

## S. 264 / Nr. 37 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 264

37. Auszug aus dem Urteil vom 26. September 1947 i. S. Nielsen-Bohny & Cie. A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Warenumsatzsteuer:

1. Steuerbarer Eigenverbrauch von Schleifpapier und Papier zum Abdecken von Parkettböden in einer Schreinerei und Parkettfabrik.
2. Das jeweilige Aufrichten und Abbrechen eines Gerüsts, das einem Gesangverein gehört und für dessen Konzerte bestimmt ist, durch einen Unternehmer unterliegt der Steuer.

Impôt sur le chiffre d'affaires:

1. Cas de consommation particulière soumise à l'impôt: emploi dans une menuiserie et fabrique de parquets, de papier à polir et de papier de protection de parquets.
2. Est soumis à l'impôt le montage et démontage régulier, par un entrepreneur, d'une estrade appartenant à une société de chant et utilisée par elle pour ses concerts.

Impasta sulla cifra d'affari:

1. Caso di consumo privato assoggettato all'imposta: uso, in un'azienda di falegname e fabbrica di pavimenti di legno, di carta smerigliata e carta protettiva dei pavimenti di legno.
2. E' imponible il fatto di erigere e smontare regolarmente un palco che appartiene ad una società di canto, la quale se ne serve per i suoi concerti.

A. Die Beschwerdeführerin betreibt eine Zimmerei, Schreinerei, Fenster- und Parkettfabrik. Sie ist Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses. Sie hat gewisse Materialien, darunter Schleifpapier und Papier zum Abdecken der fertiggestellten Parkettböden, umsatzsteuerfrei bezogen. Sie hat für die Verwendung dieser Papiere in ihrem Betriebe keine Umsatzsteuer wegen Eigenverbrauchs bezahlt. Ebenfalls ohne Entrichtung der Umsatzsteuer hat sie jeweils ein dem Basler Gesangverein gehörendes

Seite: 265

Gerüst im Basler Münster für Konzerte aufgestellt und nachher wieder abgebrochen, um es bis zur nächsten Veranstaltung aufzubewahren. Die eidg. Steuerverwaltung hat von ihr mit Abrechnungen vom 2. Oktober 1945 Umsatzsteuern nachgefordert, in denen Eigenverbrauchssteuern für das Schleif- und Abdeckpapier und Lieferungssteuern für das Zusammensetzen und Zerlegen des Gerüsts enthalten sind. Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 1947 hat die Steuerverwaltung an ihren Ansprüchen im wesentlichen festgehalten.

B. Die Nielsen-Bohny & Cie. A.-G. erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrage, den Einspracheentscheid aufzuheben und die mit Abrechnungen vom 2. Oktober 1945 erhobenen Steuerforderungen als unbegründet zu erklären.

Sie bestreitet, dass hinsichtlich des Schleif- und Abdeckpapiers steuerbarer Eigenverbrauch (Art. 16 WUSTB) vorliege. Das Schleifpapier sei Werkstoff (Art. 18 daselbst). Das Abdeckpapier sei keine Zutat, die bei der Herstellung der Parkettböden notwendig gebraucht werde, sondern diene dem selbständigen Zweck, die fertigen Böden zu schützen, bis der Bau bezogen werde. Seine Verwendung werde denn auch nicht von allen Bauherren verlangt. Es werde nicht zurückgenommen, sondern dem Bauherrn überlassen. Es sei Gegenstand eines selbständigen Wiederverkaufs. Seine Lieferung werde stets in einer besonderen Position offeriert und berechnet. Es sei wie Verpackungsmaterial zu behandeln, das für den Grossisten ebenfalls steuerfrei sei, wenn es Objekt eines besonderen Wiederverkaufs sei. Eventuell müsste das Abdeckpapier als Werkstoff gelten, wenn das Abdecken als Inhalt eines Werkvertrages aufzufassen wäre, wobei das Werk entweder die Papierschutzdecke oder der abgedeckte Boden wäre.

Was das Konzertgerüst anlange, umfasse die jeweilige Rechnung an den Basler Gesangverein neben den Kosten des Aufstellens und Abbrechens auch diejenigen der Lagerung, der Versicherung und des Transportes.

Seite: 266

Umsatzsteuerpflichtig könnte aber jedenfalls nur das Aufstellen und Abbrechen sein. Auch das sei jedoch nicht der Fall, da diese Verrichtungen keine Herstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUSTB seien. Eine Zusammensetzung könne als Herstellung nur gelten, wenn eine Umgestaltung, eine Verarbeitung oder Bearbeitung, eine Instandstellung oder Veredelung stattfinde, die zur Folge habe, dass nachher eine andere Ware als vorher vorliegen würde. Das in Frage stehende Gerüst könne aber

aufgerichtet und zerlegt werden, ohne dass neue Bestandteile hinzugefügt oder auch nur die geringsten Teile seiner Substanz zerstört würden. Man habe es einfach mit der bestimmungsgemässen Verwendung eines von vornherein für die wiederholte Montage und Demontage eingerichteten Gegenstandes zu tun, mit blossen Arbeitsleistungen, die nicht Warenumsätze seien, so wenig wie etwa das Öffnen und Schliessen eines Regenschirmes, das Aufrichten und Abbrechen eines Zirkuszeltens, das Zerlegen und Zusammensetzen von Betten und Schränken oder Konzertflügeln beim Transport.

C. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Als Grossist hat die Beschwerdeführerin Waren, die sie steuerfrei bezogen hat (Art. 14 Abs. 1 lit. a WUStB), zu versteuern, wenn sie sie im Eigengebrauch, d. h. anders als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff (Art. 18) zur Herstellung von Waren oder Bauwerken, verwendet (Art. 13 Abs. 1 lit. a, Art. 16). Für die Auslegung des Art. 18 kann auf das Urteil vom 24. Januar 1947 i. S. Wittwer (BGE 73 I 164 ff.) und die dort zitierten Entscheide verwiesen werden. Im vorliegenden Falle ist für Schleif- und Abdeckpapier gesondert zu prüfen, ob steuerbarer Eigenverbrauch vorliege.

a) (Das Schleifpapier ist im Betriebe der Beschwerdeführerin sowenig Werkstoff wie der Industriediamant im Falle Wittwer, auf den verwiesen wird.)

Seite: 267

b) Das Abdecken des Parkettbodens bildet einen Bestandteil des Werkvertrages, dessen Gegenstand die Herstellung dieses Bodens ist, sofern es im einzelnen Falle überhaupt verlangt wird. Die Beschwerdeführerin ist dann nicht nur verpflichtet, das Parkett zu erstellen; sie hat auch dafür zu sorgen, dass es von der Fertigstellung bis zur Ingebrauchnahme nicht beschädigt oder verschmutzt werde. Diesem Zwecke dient das Abdeckpapier. Die Beschwerdeführerin liefert es nicht nur; sie verwendet es auch gerade, indem sie es verlegt. Unter solchen Umständen kann davon, dass es Gegenstand eines selbständigen Vertrages, eines Wiederverkaufes, sei und deshalb der Eigenverbrauchssteuer nicht unterliege, keine Rede sein. Daran wird nichts geändert, wenn seine Lieferung in einer besonderen Position offeriert und in Rechnung gestellt wird. Gewiss kann das Abdeckpapier mit dem Material, das zum Einpacken von Waren (Fahris) verwendet wird, verglichen werden. Aber auch dieses gilt nur dann als Wiederverkaufsware, wenn es der Grossist, der es steuerfrei bezogen hat, zum Gegenstand eines selbständigen Verkaufes macht, nicht auch dann, wenn er es gleich selbst zum Verpacken anderer Waren, eben im Eigenverbrauch, verwendet.

Das Abdeckpapier ist aber auch nicht Werkstoff für die Herstellung des Parkettbodens. Es geht nicht in diesen über, findet sich darin in keiner Weise wieder. Als Werk ist nicht etwa das abgedeckte Parkett, der Boden mit Einschluss des Papiers, zu betrachten. Dieses ist lediglich ein vorübergehend gebrauchtes Schutzmittel, wie Material zum Verpacken von Fahris.

Ob in einem Falle wie dem vorliegenden, wo die Erstellung des Parkettes und das Abdecken von der gleichen Firma im Zusammenhang übernommen worden sind, die Papierschutzdecke als selbständiges Werk und das Abdeckpapier als Werkstoff für dessen Herstellung angesehen werden könnte, kann dahingestellt bleiben: Die Beschwerdeführerin könnte bei dieser Betrachtungsweise wohl das Abdeckpapier als Werkstoff steuerfrei beziehen, müsste

Seite: 268

aber andererseits, da die Papierschutzdecke, als Werk für sich betrachtet, Fahris bliebe und somit bei ihrer Ablieferung keine steuerfreien a Verbindungslohne» (Löhne und übrige Unkosten, die nach der Verbindung einer Ware mit einem Gebäude noch aufgewendet werden) in Abzug kämen (Art. 22 Abs. 1 Satz 3 WUStB), das volle Entgelt für die Abdeckung zum Ansatz von 4 % versteuern, statt zu dem mit Rücksicht auf die «Verbindungslohne,' annähernd (Art. 34 Abs. 2 WUStB) ermittelten geringeren Satze von 3,2 %, der nach den Ausführungen der eidg. Steuerverwaltung im Baugewerbe für Parkettarbeiten gilt. Es ist freilich nicht ausgeschlossen, dass in diesem Falle die Steuerbelastung im Ergebnis etwas niedriger ausfiele. Ob es sich so verhielte, braucht indessen nicht geprüft zu werden, da die Beschwerdeführerin nicht nur kein Begehren auf Herabsetzung der Steuer gestellt, sondern namentlich die zur Berechnung erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht hat.

