

einen Bestandteil nicht geschäftlichen Vermögens. Sie wird von den beiden gemeinsamen Eigentümern durch Vermietung oder Verpachtung ausgenützt. Unter diesen Umständen unterliegt der Wehrsteuer für Einkommen der jährliche Miet- oder Pachtzins (Art. 21, Abs. 1 lit. b WStB) unter Abzug der zu dessen Erzielung erforderlichen Gewinnungskosten (Art. 22, Abs. 1 lit. a WStB), vornehmlich der Unterhaltskosten für das Grundstück und die darauf stehenden Gebäude (Art. 22 Abs. 1 lit. e).

2. — Was die Beschwerdeführer hiegegen einwenden, beruht auf einer Verkennung der grundsätzlichen Ordnung der Einkommenssteuer im Wehrsteuerbeschluss. Danach wird das Gesamteinkommen natürlicher Personen erfasst als Summe der Einkünfte aus einzelnen Einkommensquellen, namentlich Arbeitseinkommen (Art. 21 Abs. 1 lit. a) einerseits und Erträge des (beweglichen und unbeweglichen) Vermögens (Art. 21 Abs. 1 lit. b und c) andererseits. Einkommen aus dem Betriebe eines Geschäftes wird als Arbeitseinkommen erfasst und zwar wird dabei auf den Geschäftserfolg als solchen abgestellt, wobei Gewinne und Verluste auf geschäftlichen Investitionen einbezogen werden.

Bei nicht geschäftlichem Vermögen dagegen werden nur die jährlichen Reineinkünfte erfasst, Veränderungen der Einkommensquelle selbst werden nicht berücksichtigt. Der Wehrsteuerbeschluss bringt dies unzweideutig dadurch zum Ausdruck, dass er für « geschäftliche Betriebe » (Art. 22, Abs. 1 lit. b WStB) für « Geschäfte » (Art. 22, Abs. 1 lit. c) und « für zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtete Unternehmen » (Art. 21, Abs. 1 lit. d und f, Art. 22 Abs. 1 lit. f) besondere Anordnungen trifft. Abschreibungen dienen der wertmässigen Darstellung von Vermögensverminderungen. Sie bilden Bestandteile geschäftlicher Erfolgsrechnung. Bei einer Besteuerung der jährlichen Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung ist für sie kein Raum (Urteil vom 7. Juli 1950 i. S. Hodel, Erw. I, nicht publ.).

Darauf, dass im Kanton Bern, bei einer der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses sehr nahekommenen Regelung, Abzüge unter dem Gesichtspunkt von Abschreibungen durch die Praxis auch bei Objekten zugelassen werden, die vom Eigentümer ausschliesslich durch Vermietung ausgenützt werden, kann nichts ankommen.

Übrigens ist gerade bei den vorliegenden Verhältnissen nicht wohl ersichtlich, wie neben dem Abzug der vollen Unterhaltskosten noch Abschreibungen zu rechtfertigen wären. Durch den sachgemässen Unterhalt, der auf Grund des Miet- oder Pachtverhältnisses zu gewähren ist und der überhaupt im eigenen Interesse der Eigentümer selbst liegt, wird der Wert der Liegenschaft als Vermögensbestandteil aufrechterhalten. Es liegt nichts dafür vor und es ist nicht wahrscheinlich, dass die Entwertungen, die durch die Benützung des Grundstücks für den Geschäftsbetrieb der Mieterin oder Pächterin eintreten, nicht durch den fortlaufenden Unterhalt wieder aufgeholt werden.

12. Auszug aus dem Urteil vom 13. März 1953 i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen B.

Wehrsteuer : Änderung des Einkommens in der Berechnungsperiode zufolge Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft (Art. 42 WStB).

Impôt pour la défense nationale : Variation du revenu au cours de la période de calcul par suite de la transformation d'une entreprise individuelle en une société anonyme (art. 42 AIN).

Imposta per la difesa nazionale : Modificazione del reddito durante il periodo di computo in seguito alla trasformazione di una ditta individuale in una società anonima (art. 42 DIN).

A. — Der Beschwerdegegner B. war Inhaber eines unter seinem Namen geführten Handelsgeschäfts für Spielwaren, Mercerie, Bonneterie, Lederwaren und Textilien. Am 31. Dezember 1949 wurde die Unternehmung in eine Aktien-

gesellschaft umgewandelt. Für den Aktivenüberschuss erhielt der Sacheinleger B. u. a. Aktien. Die Geschäfte der Aktiengesellschaft werden von den Herren B., Vater und Sohn, gemeinsam geführt.

B. — Bei der Veranlagung für die VI. Periode der Wehrsteuer (Bemessungsperiode 1949 und 1950) ist, gemäss Art. 42 WStB, das Einkommen, das der Beschwerdegegner früher als Inhaber der Einzelfirma erzielt hatte, ausser Betracht gelassen und an dessen Stelle das Einkommen eingesetzt worden, das er in seiner neuen Stellung erzielt. Streitig ist, wie sich dieses Einkommen zusammensetzt. Die Veranlagungsbehörde hatte dafür neben den Beträgen, die der Beschwerdeführer im Jahre 1950 als Geschäftsführer der Aktiengesellschaft bezogen hatte, weitere Fr. 8000.— angerechnet als ungefähren Betrag der Dividende, die die Aktiengesellschaft im Jahre 1951 für das Geschäftsjahr 1950 auf die Aktienbeteiligung der Eheleute B. ausgerichtet hat. Die übrigen Einkommensbestandteile wurden nach dem Durchschnitt der Berechnungsperiode 1949/50 bemessen.

C. — Die kantonale Steuer-Rekurskommission hat das steuerbare Einkommen um Fr. 8000.— ermässigt. Sie hält dafür, dass der Einkommensberechnung nach Art. 42 WStB ein Zeitraum von zwölf Monaten seit Eintritt der Änderung (Gründung der Aktiengesellschaft) zugrunde zu legen ist. « Die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile sind nur steuerpflichtig, sofern sie in dem erwähnten Zeitraum, hier also vom 1. Januar bis 31. Dezember 1950, erzielt wurden. Die vorinstanzliche Zurechnung der Aktiendividende von Fr. 8000.— muss, weil erst im Jahre 1951 erzielt, aufgehoben und die Beschwerde somit gutgeheissen werden ».

D. — Die eidg. Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den Entscheid der Steuer-Rekurskommission aufzuheben und das steuerbare Einkommen wieder um Fr. 8000.— zu erhöhen.

Das Bundesgericht schützt diesen Antrag.

Aus den Erwägungen :

1. — Bei der eidg. Wehrsteuer wird das steuerbare Einkommen im allgemeinen nach den Einkünften bemessen, die der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode erzielt hat, d. h. in den beiden Jahren, die der Veranlagungsperiode vorangegangen sind. Massgebend für die Einschätzung ist der Jahresdurchschnitt des Einkommens in der Berechnungsperiode (Art. 41, Abs. 1 und 2 WStB). Es kommt dann für die Steuerberechnung nicht darauf an, welches Einkommen der Steuerpflichtige in der Veranlagungsperiode, also in dem Zeitraum erzielt, für welchen er die Steuer zu bezahlen hat. Dies gilt sowohl für einen Ausfall von Einkommen, als auch für Einkommenszuwachs.

Von dieser Berechnungsweise, die die Regel bildet, werden zwei Ausnahmen gemacht. Einmal wird bei Steuerpflichtigen, die neu, nämlich nach Beginn der Berechnungsperiode, in die Steuerpflicht eintreten, auf das Einkommen abgestellt, das nach dem Eintritt in die Steuerpflicht erzielt wurde (Art. 41, Abs. 4). Es wird damit ausgeschlossen, dass in die Steuerberechnung das Einkommen einbezogen wird, das der Steuerpflichtige vor Begründung der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 3 WStB gehabt hatte. Andererseits wird, wenn im Laufe der Berechnungsperiode aus bestimmten, im Gesetz einzeln aufgeführten Gründen eine dauernde Veränderung des Einkommens eingetreten ist, « für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile » auf das neue Einkommen abgestellt. Das bedeutet praktisch, dass in diesen Fällen die Einkommensverhältnisse massgebend sein sollen, wie sie bei Beginn der Veranlagungsperiode bestanden haben. Das vor der Veränderung erzielte Einkommen fällt ausser Betracht. An dessen Stelle tritt « für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile » das neue Einkommen. Und zwar gilt dies, wie aus Art. 42 WStB und aus den erläuternden Bemerkungen der bundes-

