

S. 100 / Nr. 15 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 68 I 100

15. Urteil vom 29. Mai 1942 i. S. Waschanstalt Zürich A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Warenumsatzsteuer:

1. Gewerbsmässiges Reinigen von Wäschestücken gegen Entgelt ist Instandstellung von Waren im Sinne von Art. 10, Abs. 2 WUSTB und begründet, sofern die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (vgl. Art. 9, Abs. 1 lit. b und Art. 11), die Unterstellung unter die eidgenössische Warenumsatzsteuer.

2. Maschinenbestandteile, die im Herstellungsprozess nach und nach aufgebraucht werden und demgemäss als wiederholt verwendbar angesehen werden müssen, gelten nicht als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUSTB.

Seite: 101

Impôt sur le chiffre d'affaire:

1. Le fait de laver du linge à titre professionnel constitue la mise en état de marchandises (art. 10 al. 2 ACA) et justifie, dans la mesure où les autres conditions légales sont remplies (cf. art. 9 al. 1 lit. b et art. 11), l'assujettissement à l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires.

2. Les pièces de machines qui s'usent peu à peu dans le processus de fabrication doivent être rangées parmi les objets qui peuvent être employés de façon répétée; elles ne sauraient être considérées comme matière première (art. 18 ACA).

Imposta sulla cifra d'affari:

1. La lavatura di biancheria a titolo professionale è un'operazione che cade sotto l'art. 10 cp. 2 del decreto ICA e giustifica, in quanto gli altri requisiti siano soddisfatti (cfr. art. 9, cp. 1 lett. b e art. 11), l'assoggettamento all'imposta federale sulla cifra d'affari.

2. Le parti di macchine, che si usano a poco a poco nel processo di fabbricazione, debbono essere considerate come oggetti che possono essere impiegati ripetutamente; non si potrebbero considerare come materia prima (art. 18 del decreto ICA).

A. - Die Waschanstalt Zürich A.-G. betreibt in Zürich eine Dampfwäscherei und eine chemische Wäscherei und Färberei. Für das Trocknen und Plätten der gereinigten Wäsche wird eine Dampfmangel verwendet, deren Rollen mit Filzen umgeben sind. Die Filze nützen sich infolge der mechanischen Beanspruchung und unter dem Einfluss der Hitze innert drei bis vier Monaten ab und müssen daher jeweils erneuert werden. Die Waschanstalt Zürich ist unter Nr. 903973 in das Grossistenregister für die Warenumsatzsteuer eingetragen worden.

B. - Die eidgenössische Steuerverwaltung hat am 12. November 1941 auf eine Anfrage der Rekurrentin hin über deren aktive Steuerpflicht bei der Warenumsatzsteuer entschieden:

a) Der in der Waschanstalt Zürich A. G. erzielte Umsatz in der Dampfwäscherei und in der chemischen Wäscherei gilt als Herstellerumsatz im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUSTB.

b) Die Waschanstalt Zürich A. G. gilt als Herstellergrossist im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. b und Art. 10 Abs. 3 WUSTB; ihre Eintragung als Grossist besteht daher zu Recht.

c) Die Waschanstalt Zürich A. G. ist als Grossist zum steuerfreien Warenbezug im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. a WUSTB ermächtigt.

d) Als Werkstoffe im Sinne von Art. 18 WUSTB galten für die Waschanstalt Zürich A. G. u. a. die für ihren Herstellerprozess

Seite: 102

erforderlichen Brennmaterialien, das hierfür benötigte Wasch- und Packmaterial sowie Reinigungsmaterialien, soweit sie nicht der Reinigung eigener Betriebseinrichtungen, Lokaltäten usw. dienen.

Die für die Dampfmangel erforderlichen Filze gelten nicht als Werkstoff.

Eine Einsprache gegen diesen Entscheid hat die eidgenössische Steuerverwaltung am 6. Januar 1942 mit eingehender Begründung abgewiesen.