Die Beschwerde ist daher auch insoweit unbegründet, als sie sich gegen die Eigenverbrauchssteuer für das Abdeckpapier richtet.

2. Der Warenumsatzsteuerbeschluss unterwirft der Abgabe unter anderm die Lieferung (Art. 13 Abs. 1 lit. a). Als solche gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2). Als Herstellung wird angesehen jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung; Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung einer Ware (Art. 10 Abs. 2).

Hier fragt sich, ob nach dieser Ordnung für das jeweilige Aufrichten und Abbrechen des Konzertgerüsts die Steuer geschuldet wird. Dass es sich um einen Werkvertrag handelt, ist nicht

bestritten. Das Werk, das danach auszuführen ist, ist einerseits das zusammengestellte, gebrauchsfertige, andererseits das in seine Bestandteile zerlegte Gerüst. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, weder das Zusammenfügen noch das Zerlegen sei

Seite: 269

eine Herstellung im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses, da dadurch keine neue Ware entstehe. Zu Unrecht. Art. 10 Abs. 2 WUSTB führt als Beispiel der Herstellung ausdrücklich die «Zusammensetzung» an. Voraussetzung ist allerdings, dass durch das Zusammensetzen ein von den einzelnen Teilen verschiedenes Produkt, eine neue Ware, entsteht. Gerade das trifft aber im vorliegenden Falle zu. Was dem Gesangverein gestützt auf den Werkvertrag für seine Konzerte zur Verfügung gestellt wird, sind nicht mehr einzelne Balken, Bretter und Schrauben. Vielmehr wird ihm ein neuer Gegenstand abgeliefert, der durch sinnreiche Zusammenstellung jener Objekte entstanden ist, ein Gerüst, das einem bestimmten Zweck, der Aufführung von Konzerten, dient. Dieses Erzeugnis verschwindet infolge des Abmontierens, und an seine Stelle treten wieder einzelne Balken, Bretter und Schrauben. Das sind, im Vergleich zum Gerüst, wiederum neue Gegenstände; wird doch durch das Zerlegen abermals ein erwünschter Zustand herbeigeführt, da nun der Transport und die Lagerung des Materials leichter möglich ist. Auch das Abmontieren ist eine Herstellung (a Bearbeitung) oder «Umgestaltung») im Sinne von Art. 10 Abs. 2. Die einzelnen Objekte werden der Beschwerdeführerin wieder abgeliefert, indem sie instand gesetzt wird, darüber zu verfügen (Art. 15 Abs. 1 WUSTB). Ob die Herstellung für den ausführenden Grossisten Arbeit und die Zulieferung von Material oder, wie es hier beim Aufstellen wie beim Zerlegen in der Regel der Fall sein wird, nur Arbeit erfordert, ist gleichgültig (Urteile vom 2. März 1945 i. S. Lauper und vom 21. März 1947 i. S. Karr & Cie., nicht veröffentlicht).

Die von der Beschwerdeführerin herangezogenen Beispiele ähnlicher Vorgänge rechtfertigen eine andere Entscheidung nicht. Das Aufrichten und das Abbrechen eines Zirkuszeltens wird der Warenumsatzsteuer unterliegen, wenn es Gegenstand eines Werkvertrages ist; nicht aber dann, wenn das Zirkusunternehmen es selbst ausführt.

Seite: 270

Wenn die Mitglieder des Basler Gesangvereins das Aufstellen und Zerlegen des Konzertgerüstes selbst besorgten, würde ebenfalls keine Steuerpflicht entstehen. Beim Transport von Möbeln oder Konzertflügeln handelt es sich regelmässig nicht um einen Werkvertrag oder Auftrag, sondern um einen Frachtvertrag, der von der Umsatzsteuer nicht erfasst wird. Das Abmontieren und Wiederausammensetzen soll hier nur den Transport erleichtern; es dient nicht dazu, einen andern, für einen neuen Zweck bestimmten Gebrauchsgegenstand herzustellen. Auch das Öffnen und Schliessen eines Regenschirmes geschieht normalerweise nicht auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages und muss daher schon aus diesem Grunde umsatzsteuerfrei sein.

Unbegründet ist auch der Einwand, die Steuer könne nur von dem Teil der Rechnung erhoben werden, der sich auf das Aufstellen und Wiederabbrechen des Gerüstes beziehe, nicht aber auch von den Kosten der Aufbewahrung, des Transportes und der Versicherung. Das käme nur in Frage, wenn solche Kosten gesondert in Rechnung gestellt worden wären und es sich zudem um effektive Auslagen (an Drittpersonen) handelte (Art. 22 Abs. 2 lit. a WUSTB), was hier nicht der Fall ist. Steuerbares Entgelt ist der volle Betrag der in Frage stehenden Rechnungen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen