beweismittel aufgefordert worden war, durfte sich die Vorinstanz mit der schliesslich vorgelegten Bestätigung des Ammannamtes begnügen. Die Begründung, die der angefochtene Entscheid für die Unzuverlässigkeit der Aufzeichnungen gibt, ist nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe anfänglich die Ausgaben als Umsatz angesehen, was die Unstimmigkeiten « zum Teil » erkläre; erst später habe ihm ein Steuerkommissär auseinandergesetzt, dass es auf die Gesamteinnahmen ankomme. Durch diese blosser Behauptung werden aber die Ausführungen der Vorinstanz nicht widerlegt, abgesehen davon, dass sie z. B. für das Jahr 1941 schon deshalb nicht zutreffen kann, weil damals nach den Aufzeichnungen für den Vieheinkauf allein Fr. 52,215.— ausgelegt wurden, also wesentlich mehr als « ca. Fr. 32,000.— » (Umsatz nach der Meldung vom 8. Januar 1943). Sodann wird die auffällige Tatsache, dass nach den Aufzeichnungen die Einnahmen im Jahre 1940 (Fr. 33,366.—) um Fr. 540.— geringer als die Kosten für Viehankäufe (Fr. 33,906.—) waren, durch die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe Ende 1940 grosse Vorräte angelegt, die er erst in den folgenden Jahren abgesetzt habe, nicht ausreichend erklärt. Zudem fassen die Aufzeichnungen der Jahre 1941 ff. die Einnahmen nicht einmal täglich, wie es noch im Jahre 1940 geschah, sondern nur noch monatlich zusammen. Es ist klar, dass auf Grund derart summarischer Angaben die Umsätze nicht zuverlässig festgestellt werden können. Die Vorinstanz war unter diesen Umständen berechtigt, die für den Bestand und Umfang der Steuerpflicht massgebenden Umsätze nach Ermessen zu schätzen.

3. — Für die vierteljährlichen Steuerperioden vom 1. Oktober 1941 bis zum 31. März 1945, um die es sich hier handelt, ist der Beschwerdeführer steuerpflichtig, sofern und solange er Grossist war, d. h. als Hersteller während des letzten der jeweiligen Steuerperiode vorausgehenden Kalenderjahres im Inland für mehr als Fr.

35,000.— Waren geliefert hatte (Art. 8 I a, 9 I b und II, 32 WUStB). Er scheint heute wieder behaupten zu wollen, er sei nicht schon vom 1. Oktober 1941 an steuerpflichtiger Grossist gewesen. In der Tat betrug der Umsatz im Jahre 1940 nach den « buchmässigen » Aufzeichnungen nur Fr. 33,366.—. Die Vorinstanz durfte aber nach dem Ausgeführten diese Zahl als wesentlich zu niedrig ansehen. Ihre Annahme, der Umsatz habe Fr. 35,000.— überstiegen, ist nicht offensichtlich unrichtig. Sie stützt sich vor allem auf die eigenen Angaben des Beschwerdeführers über die Kosten des Viehankaufs im Jahre 1940 und auf die von ihm selbst als angemessen erklärte Bruttogewinnmarge von 20 %. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Umsatz noch weniger als den auf diese Weise berechneten Betrag von rund Fr. 40,000.— ausmache. Dass er in den folgenden Kalenderjahren immer Fr. 35,000.— überstieg, ist nicht bestritten. Der Beschwerdeführer ist somit für sämtliche in Frage stehenden Steuerperioden steuerpflichtig.

4. — Als Gegenstand der Warenumsatzsteuer kommen im vorliegenden Falle in Betracht die Umsätze, die der Beschwerdeführer durch Warenlieferungen im Inland, die nicht Engroslieferungen an Grossisten sind, getätigt hat (Art. 13 I a, 14 I a WUStB). Der Umsatz ist gleich der Summe der während der jeweiligen Steuerperiode eingenommenen Entgelte (Art. 20 I a). Für die Berechnung der zu versteuernden Umsätze war die Vorinstanz mangels sonstiger tauglicher Grundlagen auf die durch die amtliche Schlachtkontrolle nachgewiesenen Stückzahlen angewiesen. Das Ergebnis der Multiplikation dieser Zahlen mit den Durchschnittserlöswerten nach Kessler ist nicht offensichtlich unrichtig. Der Beschwerdeführer wendet ein, die Erfahrungsziffern Kesslers seien den Verhältnissen seines Betriebes nicht angepasst. Insbesondere macht er geltend, er habe sehr viel Kuhfleisch zu niedrigen Preisen an die Armee geliefert und fast ausschliesslich Wurstkälber geschlachtet, nicht schwere Kälber wie die Stadtmetzger.

