

S. 66 / Nr. 13 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 76 I 66

13. Urteil vom 9. März 1950 i. S. CIBA A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 66

Regeste:

Warenumsatzsteuer: Die Gratisabgabe von im Betriebe hergestellten Musterbüchern ist die Verwendung dem Eigenverbrauch zugeführter Erzeugnisse. Die Steuer für Eigenverbrauch ist auch für die Exemplare zu entrichten, die zur Gratisabgabe an Interessenten im Ausland bestimmt sind.

Impôt sur le chiffre d'affaires: La distribution à titre gratuit de collections d'échantillons confectionnées dans l'entreprise constitue un acte de consommation particulière. L'impôt sur la consommation particulière est aussi dû sur les exemplaires destinés à la distribution gratuite à l'étranger.

Imposta sulla cifra d'affari: La distribuzione a titolo gratuito di collezioni di campioni confezionate nell'azienda rappresenta un atto di consumo personale. L'imposta sui consumo personale è pure dovuta se si tratta di esemplari destinati all distribuzione gratuita all'estero.

Die CIBA A.-G. in Basel (nachstehend CIBA) ist Grossist im Sinne des WUSTB. Sie fertigt von den von ihr hergestellten Textilfarbstoffen Muster auf Geweben und Garn an, die auf Karten geklebt werden; die Musterkarten werden zusammen mit Anleitungen über den Gebrauch der Farbstoffe und Angaben über deren Eigenschaften zu festen Büchern gebunden. Die Musterbücher werden von der CIBA z. T. an ihre ausländischen Tochtergesellschaften verkauft, z. T. im In- und Ausland gratis abgegeben.

Die Materialien für die Musterbücher bezieht die CIBA auf Grund der Grossistenkarte steuerfrei. Sie entrichtet die Eigenverbrauchssteuer für die im Inland abgegebenen Musterbücher, beansprucht jedoch Steuerfreiheit für die - gratis oder gegen Entgelt - ins Ausland abgegebenen. Die eidgenössische Steuerverwaltung (nachstehend EStV) anerkennt die Steuerfreiheit für die an die ausländischen Tochtergesellschaften verkauften Musterbücher, verlangt dagegen die Eigenverbrauchssteuer auf den unentgeltlich abgegebenen auch dann, wenn sie ins Ausland gehen.

Eine von der CIBA hiegegen gerichtete Einsprache wurde von der EStV am 19. November 1949 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, nach Art. 16 WUSTB

Seite: 67

liege Eigenverbrauch vor, wenn ein Grossist Waren, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat, anders verwendet als zum Verkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren. Diese negative Umschreibung erfasse alles darin nicht ausdrücklich und abschliessend Ausgenommene, also jede andere Verwendung als zum Verkauf oder zur gewerbsmässigen Herstellung von Waren. Somit müssten Lieferungen, die nicht auf Verkauf oder Tausch beruhen, als Eigenverbrauch betrachtet werden. Aus dieser Erwägung habe das Bundesgericht in dem Urteil Geigy vom 20. Oktober 1944 die Abgabe von Waren als Gratismuster an Kunden oder Interessenten unter den Eigenverbrauch einbezogen. Die Unterscheidung der CIBA zwischen den im Inland und den im Ausland unentgeltlich abgegebenen Musterbüchern sei unbegründet; denn in beiden Fällen sei die CIBA der Verbraucher, das letzte Glied in der Umsatzkette, bei dem spätestens die Umsatzsteuer verfalle. Der Grossist, der steuerfrei bezogene oder gewerbsmässig selbst hergestellte Waren unentgeltlich an Dritte abgebe, gelte als deren Konsument, gleichgültig ob der Empfänger der Ware sich im Inland oder im Ausland befinde. Der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs sei in beiden Fällen gleich, und zwar im Inland, erfüllt; der Eigenverbrauch eines Grossisten stelle daher stets Warenumsatz im Inland dar. Hieran habe auch die Verfügung Nr. 8 des eidg. Finanz- und Zolldepartements (EFZD) vom 28. Juni 1945 nichts geändert; sie habe lediglich die Befreiung von Inlandlieferungen, denen unmittelbar eine Ausfuhr folge, zum Gegenstand und berühre den Eigenverbrauch nicht. Es wird auf die Urteile des Bundesgerichts vom 8. Oktober 1948 i. S. Robapharm und vom 20. Mai 1949 i. S. Buchser verwiesen.

B. - Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellte die CIBA den Antrag, es sei unter Aufhebung dieses Entscheides festzustellen, dass die unentgeltliche Abgabe von Musterkarten ins Ausland der WUST nicht unterliege.

