

ments portés par la société, et c'est dès lors dans ce sens seulement que le Tribunal fédéral a admis un redressement de ce compte.

En l'espèce, sous réserve de la quotité des amortissements admissibles, la décision attaquée est entièrement conforme aux principes appliqués dans l'arrêt M. A.-G.

Même si l'on admet que le prix d'acquisition des actions de la société immobilière par la société commerciale a eu lieu à un prix surfait de 1 250 000 fr. et que, dans cette mesure, cet achat représente, au sens de l'art. 49 lettre b, une dépense non justifiée par l'usage commercial, et qu'il en est de même de l'indemnité de départ de 500 000 fr., la conséquence en serait que la société intimée n'aurait pu prétendre porter cette dépense au compte de profits et pertes de l'exercice 1941. Mais elle ne l'a précisément pas fait, puisqu'elle a introduit dans ses bilans, sous les rubriques « Portefeuille titres » et « Rente Z. », des actifs nouveaux équivalents au prix d'achat des actions de la société immobilière (4 000 000 fr.) et à l'indemnité de départ (500 000 fr.). Le résultat de l'exercice n'a ainsi été influencé ni par l'achat des actions, ni par le versement de l'indemnité de départ. Et comme, par ailleurs, la société admet en principe que les amortissements qu'elle prétend faire sur ces actifs soient éliminés dans la mesure où ils se rapporteraient à des valeurs qu'on pourrait considérer comme fictives, elle ne soustrait à l'impôt aucun élément de son bénéfice net imposable au sens de l'art. 49 AIN.

L'administration cantonale de l'impôt de défense nationale s'est évidemment laissée influencer par la solution admise pour le droit de timbre sur coupons prévu à l'art. 5 al. 2 LC. Mais cette disposition assujettit au droit de timbre toutes les prestations appréciables en argent effectuées par une société anonyme à ses actionnaires, lorsque ces prestations ne se présentent pas comme le remboursement des parts de ces actionnaires au capital social inscrit et versé au moment de la prestation. La

provenance des fonds au moyen desquels la société effectue ses prestations est ici indifférente (ces fonds peuvent même provenir de tiers) et, par conséquent, il n'est pas nécessaire que la société ait réalisé des bénéfices (cf. arrêt Société romande d'électricité du 12 avril 1943, Archives, vol. 13, p. 397 ; arrêt Cerealia du 28 mai 1947, Archives, vol. 16, p. 127/128 ; HENGELER et WYSS, Die Praxis des Bundessteuern II. Teil, Stempelabgaben CG art. 5 al. 2, Allgemeines n° 5 et les décisions citées). D'où il suit que toute prestation imposable en vertu de l'art. 5 al. 2 LC ne constitue pas nécessairement, par là même, un élément de bénéfice afférent à l'exercice durant lequel cette prestation a été faite. Il suffit de songer au cas où une société accorde à un actionnaire une prestation, en décidant de couvrir la dépense avec des bénéfices futurs.

17. **Urteil vom 12. März 1948 i. S. Verband schweizerischer Konsumvereine gegen eidg. Steuerverwaltung.**

*Warenumsatzsteuer* : Begriff der Lieferung (Art. 15 Abs. 1 WUStB).

*Impôt sur le chiffre d'affaires* : Notion de la livraison (art. 15 al. 1 AChA).

*Imposta sulla cifra d'affari* : Concetto di fornitura (art. 15 cp. 1 del decreto ICA).

A. — Der Verband schweizerischer Konsumvereine (V.S.K.), Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses, verkaufte im August 1945 einer neuenburgischen Konsumgenossenschaft ein Quantum Wein in Flaschen. Er sandte es ihr mit der Eisenbahn. Auf dem Transport ging ein Teil der Ware, die auf Gefahr des Bestellers reiste, verloren. Die für den Schaden haftbare Eisenbahngesellschaft weigerte sich, die vom Absender für die untergegangene Sendung entrichtete Warenumsatzsteuer von Fr. 6.20 zu vergüten. Darauf verlangte der V.S.K. den bezahlten Betrag zurück. Die eidg. Steuerverwaltung wies das Begehren ab (Einspracheentscheid vom 31. Oktober 1947).

