

## S. 283 / Nr. 57 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 70 I 283

57. Urteil vom 22. Dezember 1944 i. S. CeCe-Graphitwerke A.G. gegen eidgen. Steuerverwaltung.

Regeste:

Art. 18 WUSTB; Begriff des Werkstoffes.

Verbrauch eines Stoffes liegt vor, wenn die herzustellende Ware ihn aufnimmt oder der Substanzverlust sonst notwendig ist, nicht schon, wenn er unerwünschte Nebenfolge der Verwendung ist, der Verbrauch kann auch in der Wärmeerzeugung bestehen

Dass der Stoff in bestimmte Form gebracht ist, ist unerheblich; ebenso seine Bereitstellung in solcher Grösse, dass ein für einen weitem Arbeitsgang verwendbarer Teil übrig bleibt.

Versieht ein Stoff mehrere Funktionen, so ist auf die entscheidende abzustellen.

Art. 18 IChA. Notion de la matière première.

Une matière est consommée lorsque la marchandise fabriquée l'absorbe ou lorsque la perte de substance est indispensable de quelque autre façon; tel n'est pas le cas lorsque la perte de substance est une conséquence secondaire et indésirable de la mise en oeuvre; la consommation peut aussi être en rapport avec la production de chaleur.

Peu importe que la matière reçoive une forme déterminée et soit préparée en une masse d'une grandeur telle qu'après un premier

Seite: 284

processus de fabrication, il en reste une partie assez grande pour être remise en oeuvre.

Lorsqu'une matière a plusieurs fonctions, il faut prendre en considération la fonction essentielle.

Art. 18 DICA. Nozione della materia prima destinata alla fabbricazione.

Una materia prima si reputa consumata se è convertita nella merce fabbricata o so, comunque, la sua perdita è necessaria; non si reputa invece consumata se la perdita è solo una conseguenza secondaria e involontaria dell'uso; il consumo può consistere anche nella produzione di calore.

Non importa che la materia prima riceva una data forma né che sia apprestata in quantità tale da lasciare un residuo per un altro processo lavorativo.

Se una materia prima serve a più usi, è decisivo l'uso più importante.

A. - Die Beschwerdeführerin fabriziert Graphitelektroden, zylinderförmige, in der Hauptsache aus Kohle und Bindemitteln hergestellte Körper von etwa 1,5-2 m Länge, die von der Metallindustrie zum Schmelzen von Metallen in den Elektrostahlöfen verwendet werden. Die Gesamtmenge der den Schweizerischen Metall und Eisengiessereien gelieferten Elektroden betrug z.B. im Jahre 1943 etwas zu 1191 t. Als die eidgenössische Steuerverwaltung die Entmachtung der Warenumsatzsteuer verlangte, vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, dass die Elektroden Werkstoffe im Sinne von Art. 18 WUB seien, und dass sie Grossisten steuerfrei geliefert werden könnten (Art. 14 Abs. 1 lit. a WUB). Die eidgenössische Steuerverwaltung erkannte darauf am 17. Dezember 1942, dass Elektroden nicht Werkstoffe im Sinne von Art. 18 seien; auf Einsprache hin hielt sie mit Entscheid vom 19. September 1943 hieran fest, mit der Begründung: Ob eine Ware als Werkstoff zu betrachten sei, entscheide sich nach ihrem Verwendungszweck. Die Elektrode diene der Umwandlung elektrischer Energie in Wärme, nicht der Abgabe von Wärmeenergie wie etwa bei der Kohle. Sie sei Bestandteil des Schmelzofens, in den sie eingesetzt und in welchem sie bis zu ihrer völligen Abnützung verwendet werde. Sie sei also den Maschinen und Werkzeugen gleichzustellen, denen Art. 18 die Werkstoffeigenschaft ausdrücklich abspreche. Da es sich um nach Länge und Dicke individuell bestimmte

Seite: 285

Stücke handle, könnten Elektroden auch nach dem Sprachgebrauch nicht wie etwa Kohle oder Schmieröl zu den Stoffen gezählt werden. Gleich sei zu entscheiden, wenn bloss auf das Merkmal wiederholter oder dauernder Verwendbarkeit abgestellt werde. Denn die Elektroden könnten beliebig in Funktion gesetzt werden und unterlägen nicht sofortiger, sondern erst bei wiederholtem Gebrauch nach und nach der Abnützung. Dass deren Umfang nach der Menge des Schmelzgutes, der Qualität des Ofens usw. zum voraus berechnet werden könne, vermöge am Charakter der Ware nichts zu ändern.