C. - Die Waschanstalt Zürich A.-G. hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt festzustellen:

a) dass der in der Waschanstalt Zürich A.G. erzielte Umsatz in der Dampfwäscherei und in der chemischen Wäscherei nicht als Herstellerumsatz im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUSTB gilt,

b) dass die Waschanstalt Zürich A.G. nicht als Herstellergrossist im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. b und Art. 10 Abs. 3 WUSTB gilt und dass ihre Eintragung im Grossistenregister zu löschen ist,

c) dass die Waschanstalt Zürich A.G., da sie nicht Grossist ist, auch nicht zum steuerfreien Warenbezug im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. a WUSTB ermächtigt ist,

d) dass, für den Fall, dass die Waschanstalt Zürich A.G. als steuerpflichtiger Grossist zu betrachten wäre, die für die Dampfmenge (Plättemaschine) erforderlichen Filze als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUSTB zu betrachten sind.

Zur Begründung der Anträge a-c wird geltend gemacht, dass von der Rekurrentin betriebene Waschen von Kundenwäsche und das Färben alter Kleidungsstücke, gegen Lohn, seien keine Tatbestände, die nach dem BRB vom 29. Juli 1941 Anlass zur Erhebung der Warenumsatzsteuer geben könnten.

Die Abgabe sei eine Steuer auf dem Warenumsatz nach dem Titel des BRB und dem Art. 1 ff. Warenumsatz sei die Weitergabe einer Ware gegen Entgelt im Handel. Auf andere Vorgänge dürfe die Abgabe nur zur Anwendung kommen, soweit sich das aus einzelnen Bestimmungen zwingend ergebe. Freilich werde nicht nur die Lieferung von Waren zufolge Kauf/Verkauf betroffen, sondern auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 2). Im Falle der Rekurrentin handle es sich aber weder um «Herstellung», noch um «Waren». Gebrauchte schmutzige Wäschestücke,

Seite: 103

also Gegenstände des privaten Haushalts und des persönlichen Gebrauchs der Kunden, seien keine Waren. Und die Prozedur, welche die Rekurrentin an ihnen vornehme, sei keine «Herstellung» im Sinne von Art. 10 2, speziell keine Bearbeitung oder Instandstellung (es wird auf § 12 der Durchführungsbestimmungen zum deutschen UmsatzsteuerG Bezug genommen). Auch beim Hersteller müsse es sich um eine Wiederveräußerung erworbener Waren handeln. Dies setze die Definition des Herstellers in Abs. 2 Satz 1 des Art. 10 als selbstverständlich voraus.

Es wird sodann auf die fatalen praktischen Folgen der Unterstellung der Rekurrentin unter die Warenumsatzsteuer hingewiesen: Die ungleiche Behandlung von grossen und kleinen Betrieben; die Komplikation und kleinlichen Wirkungen der Erhebung der Steuer.

Zu Antrag d: Die in der Dampfmenge verwendeten Filze seien nach Zweck und Verwendungsart Stoffe, die für der Energieerzeugung ähnliche Zwecke aufgebraucht werden, und nicht dauernd verwendete Gegenstände im Sinne von Art. 18 WUSTB.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen in Erwägung:

1.- Eine Warenumsatzsteuer kann positiv sehr verschieden ausgestaltet sein. Ob und welche Vorgänge des wirtschaftlichen Verkehrs von der Abgabe erfasst werden, ist nicht das Ergebnis allgemeiner Erwägungen, sondern ausschliesslich eine Frage der Auslegung und Anwendung des Gesetzestextes (WUSTB). Als Richtschnur gilt dabei, dass ein Tatbestand nur darin unter die Abgabe fällt, wenn es sich deutlich aus dem Gesetz ergibt. Erwägungen, die de lege ferenda von Bedeutung sein mögen, können nicht entscheidend sein.

2.- Es handelt sich um eine Abgabe auf dem Warenumsatz. Steuerpflichtig ist in erster Linie der Grossist nach der Umschreibung dieses Begriffs in Art. 8 und 9. Als Grossist gilt danach auch der Hersteller von Waren bei

Seite: 104

einem Umsatz oder Eigenverbrauch von gewisser Höhe, der bei der Rekurrentin erreicht ist.