B. — Der V.S.K. führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass bezüglich der untergegangenen Weinsendung mangels Lieferung keine Umsatzsteuerpflicht entstanden sei. Er macht geltend, im Sinne von Art. 15 Abs. 1 WUStB instand gesetzt worden, im eigenen Namen über die Ware zu verfügen, wäre der Abnehmer erst, wenn er sie von der Transportanstalt in Empfang genommen, Besitz und Eigentum daran erworben hätte. Auch nach dem Eisenbahntransportrecht habe die Verfügung über die rollende Ware ausschliesslich dem Absender zugestanden. Zu Unrecht stelle die eidg. Steuerverwaltung auf den Übergang von Nutzen und Gefahr der Sache ab. Das zeige sich namentlich im Falle, wo die Gefahr bereits mit dem Abschlusse des Vertrages auf den Erwerber übergehe; denn in diesem Zeitpunkt sei der Vertrag sicher noch nicht erfüllt, die Ware nicht geliefert. Wohl könne der Abnehmer die Ware weiterverkaufen, bevor er sie besitze. Das sei ihm aber auch schon möglich, bevor er überhaupt den ersten Kaufvertrag eingegangen sei. Das Recht, wie ein *Eigentümer* über die Ware zu verfügen, erhalte er erst mit der Besitzergreifung. Der Gefahrenübergang eigne sich auch deshalb nicht als Kriterium der Lieferung, weil er je nach der Vertragsart und der Parteiabrede verschieden geregelt sei. Ebensovienig komme darauf etwas an, dass der die Gefahr tragende Abnehmer das Entgelt auch dann zu entrichten habe, wenn die Ware auf dem Transport untergehe. Objekt der Steuer sei nicht das Entgelt, sondern die Lieferung. Wie für den Werkvertrag und den Auftrag (Art. 15 Abs. 2 WUStB), so müsse auch für den Kauf die « Ablieferung » als Lieferung gelten. Es wäre auch unbillig, dass in Fällen, wo die Transportanstalt nicht für den Schaden hafte, der Abnehmer die Steuer für eine Ware tragen müsse, die er nie erhalten habe, ohne dass es ihm möglich wäre, die Belastung auf den letzten Konsumenten weiterzuwälzen.

C. — Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus, der Warenumsatzsteuerbeschluss sehe eine Wirtschaftsverkehrssteuer, nicht eine Rechtsverkehrssteuer vor. Objekt sei nicht ein Verfügungsgeschäft im zivilrechtlichen Sinne, die Eigentumsübertragung, sondern ein wirtschaftlicher Vorgang, der Warenumsatz. Deshalb habe der Gesetzgeber bewusst vermieden, in Art. 15 Abs. 1 WUStB an hergebrachte zivilrechtliche Begriffe anzuknüpfen. Im Sinne dieser Bestimmung instand gesetzt, über die Ware im eigenen Namen zu verfügen, werde der Abnehmer schon dann, wenn auch nur derjenige Teil der Verfügungsmacht des Eigentümers auf ihn übertragen werde, der ihm die rein wirtschaftliche Herrschaft über die Sache verschaffe. Das sei die Befugnis, die Ware im eigenen Namen, wie ein Eigentümer — nicht als Eigentümer — zu veräussern. Auf die frachtrechtlichen Ausführungen der Beschwerde brauche daher nicht eingetreten zu werden. Art. 15 Abs. 2 WUStB verstehe unter der « Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware » weder einen sachenrechtlichen Vorgang noch dasselbe wie Abs. 1 unter Lieferung, sondern einfach die Freigabe des Gegenstandes nach Erledigung der Arbeit durch den Unternehmer oder Beauftragten. Das Gesetz stelle hier die Ablieferung der Lieferung gleich, um alle Leistungen aus Werkvertrag und Auftrag in gleicher Weise zu erfassen, auch die Fälle, wo der Besteller die Verfügungsmacht im umsatzsteuerrechtlichen Sinne schon von Anfang an inne habe. Die Lieferung sei dann ausgeführt, wenn die Tätigkeit des Lieferers, durch die er dem Empfänger die wirtschaftliche Verfügung verschaffe, abgeschlossen sei. Beim Kauf komme es darauf an, wann Gefahr und Nutzen der Sache auf den Erwerber übergehen. Von da an sei dieser im Besitze aller wirtschaftlichen Vor- und Nachteile der Sache und müsse er den Kaufpreis zahlen, selbst wenn er die Ware nicht erhalte, weil sie untergegangen sei. Das Entgelt sei allerdings nicht Objekt der Abgabe, sondern nur Grund-