B. - Mit rechtzeitiger verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragen die CeCe-Graphitwerke, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass die an die metallurgische Industrie gelieferten Schmelzelektroden als Werkstoffe der Warenumsatzsteuer nicht unterliegen. Es wird auf ein Gutachten der Technischen Kommission der Sektion Eisen und Maschinen des Kriegs-Industrie-

und Arbeitsamtes verwiesen und ausgeführt: Der Schmelzprozess, der sich in den Elektrostahlöfen abwickle, bestehe nicht im blossen Erwärmen des Schmelzgutes, sondern ausserdem im Frischen oder der Oxydation des zu schmelzenden Metalls, hernach in der Desoxydation oder Reduktion und endlich im Aufkohlen (Einführung von Kohlenstoff in das Schmelzgut). An allen diesen Phasen des Schmelzprozesses sei die Elektrode beteiligt. Sie bilde zum Schmelzgut einen Lichtbogen, der zu einer Ablösung, Zerstäubung und Vergasung von Kohleteilchen der Elektrode führe. Dadurch werde die für die Wärmeentwicklung notwendige leitende Atmosphäre geschaffen und dem Schmelzgut ausserdem Kohle zugeführt. Schon letzteres genüge, um der Elektrode den Charakter des Werkstoffes zuzuerkennen. Diese Eigenschaft ergebe sich auch daraus, dass der Lichtbogen, den die Elektrode erzeuge, und durch den sie langsam aber stetig aufgezehrt werde, eine für das Schmelzverfahren unerlässliche Quelle der Energieerzeugung bilde. Durch die doppelte Aufgabe als Erzeugerin der leitenden

Seite: 286

Atmosphäre für den Lichtbogen und als Kohlenstoffspender werde die Elektrode verbraucht. Bloss deswegen, weil im Anschluss an den Schmelzprozess ein Teil übrigbleibe, der nachher wieder verwendet werde, könne nicht von einem blossen Gebrauchen die Rede sein. Die Elektrode müsse aus technischen Gründen vor Beginn des Schmelzens so gross bemessen werden, dass etwas übrig bleibe. Wo wie hier der Substanzverlust durch zweckmässige, im Sinne des Fabrikationsprozesses liegende Verwendung entstehe, liege ein Aufbrauchen vor. Auch aus dem Umstand, dass die Graphitelektroden (im Gegensatz zu den im sog. Söderbergverfahren verwendeten) als geformte Gegenstände in den Handel kommen, lasse sich nichts gegen ihre Werkstoffeigenschaft ableiten.

C. - Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde. Sie anerkennt, dass der Übergang des abfallenden Kohlenstoffes in das Schmelzgut nicht unerwünscht sein könne, macht aber geltend, dass diese Begleiterscheinung mit dem Gebrauch der Elektrode an sich nicht zusammenhänge. Sie könne auch dann, wenn die Abgabe in der Phase des Frischens unerwünscht sei, nicht aufgehoben werden. Ausserdem sei sie für die Reduktion und Aufkohlung ungenügend. Die Elektrode könne daher nicht als Rohstoff gelten. Ihre Form sei nebensächlich. Es könne auch nicht behauptet werden, dass die Elektrode sich bei einmaliger Verwendung verbrauche. Da sie beim einzelnen Schmelzprozess nur um etwa 2530 cm kürzer würde, reiche sie für 56 Chargen.

D. - In Replik und Duplik haben die Parteien im wesentlichen an ihren Ausführungen festgehalten.

Am 20. und 21. April 1944 hat hierauf die Instruktionskommission des Bundesgerichtes das Funktionieren der Elektrostahlöfen und der darin verwendeten Graphitelektroden, unter Zuzug von Direktor Ros von der eidgenössischen Materialprüfungsanstalt, in den Giessereien der A.G. Eisen und Stahlwerke vorm. Georg Fischer in Schaffhausen und der Firma Gebr. Sulzer A.G.

Seite: 287

Maschinenfabrik in Winterthur besichtigt. Das Gutachten Ros kommt zum Schlusse, dass die Graphitelektrode nicht als Bestandteil des Elektroofens gelten könne. Sie sei materialtechnisch bewertet ein für die Erzeugung von metallurgisch reinem Stahl unerlässlicher Werkstoff und gehe in Form von Kohlenstoff zum Teil in den Stahl über. Von wiederholter oder dauernder Verwendbarkeit könne nicht gesprochen werden. Denn der Verbrauch stehe in einem praktisch konstant proportionalen Verhältnis zur erzeugten Stahlmenge und sei durch diese bedingt. Die Rolle der Elektrode als Stromleiter sei von bloss sekundärer Natur.