Seite: 68

Sie bringt vor, eine neue Überprüfung der gestellten Frage durch das Bundesgericht sei wünschbar, weil aus den bisher von ihm beurteilten Tatbeständen die grosse Tragweite des Entscheids für die

schweizerische Exportindustrie nicht ersichtlich gewesen sei, weil seither neue Argumente zutage getreten seien und weil sich aus einer Fussnote von Dr. Friedli zum Urteil Buchser im Archiv, Bd. 18, S. 154, eine Divergenz zwischen Bundesgericht und EStV ergebe.

Die bisherige Praxis schaffe, entgegen dem Willen des WUSTb, eine ungleiche Behandlung von Händler und Hersteller-Grossisten. Der Händler-Grossist könne seine Muster, soweit er sie nachher - entgeltlich oder unentgeltlich unmittelbar ins Ausland ausführe», auf Grund der Verfügung Nr. 8 ohne Steuerbelastung beziehen. Der Hersteller-Grossist dagegen müsse die von ihm selbst verfertigten Muster gleicher Art als Eigenverbrauch versteuern; er könne die Werkstoffe dafür nicht steuerfrei beziehen, weil sie nicht unmittelbar», sondern erst nach Verarbeitung ausgeführt würden. Dadurch werde er gegenüber seinem Konkurrenten, dem Händler-Grossisten, benachteiligt. Das Interesse an der Ausfuhr, das der WUSTb begünstigen wolle, sei aber in beiden Fällen dasselbe.

Aus der Verfügung Nr. 8 lasse sich, auch wenn die Steuerfreiheit in den streitigen Fällen nach Auffassung der CIBA nicht auf ihr beruhe, zum mindestens nichts gegen diese ableiten. Durch die Verfügung Nr. 8 wurden im Hinblick auf die nachfolgende Ausfuhr Lieferungen von der WUSTb befreit, die sonst steuerpflichtig wären, nämlich solche an Nicht-Grossisten. Lieferungen an Grossisten könnten überhaupt nur darunter fallen, soweit sie zu unentgeltlicher Weiterveräußerung ins Ausland bestimmt seien; denn für den Weiterverkauf könnten die Grossisten die Waren ohnehin auf Grund der Grossistenkarte steuerfrei beziehen.

Neben den direkten Ausfuhr Lieferungen seien von jeher auch Inland Lieferungen, durch welche die Ware

Seite: 69

unmittelbar ins Ausland gelangte, als steuerfrei behandelt worden. So habe die Praxis beim Versendungskauf schon vor der Verfügung Nr. 8 die Steuerpflicht verneint, wenn eine Ware vom Lieferanten oder seinem Spediteur für einen ausländischen Empfänger, der sie gegen Entgelt erwarb, einer Transportanstalt in der Schweiz übergeben wurde. Nur in den seltenen Fällen, wo die Waren dem ausländischen Abnehmer oder dessen Spediteur im Inland übergeben werde, also eine echte Inland Lieferung vorliege, sei die Steuerpflicht früher bejaht worden und trete die Befreiung nur unter den Voraussetzungen der Verfügung Nr. 8 ein.

Der Eigenverbrauch, der nach dem WUSTb mit den Inland Lieferungen zusammen den Warenumsatz im Inland darstelle, dürfe nicht anders behandelt werden als jene, d. h. er sei steuerfrei, soweit durch ihn eine Ware unmittelbar ins Ausland gelange. In Art. 54 Abs. 2 lit. b WUSTb komme zum Ausdruck, dass es schlechthin die Tatsache der Ausfuhr sei, welche von der Steuerpflicht befreie; es werde nicht unterschieden, ob die Ware durch eine Lieferung oder durch Eigenverbrauch ins Ausland gelangt sei. Das werde bestätigt durch das deutsche Warenumsatzsteuergesetz, das dem WUSTb als Vorbild gedient habe und das die Ausfuhr ausdrücklich erwähne in dem Sinne, dass sowohl die Lieferung im Inland als auch der Eigenverbrauch steuerfrei seien, wenn der Gegenstand in Erfüllung des Umsatzgeschäftes ins Ausland versandt werde.