rätlichen Botschaft (BBl 1950 III S. 570, vgl. auch S. 572) klar hervorgeht, sowohl für den Fall, dass sich das Einkommen vermindert hat, wie auch wenn es sich vermehrt. Das Gesetz geht noch weiter. Es erfasst neues Einkommen überhaupt, auch wo es nicht weggefallenes ersetzt. Es ordnet die Anwendung der Ausnahmebestimmung auch an für den Fall der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit. Art. 42 (Fassung vom 20. Dezember 1950) ist also nicht zu verstehen im Sinne einer Erleichterung für den Steuerpflichtigen, sondern als Anordnung der Anpassung der Besteuerung an die veränderten Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen überhaupt.

Unter der früheren Ordnung war es anders. Dort war die Ausnahme von der Besteuerung nach dem Einkommen in der Berechnungsperiode nur vorgesehen für den Fall, dass Arbeitseinkommen zufolge Aufgabe einer Erwerbstätigkeit weggefallen war; in diesen Fällen wurde das frühere Arbeitseinkommen von der Besteuerung ausgenommen und dafür nur auf ein allfällig an dessen Stelle getretenes niedrigeres Einkommen (Pension, Rente und dgl.) abgestellt.

Das Bundesgericht hat aber schon zu dieser früheren Ordnung festgestellt, dass dort, wo das Gesetz eine Anpassung an veränderte Verhältnisse anordnet, das Einkommen voll erfasst werden muss, das der Steuerpflichtige in der Veranlagungsperiode an Stelle bisher erzielter Einkünfte bezieht (nicht publ. Entscheid vom 20. Dezember 1951 i. S. Oechlin). Das nämliche muss bei der neuen Regelung gelten, die ausdrücklich die Erfassung auch des Einkommenszuwachses vorschreibt. Nach der Anordnung des Gesetzes soll es darauf ankommen, ob sich das Einkommen *dauernd* verändert. Das bedeutet, dass mindestens diejenigen Einkommensbestandteile zu erfassen sind, die nach den Verhältnissen am Ende der Berechnungs- und zu Beginn der Veranlagungsperiode als dauernde Einkünfte erscheinen. Geht man hievon aus, so kann kein Zweifel darüber bestehen, dass bei Geschäftsumwandlungen, bei

denen der bisherige Geschäftsinhaber das im Geschäftsbetriebe investierte Privatvermögen in die neue Unternehmung einbringt, die Einkünfte aus der neuen Beteiligung bei der Einkommensberechnung nicht ausser Betracht gelassen werden dürfen. Darauf, ob die erste Dividende auf der Kapitalbeteiligung zufällig innert 12 Monaten seit der Geschäftsumwandlung zugesprochen wird, kann es nicht ankommen. Denn die Einschätzung hat die neue Lage als Gesamtheit zu erfassen.

2. — Der Beschwerdegegner B. hat seine früher als Einzelfirma geführte Unternehmung in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Er ist für seine Sacheinlage u. a. mit einer Beteiligung am Aktienkapital entschädigt worden. Er tritt in der Aktiengesellschaft als Verwaltungsrat und Geschäftsführer auf. Es ist mit Recht unbestritten, dass diese Geschäftsumwandlung einen Berufswechsel im Sinne von Art. 42 WStB bedeutet und dass für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile die neuen Verhältnisse massgebend sind. Unbestritten ist im Grunde genommen auch, dass von der Veränderung nicht nur das Arbeitseinkommen des Beschwerdegegners, sondern auch die Erträge der früher in der Einzelfirma und nun in der Aktiengesellschaft investierten Teile des Vermögens des Beschwerdegegners betroffen werden. Die Steuerbehörden möchten als einen solchen Vermögensertrag die für das erste Geschäftsjahr nach der Umwandlung gesprochene Dividende in Anspruch nehmen. Die kantonale Rekurskommission hat diese Besteuerung abgelehnt, weil die Dividende nicht innert Jahresfrist nach der Veränderung erzielt worden sei. Sie stellt dabei darauf ab, dass der Dividendenbeschluss, der naturgemäss erst nach Ablauf des Geschäftsjahres ergehen konnte, nicht mehr in die Jahresfrist fällt, auf die sie abstellen möchte. Aber abgesehen davon, dass die Dividende, die für das Jahr 1950 ausgeschüttet wurde, sehr wohl an sich schon als ein Ertrag angesehen werden kann, den die Beteiligung an der Aktiengesellschaft in diesem Jahre abgeworfen hat,