Die Parteien erhielten Gelegenheit, zum Gutachten Stellung zu nehmen. Die Ausführungen der eidgenössischen Steuerverwaltung veranlassten die Instruktionskommission, von Professor Juillard in Lausanne ein weiteres Gutachten einzuholen. Dessen Schlussfolgerungen gehen dahin, die Graphitelektrode sei ein Werkzeug, das gestatte, mehrere Chargen zu behandeln, bevor es wieder ersetzt werden müsse, und das sich durch den Gebrauch abnütze. Dass ein Teil der Elektrode in das Enderzeugnis übergehe, sei eine unerwünschte und bloss nebensächliche Funktion im Verhältnis zu derjenigen der Elektrode als Träger und Leiter elektrischer Energie.

Die Beschwerdeführerin hat zu diesem Bericht in längern Ausführungen Stellung genommen und ein weiteres Gutachten der Technischen Kommission des Kriegs Industrie und Arbeitsamtes ins Recht gelegt, das nochmals einlässlich das Funktionieren der Elektrode behandelt. Sie hat ferner für ihre Auffassung auch auf wirtschaftliche Gesichtspunkte verwiesen: die Tatsache, dass Elektroden im schweizerischen Zolltarif nicht als Maschinen oder mechanische Geräte, sondern als mineralische Stoffe aufgeführt werden, auf die Menge des Verbrauchs und den Umstand, dass die Giessereien die Elektroden in den Kostenrechnungen ebenfalls unter Rohstoffen einsetzen.

Seite: 288

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Zu den Werkstoffen, die Art. 14 WUB in der Fassung vom 29. Juli 1941 als steuerfrei erklärt (vgl.

auch die entsprechenden Art. 15 Abs. 3 und 14 lit. a des BRB vom 13. Dezember 1943), gehören ausser den Rohstoffen und Zwischenerzeugnissen, die in die hergestellte Ware übergehen, oder dabei abfallen, auch die Stoffe, die für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei der Herstellung von Waren aufgebraucht werden (nach der Fassung des rev. BRB auch solche, die dabei abfallen). Was unter Energieerzeugung und ihr ähnlichen Zwecken zu verstehen ist, wird nicht näher umschrieben. Im ursprünglichen Art. 18 wurden als Beispiele für Stoffe im Sinne des zweiten Halbsatzes Kohle, Schmier und Schleifmittel aufgezählt. Daraus, dass der zur Zeit geltende Text das weggelassen hat, könnte nicht gefolgert werden, es komme hierin die Absicht einer Gesetzesänderung zum Ausdruck. Nach der einen wie der andern der beiden Fassungen kann daher nicht zweifelhaft sein, dass unter Energie nicht bloss motorische oder elektrische, sondern auch Wärmeenergie verstanden werden muss. Was aber zu den der Energieerzeugung ähnlichen Zwecken gehört, ist durch Auslegung zu bestimmen. Nach den erwähnten Beispielen zu schliessen muss dabei der Begriff des Stoffes hier offenbar weiter gefasst werden, als bei den Rohstoffen und Zwischenerzeugnissen im Sinne des ersten Halbsatzes von Art. 18. Auch darüber ist dem Gesetze nichts zu entnehmen, wie es sich verhalte, wenn eine Sache zwar die Rolle der Maschine oder eines Teiles derselben versieht, zugleich aber aufgebraucht wird oder abfällt. Doch ist es gegeben, bei derart verschiedenen Funktionen die massgebende und notwendige festzustellen und sie als entscheidend zu betrachten. Dagegen gestattet die in Satz 2 von Art. 18 folgende negative Abgrenzung, die wiederholt oder dauernd verwendbaren Gegenständen (Maschinen, Werkzeugen und dergleichen) den Werkstoffcharakter abspricht,

Seite: 289

Rückschlüsse für die Bestimmung des Begriffes des Aufgebrauchtwerdens. Denn wenn ein Stoff, der infolge teilweiser Abnutzung im Arbeitsgang bloss wiederholt, nicht dauernd verwendbar ist, nicht als Werkstoff gilt, kann von einem Aufgebrauchtwerden oder Verbrauchwerden nicht gesprochen werden, wenn der Substanzverlust des Stoffes eine auf dessen technische Unvollkommenheit zurückgehende und deswegen unerwünschte Begleiterscheinung, Nebenfolge seiner Verwendung ist, sondern nur, wenn von der Substanz des Stoffes in seiner bisherigen Form und chemischen Zusammensetzung nichts übrig bleibt, weil die herzustellende Ware den Stoff entweder ganz oder zu einem Teil in sich aufnimmt, oder weil der Verlust beim Arbeitsgang sonst notwendig ist, um die herzustellende Sache gewinnen zu können.