lage ihrer Berechnung. Mit seiner Zahlung sei aber der Leistungsaustausch, der — wirtschaftlich betrachtet — Gegenstand der Besteuerung bilde, vollzogen. Beim hier vorliegenden Versandkauf sei die Lieferung mit der Abgabe der Ware zur Versendung vollendet gewesen, weil Nutzen und Gefahr in diesem Zeitpunkt auf den Käufer übergegangen seien. Der Einwand, diese Lösung führe zu Unbilligkeiten, sei unbegründet. Bei einer Verkehrssteuer, die nicht erst beim Konsumenten erhoben werde, seien Unzukömmlichkeiten der vom Beschwerdeführer erwähnten Art überhaupt nicht zu umgehen.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Der Warenumsatzsteuerbeschluss unterwirft der Abgabe unter anderm die Lieferung im Inlande (Art. 13 Abs. 1 lit. a). Nach Art. 15 Abs. 1 liegt eine Lieferung vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inlande befindet.

Der Beschwerdeführer möchte unter der Lieferung die Verschaffung des Besitzes und Eigentums im Sinne des Zivilrechts verstehen. Die Auffassung liesse sich vertreten, wenn man es nur mit Art. 13 Abs. 1 lit. a WUSTB zu tun hätte oder wenn die Begriffsumschreibung in Art. 15 Abs. 1 auf den Übergang des Besitzes oder des Eigentums abstellte. So verhält es sich indessen nicht. Die Fassung von Art. 15 Abs. 1 lässt vielmehr erkennen, dass offenbar etwas anderes gemeint ist. « Instand gesetzt, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen », ist der Abnehmer nicht erst, wenn er ihr Besitzer und Eigentümer wird. Art. 15 Abs. 1 fordert nicht, dass seine Verfügungsmacht dinglich, gegenüber jedermann durchsetzbar sein muss. Es genügt, wenn die Voraussetzungen der Bestimmung im Verhältnis zwischen ihm und dem Lieferer erfüllt sind. Das ist der Fall, sobald dieser seinen Willen, in Ausführung des Vertrages sich der Ware zu entäussern,

die Verfügungsmacht zugunsten des Abnehmers aufzugeben, in ausreichend bestimmter Form bekundet hat. Bereits in diesem Zeitpunkt ist die Ware « umgesetzt », da sie wirtschaftlich nicht mehr dem Lieferer zugehört, sondern ins Vermögen des Abnehmers übergegangen ist.

Wann die Lieferung erfolgt sei, muss von Fall zu Fall in Würdigung der besonderen Verhältnisse geprüft werden. Anhaltspunkte werden sich etwa aus den Buchungen ergeben, die bei der Abwicklung eines Umsatzgeschäftes vorgenommen werden. So wird der Verkäufer einen Warenausgang buchen, das Warenkonto erkennen und ein Debitorenkonto belasten, sobald die bestellte Ware nach kaufmännischer Anschauung nicht mehr als ihm zugehörig zu betrachten ist, normalerweise dann, wenn sie sein Lager verlässt, in gewissen Fällen auch dann, wenn sie gemäss Abmachung zwar im Lager bleibt, aber dem Besteller zur Verfügung gehalten wird. Zugleich wird der Verkäufer in der Regel dem Abnehmer Rechnung stellen. Dieser gilt von nun an wirtschaftlich als Schuldner des Entgelts, von dem die Warenumsatzsteuer berechnet wird (Art. 20, 22 WUSTB).

2. — Dass es im Umsatzsteuerrecht nicht auf die Verschaffung des Eigentums ankommt, ergibt sich auch aus Art. 15 Abs. 4 WUSTB, welcher Abs. 1 für die Kommission durch die Anordnung verdeutlicht, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär ebenfalls eine Lieferung vorliegt — obwohl dieser lediglich für Rechnung des Auftraggebers über das Kommissionsgut verfügen kann (vgl. BGE 73 I 154 ff.). In der Tat ist der Verkaufskommissionär, solange er die ihm vom Kommittenten zum Verkauf anvertraute Ware nicht durch Selbsteintritt als Käufer für sich behält, nicht Eigentümer und dennoch, nach der Umschreibung seiner Rechtsstellung in Art. 425 OR, in der Lage, « im eigenen Namen », wie ein Eigenhändler über die Ware zu verfügen. Es bestätigt sich also, dass nicht nur der Eigentümer die für die Warenumsatzsteuer massgebende Verfügungsmacht

besitzt, sondern auch derjenige, der bloss wie ein Eigentümer über eine Ware verfügen kann.

Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers braucht der Abnehmer nicht Besitzer der Ware zu sein, um darüber wie ein Eigentümer verfügen zu können. So kann er, sobald die Ware zu seiner Verfügung steht, den Lieferer anweisen, sie direkt an einen Dritten zu senden, dem er, der Abnehmer, sie seinerseits verkauft hat. In dieser Weisung kommt die Verfügungsmacht des Abnehmers zum Ausdruck. Nach dem Wortlaut und Sinn von Art. 15 Abs. 1 WUSTb liegt unter solchen Umständen auch zwischen dem Lieferer und seinem Käufer ein steuerpflichtiger Umsatz vor, ohne dass es der Besitzesübertragung bedürfte.

3. — Aus Art. 15 Abs. 2 WUSTb, wonach als Warenlieferung auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware gilt, folgt nicht, dass unter Lieferung im Sinne des Abs. 1 allgemein die Ablieferung zu verstehen ist. Abs. 2 bezieht sich ausdrücklich nur auf den Werkvertrag und den Auftrag. Bei diesen Vertragsarten kann der Besteller nicht selten schon von Anfang an, bevor der Vertrag ausgeführt wird, über die zu bearbeitenden Gegenstände im Sinne des Abs. 1 verfügen. Der Warenumsatzsteuerbeschluss will aber auch diesen Fall, in dem der Ausdruck « Lieferung » als unzutreffend erscheinen könnte, der Steuer unterwerfen. Um jede auf Werkvertrag oder Auftrag beruhende Warenherstellung erfassen zu können, stellt er daher der Lieferung die « Ablieferung » gleich, d. h. die Freigabe des Gegenstandes nach Erledigung der Arbeit durch den Unternehmer oder Beauftragten. Für andere Vertragsarten gilt Art. 15 Abs. 2 dagegen nicht.

4. — Die Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne von Art. 15 Abs. 1 kann mit dem Übergang von Nutzen und Gefahr der Sache zusammenfallen. Notwendig ist dies aber nicht. Der Warenumsatzsteuerbeschluss stellt auch in dieser Beziehung nicht auf das Zivilrecht ab.

Wäre das Gegenteil richtig, so wäre beim Kauf die Steuer unter Umständen schon mit dem Abschluss des Vertrages geschuldet, da nach Art. 185 Abs. 1 OR bereits in diesem Zeitpunkt Nutzen und Gefahr auf den Erwerber übergehen, sofern nicht besondere Verhältnisse oder Verabredungen eine Ausnahme begründen. Wie dargelegt, kann aber von einer Lieferung erst die Rede sein, wenn der Vertrag nicht nur abgeschlossen, sondern zudem in Ausführung begriffen ist.

5. — Im vorliegenden Falle ist der für die Steuerpflicht massgebende Vorgang darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer den in Frage stehenden Wein an die kaufende Konsumgenossenschaft versandt, der Eisenbahn zum Transport an sie übergeben hat. Dadurch hat er seinen Willen kundgetan, sich in Ausführung des Kaufvertrages der wirtschaftlichen Verfügung über die Ware zugunsten des Käufers zu begeben. Der Wein war nun vom kaufmännischen Standpunkt aus im Vermögen des Abnehmers. Freilich wird richtig sein, dass die Verfügung über das reisende Gut im Verhältnis zur Transportanstalt zunächst weiterhin dem Beschwerdeführer als Absender zugestanden hat (Art. 15 ff. des BG betreffend den Transport auf Eisenbahnen und Dampfschiffen vom 29. März 1893, §§ 70 ff. des Transportreglementes vom 11. Dezember 1893; vgl. Art. 443 OR). Darauf kommt es aber umsatzsteuerrechtlich so wenig an wie auf die Besitzes- und Eigentumsverhältnisse. Die Lieferung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 WUSTb war somit bereits vollzogen, als die Ware auf dem Transport verloren ging. Auch hatte der Abnehmer das Entgelt dafür, den Kaufpreis, ungeachtet des Unterganges zu entrichten, weil Nutzen und Gefahr der Sache mit der Abgabe zur Versendung auf ihn übergegangen waren (Art. 185 Abs. 2 OR). Ein solcher Leistungsaustausch ist aber nach der gesetzlichen Ordnung mit der Umsatzsteuer belastet. Der Beschwerdeführer kann mithin die Steuer, die er für die Weinlieferung nach Massgabe des Entgeltes bezahlt hat, nicht zurückfordern.

