

S. 179 / Nr. 32 Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege (d)

BGE 71 I 179

32. Urteil vom 4. Mai 1945 i.S. E. Baumann und Konsorten gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

1. Verwaltungsgerichtsbeschwerde: Die Beschwerde gegen einen einer einfachen Gesellschaft gegenüber erlassenen Verwaltungsentscheid steht den Gesellschaftern, nicht der Gesellschaft als solcher zu.

2. Warenumsatzsteuer: Der beim Stollenbau verwendete Bohrstahl und das Schal-, Spriess- und Gerüstholz sind nicht Werkstoff im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses.

1. Recours de droit administratif: Seuls les sociétaires à l'exclusion de la société elle-même ont qualité pour recourir contre une décision qui concerne une société simple.

2. Impôt sur le chiffre d'affaires: Ni l'acier à fleurets (perforatrices) ni les bois de coffrage, ni les étais de mines, ni les bois à échafaudages employés dans la construction des galeries ne sont des matières premières au sens de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires.

1. Ricorso di diritto amministrativo: Legittimati a ricorrere contro una decisione amministrativa che concerne una società semplice sono i soci. Alla società manca la legittimazione.

Seite: 180

1. Imposta sulla cifra d'affari: L'acciaio delle perforatrici e il legname impiegato nella puntellatura, nei rivestimenti e, in genere, nell'armatura di una miniera non costituiscono delle materie prime ai sensi dell'art. 18 DICA.

A. Die einfache Gesellschaft Gemeinschaftsunternehmung Altdorf, bestehend aus den Bauunternehmungen E. Baumann in Altdorf, Sigrist-Merz & Co. in St. Gallen, Steinmann & Hew in Chur, führt an zwei Baustellen im Kanton Uri Stollenbauten aus. Sie hat sich bei der eidgenössischen Steuerverwaltung als Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses angemeldet und ist am 9. Oktober 1941 und 15. August 1942 im Grossistenregister eingetragen worden. In der zweiten Hälfte des Jahres 1942 und im ersten Quartal 1943 hat sie gegen Abgabe der Grossistenerklärung Material und Werkzeug umsatzsteuerfrei bezogen, dem die eidgenössische Steuerverwaltung auf Grund einer am 29. Juni 1943 durchgeführten Kontrolle Werkstoffeigenschaft abgesprochen hat. Mit Einspracheentscheid vom 12. Januar 1945 wird die Gemeinschaftsunternehmung Altdorf verhalten, den Wert von steuerfrei bezogenem Bohrstahl (Umsätze im Betrage von Fr. 6774.40 und Fr. 7032.20) und Schal-, Spriess- und Gerüstholz (Fr. 58587.80 und Fr. 33188.20) wegen Eigenverbrauchs mit 3 % zu versteuern.

B. Hiegegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, die für die Stollenbauten verwendeten Materialien Bohrstahl, Gerüst-, Schal- und Spriessholz als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUSTB zu betrachten und den Entscheid der eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Materialien, deren Besteuerung verlangt werde, seien als Werkstoff in den Bauabrechnungen inbegriffen. Die werkvertragliche Vergütung durch die Auftraggeberin erfolge in Form von Einheitspreisen pro Masseinheit, wobei das für das Werk notwendige Material, wie auch der Verbrauch an Bohrstahl, Gerüst-, Schal- und Spriessholz eingerechnet werde. Die

Seite: 181

Beschwerdeführerin habe als Grossist die Warenumsatzsteuer auf dem Gesamtbetrag der Bauabrechnungen zu entrichten, somit den darin enthaltenen Bohrstahl und das Gerüst-, Schal- und Spriessholz versteuert. Sie sei berechtigt gewesen, dieses Material von ihren Lieferanten steuerfrei als Werkstoff zu beziehen.

a) In den Bauabrechnungen sei nicht ein beliebiges Quantum Bohrstahl enthalten, sondern nur das Quantum, das, gemäss der Berechnung nach Masseinheit, für den Stollenbau verwendet werde. Der Bohrstahl erleide eine kontinuierliche, rasche und wesentliche Einbusse und dieser Verbrauch stehe in direktem Verhältnis zum Vortrieb und Ausbruch der Stollen. Der Verbrauch sei daher aus der Erfahrung bekannt und könne in die Kalkulation der Einheitspreise eingerechnet werden. Wesentlich sei ferner, dass der Bohrstahl ausschliesslich dazu diene, die Bohrlöcher für die Sprengladungen zu erstellen und daher für die Erzielung des Endergebnisses kausal sei. Der in den Bauabrechnungen aufgeführte Bohrstahl sei tatsächlich verwendet worden.