2.- Nach der Natur der Sache wie nach ausdrücklicher Bestimmung des Gesetzes fallen als Werkstoffe nur «Stoffe» in Betracht. Elektroden bestehen teils aus Produkten, die aus natürlicher Kohle gewonnen werden (Anthrazit, Zechenkoks, Naturgraphit), teils aus Abfallprodukten (Petrolkoks, Elektrographit, Pechkoks, Retortengraphit) und aus Bindemitteln dafür (Teer und Pech), wobei das Gemisch bei hohen Temperaturen gebrannt wird. Die von der Beschwerdeführerin in den Handel gebrachten Graphitelektroden werden, im Unterschied zu den amorphen, insbesondere den Söderbergelektroden, bei denen die Rohmaterialien in einen Stahlzylinder gebracht und im Ofen selbst gebrannt werden, zylindrisch geformt und an den beiden Enden mit einer Vorrichtung versehen, die gestattet, auf die im Ofen eingesetzte Elektrode vermittle eines Nippels eine andere aufzuschrauben, und damit ein ununterbrochenes Arbeiten des Ofens zu gewährleisten. Die Graphitelektrode wegen dieser Formgebung anders zu behandeln als die amorphe, geht nicht an. Am Charakter des Stoffes der Elektrode vermag die Form ebensowenig etwas zu ändern, wie wenn der Kohle oder dem Schleifmittel vor dem Inverkehrbringen eine

Seite: 290

bestimmte Form gegeben wird. Der Verwendungszweck, auf den es ankommt, erleidet ebenfalls keine Änderung.

3.- Nach den in diesem Punkt übereinstimmenden Gutachten kommt der Elektrode im Elektrostahlofen zunächst die Rolle des Trägers, Leiters der elektrischen Energie zu, die sie von den mit dem Transformer verbundenen Kupferbändern abnimmt, und in das Innere des Ofens, an die untere Spitze der Elektrode führt, an der der Lichtbogen gebildet wird. Würde sich die Aufgabe der Elektrode darauf beschränken oder läge darin doch ihre hauptsächlichste, wesentliche Funktion, und wäre die langsame Abnutzung der Elektrode eine-unerwünschte- Folge dieser Aufgabe, so könnte wohl nicht zweifelhaft sein, dass sie als Bestandteil des elektrischen Ofens zu gelten hätte, und als bei der Stahlgewinnung wiederholt verwendbarer Gegenstand nicht unter den Begriff des Werkstoffes fiele.

4.- In dem von Professor Ros erstatteten wie in den von der Beschwerdeführerin eingelegten Gutachten wird jedoch überzeugend dargetan, dass sich die Funktion der Elektrode nicht beschränkt auf die Zuleitung elektrischer Energie zum Schmelzgut, und dass deren langsames Verbrauchen nicht darauf zurückzuführen ist. Sie könnte dafür an sich durch einen andern stromleitenden Körper ersetzt werden, wenn es der Technik gelänge, dessen Abschmelzen im Schmelzprozess zu verhindern.

Solcher Ersatz wäre aber deshalb nicht möglich, weil ein metallurgisch reiner Stahl überhaupt nicht gewonnen werden könnte, wenn nicht die Elektrode noch in anderer Weise am Stahlerzeugungsprozess beteiligt wäre.

Sie ist dies zunächst dadurch, dass sie die elektrische Energie in Wärmeenergie verwandelt, indem sie an dem in den Ofen eingeführten Ende einen Lichtbogen mit einer Temperatur von 3000-4000° erzeugt. Dadurch wird die Elektrode weissglühend und es verdampfen fortwährend Kohleteilchen, die zusammen mit der Luft im Ofen die sog. leitende Atmosphäre bilden. Dadurch wird die Elektrode zum Teil verbraucht. Doch liegt hierin keine zufällige

Seite: 291

oder unerwünschte Nebenerscheinung; der Verbrauch ist als Folge der Energieerzeugung vielmehr notwendig, weil die Elektrode ohne ihn keinen Lichtbogen und keine Wärmeenergie erzeugen könnte; er ist deswegen auch der aus elektrischer Energie erzeugten Wärmeenergie proportional.