Der Begriff Ware wird in Art. 17 definiert. Als solche gilt (soweit hier in Betracht kommend), «was Gegenstand eines Fahrniskaufs (Art. 187 OR) sein kann». Gebrauchte Wäschestücke sind Waren in diesem Sinne; denn sie können Gegenstand eines Fahrniskaufes sein, wenn sie tatsächlich auch nicht gerade häufig gehandelt werden.

Von den Vorgängen, die der Steuer unterliegen, kommt bei der Rekurrentin in Betracht die Lieferung, Art. 13, die in Art. 15 näher umschrieben ist. Von Bedeutung ist dabei, dass nach Abs. 2 als Lieferung gilt «auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware.»

Die Rekurrentin reinigt die Wäschestücke in Ausführung von Werkverträgen. Dass man es mit solchen zu tun hat, ist auch ihre Auffassung (s. auch OSER SCHÖNENBERGER OR Art. 363 N. 4, 5). Der Besteller bleibt hier Eigentümer der zu behandelnden Gegenstände. Die Rekurrentin erhält nur (unselbständigen) Besitz. In der Ablieferung der gereinigten Wäsche liegt somit keine Veräußerung hergestellter Waren. Dass die Warenumsatzsteuer auch, wenn keine solche Veräußerung vorliegt, erhoben werden kann, ergibt sich aber aus Art. 15, nach dessen Abs. 2 allgemein als Lieferung auch «die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware» gilt, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Ablieferung dem Besteller das Eigentum an der Sache verschafft oder ob er es schon hat. Es mag in diesem Zusammenhang auf Art. 154 verwiesen werden, der das Kommissionsgeschäft betrifft, wo die der Steuer unterliegende Lieferung gleichfalls keine Eigentumsübertragung zu bewirken braucht.

3.- Soweit wären beim Umsatz der Dampfwascherei der Rekurrentin die Merkmale für die Erhebung

der Warenumsatzsteuer erfüllt. Die Frage, auf die es schliesslich entscheidend ankommt, ist aber, ob die Rekurrentin «Hersteller» der Wäschestücke ist, die sie behandelt.

Seite: 105

Nach der gewöhnlichen Bedeutung des Ausdruckes kann, wenn ein Gegenstand lediglich gereinigt wird, von Herstellung nicht die Rede sein. Art. 10 2 gibt indessen für das Gebiet der Warenumsatzsteuer eine eigene Definition der «Herstellung», die von der üblichen Auffassung abweicht: Danach gilt als Herstellung auch «jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung von Waren». In Art. 101 ist zur Abgrenzung der Tätigkeit des Händlers von weiterer Verarbeitung oder Bearbeitung gesagt, dass dabei «die blossе Kennzeichnung, Umpackung oder Umfüllung von Waren» nicht als Verarbeitung oder Bearbeitung anzusehen sind. Das ist eine nähere Bestimmung dieser Betätigungen nach der negativen Seite. Art. 10 2 gibt eine positive Umschreibung dessen, was als «Herstellung» betrachtet wird. Es leuchtet ein, dass jene Ausscheidung auch hier zutrifft: Kennzeichnung, Umpackung oder Umfüllung sind von vornherein nicht Verarbeitung, Bearbeitung, oder eine der übrigen in Absatz 2 aufgeführten Betätigungen und daher nicht «Herstellung» einer Ware. Damit ist aber nicht gesagt, dass, wie die eidgenössische Steuerverwaltung annimmt (Vernehmlassung S. 2), jede andere Behandlung einer Ware Herstellung sei. Es ist auch nicht die Auffassung des Gesetzes; dieses sieht in Art. 64 lit. f eine Ergänzung der Liste in Art. 10 Abs. 1 von nicht als weitere Verarbeitung oder Bearbeitung geltenden Arten der Behandlung von Waren ausdrücklich vor. Massgebend ist in erster Linie die positive Umschreibung der «Herstellung» in Art. 10 Abs. 2.