Diese Einwände sind aber durch die zutreffenden Erwägungen des angefochtenen Entscheides widerlegt. Übrigens liesse sich anhand der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers nicht nachprüfen, wieviel er aus Militärlieferungen eingenommen hat, da diese zusammen mit dem Ladenverkauf in einem einzigen Posten zusammengefasst sind. Der Beschwerdeführer verweist sodann darauf, dass die Kessler'schen Zahlen nur bis 1943 reichen. Er wird aber dadurch, dass die Vorinstanz die Werte für 1943 auch für 1944 und 1945 übernommen hat, in Anbetracht der Preissteigerung nicht benachteiligt, sondern begünstigt.

5. — Unbegründet ist auch das Begehren des Beschwerdeführers um vollen Abzug der Engroslieferungen an Grossisten im Betrage von Fr. 147,873.90. Es ist weder geltend gemacht noch sonstwie ersichtlich, dass die Vorinstanz den auf Fr. 8930.40 geschätzten Teil, der auf Lieferungen vor dem 1. Oktober 1941 und nach dem 31. März 1945 entfällt, augenscheinlich unrichtig berechnet hat. Die Schätzung stützt sich auf Angaben der betreffenden Bezüger.

6. — Mit Recht hat die Vorinstanz es abgelehnt, den Beschwerdeführer die Steuern von Fr. 3635.15, die er einem Lieferanten für Engrosbezüge vergütet hat, in voller Höhe mit der eigenen Steuerschuld verrechnen zu lassen. Wenn ein Grossist in dieser Weise von seinem Recht auf steuerfreien Bezug (Art. 14 I a WUSTB) nicht Gebrauch macht, entbindet ihn dies nicht von der Steuerpflicht für seine eigenen Lieferungen (Urteil des Bundesgerichts vom 23. März 1945 i. S. U., Erw. 2, nicht publiziert). Lediglich in Fällen rückwirkender Eintragung ins Grossistenregister gestattet die EStV dem Steuerpflichtigen die Verrechnung der Beträge, die er sich bisher hat überwälzen lassen, ohne jenes Recht auszuüben. Diese Befugnis kann sich nur auf die Steuerperioden erstrecken, für die er nachträglich steuerpflichtig erklärt worden ist. Auf eine weitergehende Verrechnung kann er billigerweise nicht Anspruch erheben. Hier durfte der abzugsberechtigte Teil auf einen Viertel

oder Fr. 908.80 geschätzt werden; denn von der gesamten Zeit von rund 16 Monaten (September 1942 bis 10. Januar 1944), während der die Überwälzungsbetreffnisse bezahlt wurden, entfallen etwa 4 Monate auf die Zeit bis Ende Dezember 1942, für welche die Verrechnung einzig zulässig ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

24. Urteil der I. Zivilabteilung vom 28. Mai 1946 i. S. Ziller und Dr. Brin gegen eidgen. Amt für das Handelsregister.

Handelsregistereintrag, Firmabezeichnung.

Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Firmazusatzes « Treuhand- und Revisionsbüro ».

Inscriptions au registre du commerce. Raison de commerce.

Conditions requises pour pouvoir ajouter à la raison de commerce les mots: « Bureau fiduciaire et de revision ».

Iscrizione nel registro di commercio, designazione della ditta.

Condizioni richieste per poter aggiungere alla designazione della ditta le parole: « Ufficio fiduciario e di revisione ».

A. — W. Ziller, bisher Chefbuchhalter und Prokurist in einer A.-G. mittlerer Grösse, und Dr. jur. H. Brin beabsichtigen die Gründung einer Kollektivgesellschaft, die sie unter der Firma « W. Ziller & Co., Treuhand- und Revisionsbüro » im Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eintragen lassen wollen. Als Zweck der Gesellschaft soll angegeben werden: « Vermögensverwaltung, Führung von Buchhaltungen aller Systeme, Bilanz-, Revisions- und Prüfungsarbeiten, Erbschafts- und Steuersachen, Über-