Ausserdem schafft die Elektrode im Ofen die reduzierende Atmosphäre, die darin besteht, dass die Kohleteilchen dem Schmelzgut und der Luft des Ofens Sauerstoff entziehen (Desoxydation, Reduktion), sich mit ihm verbinden und den Ofen als Kohlenoxyd verlassen. Auch dieser Verbrauch ist sinnvoll, weil die Erzeugung von Qualitätsstahl von der Güte der Desoxydation und vom Fehlen von Gas im Metall abhängig ist. Er lässt sich nach den Gutachten auch nicht etwa durch Zusätze von Kohle oder von Desoxydationsmitteln ersetzen.

Ein Teil des Kohlenstoffes der Elektrode (d. h. etwa 510 %) geht schliesslich in das Schmelzgut selbst über (Aufkohlung), auch dann, wenn ein eigentliches Eintauchen der Elektrode in das Schmelzgut unterbleibt, und beeinflusst damit die Festigkeit des Stahls. Soll die Aufkohlung ausnahmsweise vermieden werden, so werden andere Schmelzverfahren angewendet. Immerhin ist die Aufkohlung bereits eine Nebenfunktion der Elektrode, weil sie, wenn auch nicht so vorteilhaft, doch in gewissem Umfange durch andere Mittel ersetzt werden kann.

Über den Umfang des Verbrauches ergibt sich aus dem Gutachten, dass die Elektroden (es werden meist 34 gleichzeitig in den Ofen eingesetzt) während des Schmelzens einer Charge je um 2530 cm kürzer werden, sodass sie fortlaufend nachgeschoben und nach 35 Chargen angestückt werden müssen. Für jede Tonne flüssigen Stahls werden so 7,5-10 kg., je Tonne verkaufsfertigen Stahls 20-27 kg. Elektroden verbraucht.

Bei solchem Überwiegen des Verwendungszweckes der Graphitelektrode, für die Stahlerzeugung verbraucht zu werden, kann für deren steuerrechtliche Behandlung angesichts der mehr sekundären Bedeutung, als Leiter der Energie zu dienen, allein jener massgebend sein. Dass die

Seite: 292

verbrachten Teile nicht allein der Energie- (Wärme-) Erzeugung dienen, sondern ihr Verbrauch zu einem andern Teil darin seinen Grund hat, dass die Kohle entweder in das Enderzeugnis übergeht, oder (in Form von Kohlenoxyd, das sich verflüchtigt) abfällt, ist unerheblich, weil, wenn der Elektrode deswegen Werkstoffcharakter nicht schon nach dem ersten Halbsatz von Art. 18 zukäme, nach dem bereits Ausgeführten ein Stoff die Voraussetzungen des zweiten Halbsatzes nicht bloss erfüllt, wenn er für die Erzeugung von Energie verbraucht wird, sondern der Verbrauch für ähnliche Zwecke ihm gleichgestellt ist. Ein derartiger der Energieerzeugung ähnlicher Zweck muss hier insoweit angenommen werden, als nicht jener andere zutrifft.

5.- Liegt somit ein eigentlicher Verbrauch vor, so kann nicht deswegen von einem wiederholt gebrauchten Gegenstand im Sinne von Art. 18 Abs. 1 Satz 2 gesprochen werden, weil die Graphitelektrode aus Zweckmässigkeitsgründen in solcher Länge angefertigt wird, dass sie für mehrere Chargen ausreicht. Es müsste sonst einer Sache die Werkstoffeigenschaft immer dann abgesprochen werden, wenn sie für den Arbeitsprozess in solcher Grösse bereitgestellt wird, dass ein für einen weiteren Arbeitsgang verwendbarer Teil übrigbleibt. Das kann nicht der Sinn von Art. 18 WUB sein. Übrigens würde der Begriff des Gebrauchs eines Werkzeuges voraussetzen, dass es nicht bestimmungsgemäss ganz oder teilweise verbraucht wird, sondern lediglich wegen seiner technischen Unvollkommenheit einen Teil seiner Substanz verliert und deshalb nicht dauernd verwendbar ist. Das trifft bei der Elektrode nicht zu.

Bei dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob sich für den Werkstoffcharakter der Graphitelektrode auch daraus etwas herleiten liesse, dass der schweiz. Gebrauchszolltarif, auf den der WUB an anderer Stelle verweist (vgl. z. B. Art. 19 lit. a), sie nicht unter Maschinen oder Geräten, sondern in der Gruppe VIII: Mineralische Stoffe, aufführt.

Seite: 293

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der

eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. September 1943 aufgehoben und festgestellt, dass die an

die metallurgische Industrie gelieferten Schmelzelektroden als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUB der Warenumsatzsteuer nicht unterliegen