Nach dieser Bestimmung gilt u. a. als «Herstellung» jede Bearbeitung und jede Instandstellung. Das Waschen schmutziger Wäsche ist eine Bearbeitung oder Instandstellung. Es wird eine Arbeit an der Sache ausgeführt, die eine Veränderung derselben bewirkt. Die Wäsche wird, nachdem sie durch den Gebrauch schmutzig und unbrauchbar geworden war, wieder in den Stand weiterer Verwendbarkeit versetzt, also in Stand gestellt. Die Charakterisierung der Behandlung als Instandstellung genügt, um

Seite: 106

die Unterstellung unter die Warenumsatzsteuer zu begründen.

Die Rekurrentin möchte aus dem Wortlaut des Art. 10, Abs. 2 ableiten, dass Bearbeitungen und Instandstellungen nur dann als «Herstellung» anzusehen seien, wenn sie eine Umgestaltung der Ware bewirken, und glaubt, dass einer blossen Reinigung diese Intensität abgehe. Sie möchte also die allgemeine Klausel zur Interpretation und Charakterisierung der vorher angeführten Einzeltatbestände mit heranziehen, wozu die Formulierung «sonstige» Umgestaltung zunächst Anlass zu bieten scheint. Die vorgeschlagene Auslegung ist aber nicht die einzig mögliche. Das Gesetz kann auch dahin verstanden werden, dass die einzeln aufgeführten Betätigungen unter allen Umständen als «Herstellung» zu gelten haben, die allgemeine Klausel «sonstige Umgestaltung» lediglich zur Ergänzung beigelegt ist, um die Erfassung allfällig übersehener Betätigungen zu ermöglichen. Damit wären die einzeln aufgezählten Handlungsarten von vornherein, also ohne Rücksicht auf ihre Intensität, von Gesetzeswegen als «Umgestaltung» charakterisiert. Diese Auslegung entspricht dem Wortlaute der Vorschrift insofern besser, als danach «jede» der angeführten Betätigungen als Herstellung bezeichnet wird. Sie darf wohl auch als die sachlich zutreffende Ausscheidung umsatzsteuerpflichtiger und umsatzsteuerfreier Handlungsarten angesehen werden; eine Unterscheidung nach der Intensität der Behandlung könnte praktisch kaum befriedigen.

4.- Die Rekurrentin möchte die Filze, die sie bei der Dampfmaschine verwendet, als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUSTB ansprechen. Der BRB stellt den Rohstoffen gleich die Stoffe, welche für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei Herstellung von Waren aufgebraucht werden und zählt als Beispiele Kohle, Schmier- und Schleifmittel auf. Er setzt sie gegenüber den zur Warenerzeugung gebrauchten, wiederholt oder dauernd verwendeten Gegenständen (Maschinen, Werkzeugen u.dgl.).

Seite: 107

Die Dampfmaschinefilze werden zwar beim Betriebe der Dampfmaschine aufgebraucht; sie gehen aber nicht wie Kohle, Schmier- und Schleifmittel im Gebrauche sofort auf, sondern nützen sich, bei fortgesetztem (wiederholtem oder dauerndem) Gebrauche, nach und nach ab im Laufe von drei bis vier Monaten. Sie bilden Bestandteile der Maschine, in die sie eingesetzt werden, und ihre Gebrauchsdauer ist so lange, dass sie im Gegensatz zu einem raschen Aufgebrauchtwerden, als wiederholt verwendbar angesehen werden müssen. Sie haben daher nicht als Werkstoff zu gelten.

Die Rekurrentin legt Gewicht darauf, dass bei der positiven Definition von «Stoffen» die Rede ist, während bei der negativen von «Gegenständen» gesprochen wird, wobei als Beispiele «Maschinen, Werkzeuge u.dgl.» angeführt werden. «Gegenstände» seien Dinge, die eine bestimmte, für ihre bestimmungsgemässe Verwendung geeignete Gestalt besitzen, was bei «Stoffen» nicht der Fall sei. Auch wenn man diesem Gedanken folgt, so wird doch eine scharfe Unterscheidung danach nicht

immer möglich sein. Jedenfalls kann man die Filze insofern auch «Gegenstände» bezeichnen, als sie entsprechend der Grösse und Form der rotierenden Rollen zugeschnitten sind und mit diesen zusammen einen Bestandteil der Maschine bilden