6. — Der Einwand, diese Lösung bedeute in gewissen Fällen eine Unbilligkeit gegenüber dem Abnehmer, vermag eine andere Entscheidung nicht zu rechtfertigen. Der vom Beschwerdeführer erwähnte Nachteil kann den Abnehmer auch unter andern Umständen treffen, so dann, wenn die Ware zwar in seinen Besitz und sein Eigentum übergegangen ist, aber — z. B. auf dem Wege von der Transportanstalt zum neuen Lagerort — untergeht, bevor er sie weiterliefern kann. Das sind Folgen, die in einer Ordnung, welche die Steuer auf dem Warenverkehr nicht erst beim Konsumenten erhebt, kaum zu vermeiden sind.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Vgl. Nr. 21. — Voir n° 21.

## II. REGISTERSACHEN

### REGISTRES

**18. Arrêt de la II<sup>e</sup> Cour civile du 12 février 1948 dans la cause Jeanrenaud contre Département de justice du canton de Neuchâtel.**

*Légitimation d'un enfant naturel par le mariage de ses parents. Art. 98 al. 2 OSEC.* L'officier de l'état civil est tenu, selon les circonstances, d'accepter la déclaration écrite d'un des parents.

*Ehelichwerden eines ausserehelichen Kindes durch Heirat seiner Eltern. Art. 98<sup>2</sup> ZStV.* Der Zivilstandsbeamte hat unter Umständen die schriftliche Erklärung des einen Elternteils anzunehmen.

*Legittimazione d'un figlio naturale in seguito a matrimonio dei genitori (art. 98, cp. 2 dell'Ordinanza sul servizio dello stato civile).* L'ufficiale di stato civile è tenuto, secondo le circostanze, ad accettare la dichiarazione scritta d'uno dei genitori.

A. — Le 28 novembre 1942, Louis-Philippe Jeanrenaud, originaire de Môtiers (canton de Neuchâtel), a épousé à

Ixelles (Belgique) Claire-Marie Pendeville, ressortissante belge. Celle-ci avait donné le jour, le 14 novembre 1941, à une enfant naturelle, Marie-Louise-Elisabeth Pendeville.

Rentré seul en Suisse en 1945, Jeanrenaud se domicilia à Cernier. Il a ouvert une action en divorce en avril 1947. Le 2 mai 1947, il se présenta devant l'Officier de l'état civil de cette localité et lui demanda de constater, par une inscription au registre ad hoc, que l'enfant Pendeville a été légitimée par le mariage qu'il a contracté avec sa mère. Il produisit notamment une pièce d'où il ressort que son épouse a comparu le 17 avril 1947 devant la Légation de Suisse à Bruxelles, où elle a déclaré que son enfant était issue des œuvres de Jeanrenaud et demandé que la légitimation soit inscrite en Suisse au registre de l'état civil. Cette pièce porte la signature de dame Jeanrenaud, signature légalisée par la chancellerie de la Légation.

B. — Consulté par l'Officier de l'état civil, le Département cantonal de justice, autorité de surveillance, lui a fait savoir qu'en l'absence d'un des époux, il ne devait pas procéder à l'inscription. Il a confirmé sa manière de voir par décision du 26 novembre 1947.

C. — Contre cette décision, Jeanrenaud a formé un recours de droit administratif. Il affirme ne pas pouvoir, vu le procès en divorce, obtenir de sa femme qu'elle vienne faire la déclaration verbale exigée par l'art. 98 de l'ordonnance sur le service de l'état civil (OSEC). S'en tenir à la lettre de cette disposition équivaldrait, dans un tel cas, à mettre pratiquement à néant le principe de la légitimation par mariage subséquent.

Le Département neuchâtelais de justice conclut au rejet du recours, tandis que le Département fédéral de justice et police propose de l'admettre.

*Considérant en droit :*

1. — L'art. 258 CC dispose, conformément au principe consacré par l'art. 54 al. 5 Cst., que l'enfant né hors mariage est légitimé de plein droit par le mariage de ses