b) Beim Holz dürfe nicht darauf abgestellt werden, wie es in ähnlichen Branchen, z.B. im Hochbau, steuerlich behandelt werde. Massgebend seien nur die Verhältnisse beim Stollenbau. Hier lasse sich, wie beim Bohrstahl, nach der Erfahrung genau ermitteln und bei der Kalkulation berücksichtigen,

welches Quantum aufgebraucht wird. Auch sei hier, mit der Versteuerung des Endergebnisses nach Massgabe der Bauabrechnung, das verwendete und für gewerbliche Bauzwecke nicht wieder verwendbare Holz besteuert. Es sei irreführend, wenn die eidgenössische Steuerverwaltung darauf abstellen wolle, dass das Holz bei weiterem Vortrieb des Stollens wieder verwendet werden könne. Diese Verwendbarkeit sei im Einheitspreis berücksichtigt. «Wenn auf der einen Seite gestützt auf Bauabrechnungen, welche nach Masseinheiten erstellt sind, die ganze Arbeitsleistung pauschal versteuert werden soll, d.h. ohne Abstellen auf die sonst übliche Unterscheidung

Seite: 182

zwischen steuerbaren Umsätzen nach WUSTB Art. 17 und nicht steuerbaren Verbindungslöhnen, so kann man auf der andern Seite nicht dieses pauschale Steuersystem dadurch verleugnen, dass man Materialien, deren Verbrauch in der Pauschale eingeschlossen ist, plötzlich aus der Bauabrechnung herausnimmt und zusätzlich einer gesonderten Besteuerung unterwirft.» Das Holz werde zwar physikalisch nicht völlig aufgebraucht, doch bleibe nach der Erfahrung nur Brennholz im Werte von 10 % des Einheitspreises zurück. Hinsichtlich seiner Zweckbestimmung als Bauholz werde es völlig verbraucht.

c) Es bestehe ein volkswirtschaftliches Interesse, den Begriff Werkstoff weiter zu fassen. Die Werkstoffeigenschaft sei unter Berücksichtigung dieser Unterscheidung nicht abstrakt, sondern konkret festzustellen, hier also für den Stollenbau. Art. 18 WUSTB sei im Zusammenhang mit Art. 17 dahin zu verstehen, dass als Werkstoff zu gelten habe, was beim Fabrikationsprozess aufgebraucht werde oder abfalle, sodass es nach der Verwendung nicht mehr Gegenstand eines Fahrniskaufes sein könne. «Was beim Fabrikationsprozess aufgebraucht wird oder abfällt, also wirtschaftlich nicht mehr vorhanden ist oder in ganz anderer, regelmässig stark wertverminderter Form fortbesteht, ist Werkstoff.»

Der Bohrstahl werde beim Stollenbau aufgebraucht, nämlich für eine seinem ursprünglichen Zwecke entsprechende Verwendung untauglich. Einmalige und wiederholte Verwendbarkeit sei kein unbedingt brauchbares Unterscheidungsmerkmal. Das Bundesgericht habe die Graphitelektroden als Werkstoff erklärt, obwohl sie mehrfach verwendbar seien. Als massgebend sei erachtet worden, dass sie bestimmungsgemäss verbraucht würden (BGE 70 I S. 289 f.). Beim Bohrstahl verhalte es sich gleich. Er gehe durch raschen, pro Masseinheit feststellbaren und festgestellten Verbrauch verloren, indem er in mit Gestein vermischten Metallstaub ver falle.

Es entspreche dem System der Warenumsatzsteuer,

Seite: 183

wonach jede umgesetzte Ware nur einmal belastet werden soll, dass die Steuer hier auf dem Endergebnis erhoben werde. Es sei ausgeschlossen, dass dem Fiskus etwas entgehe, weil die als Steuergrundlage dienende Bauabrechnung den nach Masseinheitenrechnung verbrauchten Bohrstahl in vollem Umfang als Spezialaufwand berücksichtige, nicht bloss als allgemeinen Fabrikations-Unkostenfaktor. Der verwendete und einkalkulierte Bohrstahl könne nicht weiter verwendet werden, da er aufgebraucht sei, wenn die Masseinheit hergestellt ist. Er könne nicht mehr Gegenstand eines Fahrniskaufes sein, wodurch er sich vom Druckereikliche (Urteile vom 26. Mai 1944 i.S. Weltwoche-Verlag und Tellurium A.-G., nicht publiziert) unterscheide.

Der Bohrstahl sei sodann aber auch als Werkstoff anzusehen, weil er im Sinne von Art. 18 WUSTB für Energieerzeugung oder ähnliche Zwecke aufgebraucht werde.