verbietet es Sinn und Zweck der in Art. 42 getroffenen Anordnung, bei der Bemessung des neuen Einkommens die Erträgnisse wesentlicher Bestandteile des Vermögens des Steuerpflichtigen ausser Betracht zu lassen. Art. 42 WStB ordnet die « sinngemässe » Erfassung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile an. Bei sinngemässer Besteuerung kann aber der Ertrag der in der A. G. investierten Vermögensbestandteile unmöglich übergegangen werden.

Es liegt nichts dafür vor, und es ist auch nicht behauptet worden, dass der Beschwerdegegner B. in der ganzen allenfalls in Betracht kommenden Zeit (Bemessungs- und Veranlagungsperiode VI) je einen Ausfall im Ertrage des Vermögens erlitten habe, das in dem Geschäftsbetriebe B. (Einzelfirma und Aktiengesellschaft) investiert war. Ein Übergehen des Ertrages der Beteiligung an der Aktiengesellschaft würde zu einer unrichtigen, sachlich in keiner Weise gerechtfertigten Begünstigung führen.

Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Einschätzung nach dem Antrage der EStV zu berichtigen.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

13. Urteil der I. Zivilabteilung vom 10. Februar 1953 i.S. UNION Schweiz. Einkaufsgesellschaft Olten USEGO gegen Zürich, Direktion der Justiz.

Handelsregister, Eintragungspflicht der *Zweigniederlassung*. Begriff und Erfordernisse einer solchen. Art. 935 OR, 69 ff. HRV.

Registre du commerce, obligation d'inscrire une *succursale*. Notion et caractères de la succursale. Art. 935 CO, 69 et suiv. ORC.

Registro di commercio; obbligo d'incrivere una *succursale*. Nozione e requisiti della succursale art. 935 CO, 69 e seg ORC.

A. — Die Genossenschaft UNION Schweiz. Einkaufsgesellschaft Olten USEGO ist eine Vereinigung von Detaillisten von Lebensmitteln und andern Artikeln des täglichen Bedarfs. Sie bezweckt, durch Zusammenfassung der Kaufkraft und andere Massnahmen die Leistungsfähigkeit ihrer Mitglieder zu heben. Die Genossenschaft ist im Handelsregister ihres Sitzes Olten eingetragen. In Olten befindet sich auch ihre Hauptniederlassung. Überdies hat sie verschiedene andere Niederlassungen, so u. a. auch eine solche in Winterthur. Diese weiteren Niederlassungen sind nicht im Handelsregister eingetragen.

Auf Begehren der Colgate-Palmolive A.-G. Zürich forderte das Handelsregisteramt Zürich die Verwaltung der USEGO gemäss Art. 57 HRV auf, die Winterthurer Niederlassung als Zweigniederlassung im Handelsregister eintragen zu lassen.

Die USEGO bestritt, dass ihre Niederlassung Winterthur den Charakter einer Zweigniederlassung habe.

Daraufhin verfügte die Justizdirektion Zürich am 21. Oktober 1952 die Eintragung gestützt auf Art. 58 HRV.

B. — Gegen diese Verfügung ergriff die USEGO die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag auf Aufhebung der Eintragungsverfügung.

Die Justizdirektion Zürich und das eidgen. Justiz- und Polizeidepartement beantragen Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Der Begriff der Zweigniederlassung wird weder vom OR noch von der HRV umschrieben. Nach Rechtsprechung und Lehre ist darunter ein kaufmännischer Betrieb zu verstehen, der zwar rechtlich Teil eines Hauptunternehmens ist, von dem er abhängt, der aber in eigenen Lokalitäten dauernd eine gleichartige Tätigkeit wie das Hauptunternehmen ausübt und dabei eine gewisse wirtschaftliche und geschäftliche Selbständigkeit genießt (BGE 76 I 156, 68 I 112).

2. — Auf Grund der Akten steht in tatsächlicher Hin-