Das beim Stollenbau gebrauchte Gerüst-, Spriess- und Schalholz sei nachher nicht mehr für Bauzwecke verwendbar. Auch bei ihm werde der Verbrauch nach der Erfahrung genau ermittelt und im Preise der Masseinheit voll berücksichtigt, also im Endprodukt versteuert. Es gelte daher hier das schon beim Bohrstahl Gesagte. Wenn wertmässig ca. 10 % des Stoffes nach beendeter Herstellung als Abfallholz übrig bleiben, so sei trotzdem auf vollen Verbrauch zu erkennen, da wirtschaftlich alles berechnete Holz verbraucht sei.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen
in Erwägung:

1. Der Einspracheentscheid ist ergangen gegenüber der im Grossistenregister eingetragenen einfachen Gesellschaft. Er konnte so ergehen, nachdem sich die Gesellschafter durch die Anmeldung der Unternehmung als Grossist verpflichtet hatten, die sich hieraus für den gemeinsamen Geschäftsbetrieb ergebenden Pflichten gemeinsam zu übernehmen. Die im Einspracheentscheid-

Seite: 184

über der Gesellschaft ausgesprochene Steuerpflicht trifft die Gesellschafter solidarisch (Art. 544, Abs. 3 OR).

Die Gesellschaft als solche hat aber weder Rechts-, noch Handlungsfähigkeit und ist daher nicht

befugt, vor Bundesgericht als Prozesspartei aufzutreten (Art. 5 BZP), wie auch eine Betreibung nicht gegen sie gerichtet werden könnte (BGE 51 III 98). Ihr fehlt die Legitimation zur verwaltungsrechtlichen Beschwerde (vgl. dazu auch KIRCHHOFFER: Legitimation in Zschr. f. Schweiz. Recht, n.F. 55 S. 143 betr. den staatsrechtlichen Rekurs). Dagegen kann die vorliegende Eingabe als Beschwerde der darin aufgeführten Gesellschafter angesehen und entgegengenommen werden, denen die Befugnis zur Beschwerdeführung zusteht.

2. Der Einspracheentscheid der eidgenössischen Steuerverwaltung betrifft Warenbezüge, die in den Jahren 1942 und 1943 stattgefunden haben. Der Streit ist daher auf Grund der damals geltenden Fassung des Warenumsatzsteuerbeschlusses zu beurteilen. Allfällige durch den am 1. Januar 1944 in Kraft getretenen BRB vom 13. Dezember 1943 getroffene Änderungen fallen nicht in Betracht.

3. Als Grossist hat die Gemeinschaftsunternehmung Altdorf Waren, die sie steuerfrei bezogen hat (Art. 14, lit. a WUSTG), zu versteuern, wenn sie sie im Eigengebrauch, d.h. anders als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff zur Herstellung von Waren verwendet (Art. 16). Die Steuer verfällt in dem Zeitpunkt, in welchem über die Ware im Eigenverbrauch verfügt wird (Art. 24, lit. c). Streitig ist, ob dem steuerfrei bezogenen Bohr Stahl, mit dem Sprenglöcher angelegt werden, dem Holz, das zu Gerüsten, Verschalungen und zum Spriessen verwendet wird, im Betriebe der Unternehmung Werkstoffeigenschaft zukommt. Gegen die Besteuerung wird im wesentlichen eingewendet, die genannten Waren seien steuerrechtlich schon deshalb als Werkstoff zu charakterisieren, weil sie in den Bauabrechnungen inbegriffen seien, die der Berechnung der Abgabe

Seite: 185

auf dem fertigen Werk zu Grunde gelegt werden. Sie seien es aber auch nach der Definition in Art. 18 WUSTB, da sie beim Stollenbau aufgebraucht würden und nachher, jedenfalls für Bauzwecke, nicht mehr verwendbar seien. Doch sind die beiden Einwendungen unbegründet.

a) Der Warenumsatzsteuerbeschluss stellt nicht darauf ab, ob und wie sich die für Materialien und Gegenstände aufgewendeten Kosten im Preise des fertigen Werkes und der auf diesem Preise lastenden Umsatzsteuer auswirken. Er bezeichnet als Werkstoff einerseits die Rohstoffe und Zwischenerzeugnisse, die in die hergestellte Ware, das fertige Werk, übergehen oder bei der Warenherstellung abfallen, und andererseits die Stoffe, die bei der Herstellung von Waren für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke aufgebraucht werden. Massgebend ist also die Funktion, die der Ware im Produktionsprozess zukommt.

Deshalb ist für die Entscheidung unerheblich, dass der Steuerbemessung im Baugewerbe der Gesamtbetrag der Rechnungen für das fertige Werk zu Grunde gelegt wird. Materialien, die nicht Werkstoff sind, unterliegen der Besteuerung beim Hersteller-Grossisten auch dann, wenn dieser den ganzen dafür erforderlichen Aufwand bei Festsetzung des Preises für das Endprodukt einrechnet. Dass dieser Aufwand mehrfach mit der Warenumsatzsteuer betroffen wird, ist eine Folge der gesetzlichen Abgrenzung des Begriffes Werkstoff, also vom Gesetzgeber gewollt. Beim Baugewerbe wird die Belastung übrigens unter Umständen dadurch etwas gemildert, dass die Steuer auf Grund annähernder Ermittlung des Steuerobjektes in der Weise bemessen wird (Art. 34, Abs. 2), dass auf den Gesamtbetrag der Rechnung für das fertige Erzeugnis nur ein ermässiger Satz angewandt wird.

b) Nach Art. 18 WUSTB (alte Fassung) gelten als Werkstoff Rohstoffe und Zwischenerzeugnisse, die in die hergestellte Ware übergehen oder bei der Warenerzeugung abfallen, sowie Stoffe, welche für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei der Herstellung von Waren

Seite: 186

aufgebraucht werden (Kohle, Schmier- und Schleifmittel und dergl.). Die Frage ist, ob diese Voraussetzungen hier zutreffen. Sie muss für Bohr Stahl und Bauholz gesondert geprüft werden.

Es steht ohne weiteres fest, dass der Bohr Stahl nicht in den Stollen übergeht. Der Stoff, Stahl, findet sich im Erzeugnis nicht wieder, weder in seiner ursprünglichen Form, noch in einer Verwandlung. Er bleibt aber auch, nach seiner Verwendung für den Stollenbau, nicht als Abfall zurück. Abfall rührt von den Rohstoffen und Zwischenerzeugnissen her, die in der Hauptsache in das Erzeugnis übergehen. Der Begriff des Abfallens ist nicht in dem Sinne zu verstehen, dass jeder bei der Herstellung verwendete Gegenstand, der unbrauchbar geworden ist und nicht mehr verwertet werden kann, auch Werkstoff sei. Werkzeug wird unter Umständen bei der Produktion unbrauchbar, ist deswegen aber nicht Abfall. Werkstoffe der ersten in Art. 18 vorgesehenen Gruppe sind daher nur die bei der Herstellung verwendeten und darin aufgegangenen Rohstoffe und Zwischenerzeugnisse und deren Abfall. Dazu gehört der Bohr Stahl offensichtlich nicht.

Der Bohr Stahl wird aber auch nicht für die Energieerzeugung oder ähnliche Zwecke aufgebraucht. Das Bohren der Sprenglöcher ist überhaupt nicht Energieerzeugung. Es ist eine Arbeit, bei der der Bohr Stahl als Werkzeug verwendet wird, die aber auch, wenn möglicherweise auch weniger wirtschaftlich, mit anderm Werkzeug, z.B. Hammer und Meissel, ausgeführt werden könnte. Art. 18 erwähnt neben der Energieerzeugung noch «ähnliche Zwecke». Allein es handelt sich auch nicht um

einen ähnlichen Zweck. Die Sprengung als solche ist Energieerzeugung und nicht bloss etwas ähnliches. Dem Bohrstahl aber muss die Werkstoffeigenschaft nicht deshalb abgesprochen werden, weil die Sprengung nicht Energieerzeugung wäre, sondern weil der Bohrstahl nicht für sie verwendet wird. Ob von einem «Aufbrauchen» des Bohrstahls im Sinne von Art. 18 gesprochen werden könnte, kann auf sich beruhen bleiben.

Seite: 187

Beim Schal-, Spriess- und Gerüstholz kann es sich nur fragen, ob dieses Holz als Rohstoff oder als Zwischenerzeugnis bei der Warenherstellung abfällt; ein Übergehen in das Erzeugnis ist hier ausgeschlossen (die «Murali», das eingemauerte Holz, sind als Werkstoff behandelt worden). Allein nach dem oben über den Begriff des Abfallens Gesagten, ist dieses Holz kein Abfall. Dass es nach der Abnützung nicht mehr wie bisher als Bauholz verwendet werden kann, sondern nur noch als Brennholz, ändert daran nichts. Es ist Material, das beim Bau abgenützt wird, das aber nicht als Abfall zurückbleibt. Der hohe Grad und die verhältnismässig genaue Berechenbarkeit der Abnützung sind unerheblich. Übrigens wäre das Schal-, Spriess- und Gerüstholz auch als wiederholt oder dauernd verwendbar im Sinne von Art. 18, Satz 2 anzusprechen, da es beim Vortreiben des Stollens immer von neuem eingesetzt und während des Stollenbaus dauernd verwendet werden kann.