Wie das Ausland bei den Umsatzsteuern allgemein die Ausfuhr begünstige, so sei auch bei Erlass des WUSTb unter allgemeiner Billigung die Befreiung der Ausfuhr als Grundsatz proklamiert worden. Dieses Prinzip habe seine Verankerung darin gefunden, dass Lieferungen und Eigenverbrauch nur als «Warenumsatz im Inland i für steuerbar erklärt wurden; damit sei ohne Zweifel alle unmittelbare Ausfuhr ausgenommen worden, wenn sie auf dem Wege der Inland Lieferung oder des Eigenverbrauchs erfolge. Im Unterschied zum deutschen Recht gründe der WUSTb

Seite: 70

den Eigenverbrauch nicht auf die «Entnahme» (fingierte Lieferung), sondern auf die «andere Verwendung» wo die Ware bestimmungsgemäss im Ausland verwendet werde, wickle sich der Umsatz überhaupt erst im Ausland ab. Der Begriff des Eigenverbrauchs sei nur geschaffen worden, um Umsätze, die keine Lieferungen seien, dann zu besteuern, wenn entsprechende Lieferungen steuerpflichtig wären, insbesondere um den Warenumsatz des Selbstversorgers zu erfassen. Wenn der Herstellergrossist die Ware ins Ausland verbringe, um sie dort an Kunden zu verurteilen, so erfolge gar kein Inlandumsatz einer fertigen Ware; das Gegenstück bilde vielmehr die echte Ausfuhr-Lieferung, deren Steuerfreiheit ausser jedem Zweifel stehe; die ratio des Eigenverbrauchs, eine sonst bestehende Steuerlücke auszufüllen, fehle hier.

Dass der WUSTb an einigen Stellen bei den Lieferungen «im Inland beifüge. wo er es beim Eigenverbrauch nicht tue, sei eine redaktionelle Ungenauigkeit. Im Urteil Buchser habe das Bundesgericht angenommen, der Gesetzgeber habe bewusst die Lieferungen ins Ausland vor dem Eigenverbrauch daselbst begünstigen wollen, weil nur sie dort die Konkurrenz mit anderen Waren aufzunehmen hätten; doch spiele sich der Konkurrenzkampf auch bei der Propaganda ab und müsse auch diese in den Preisen berücksichtigt werden. Unrichtig sei auch der Standpunkt, der Konsum ins Ausland gesandt er Muster geschehe in der Schweiz; da das Gesetz für den Zeitpunkt des

Eigenverbrauchs auf die Verwendung abstelle, müsse das auch für den Ort gelten. Selbst wenn es sich um Eigenverbrauch im Inland handeln würde, wäre er steuerfrei wie Inland Lieferungen zwecks Ausfuhr; erst recht sei er als im Ausland erfolgender Umsatz.

Der Hersteller-Eigenverbrauch sei durch einheitliche, rechtsgleiche Prinzipien eindeutig zu regeln. Dabei stünden für die Exportindustrie beträchtliche Beträge auf dem Spiele: wie bei den Packungen und Prospekten sei es auch bei der Herstellung und Konfektionierung von

Seite: 71

Mustern zu begrüssen, wenn solche Arbeiten und Lieferungen in der Schweiz vergeben werden könnten: ihre Verlegung ins Ausland würde unserem Lande schaden. Die angestrebte Lösung sei nicht nur de lege ferenda allein gerecht, sondern ergebe sich jetzt schon aus dem Gesetz.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

in Erwägung:

1.- Der Tatbestand ist klar und unbestritten. Übereinstimmung besteht auch bezüglich seiner Subsumtion unter die Begriffe des WUStB dahin, dass der Verkauf von Musterbüchern an die ausländischen Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin steuerfreie Ausfuhr Lieferung, die Gratisabgabe an Kunden und Interessenten dagegen Eigenverbrauch darstellt. Unbestritten ist ferner, dass hierauf die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten ist, soweit die Musterbücher im Inland abgegeben werden. Der Streit geht einzig darum, ob die Gratisabgabe ins Ausland steuerpflichtig ist oder nicht. Die Beschwerdeführerin behauptet deren Steuerfreiheit und begründet dies damit, dass sie kein Warenumsatz im Inland sei, event. dass sie unmittelbar zu einer Ausfuhr führe und gleich wie «Inland Lieferungen zwecks Ausfuhr» zu behandeln sei.

2.- Die Steuerfreiheit der Ausfuhr ist im WUStB nicht ausdrücklich festgestellt, ergibt sich aber aus der Umschreibung des Gegenstandes der WUSt, die gemäss Art. 2 einerseits auf dem Warenumsatz im Inland, andererseits auf der Wareneinfuhr erhoben wird. Hieraus folgt, dass Warenumsatz, der weder Einfuhr noch Umsatz im Inland ist, der Steuer nicht unterliegt. Grund dieser Beschränkung ist offensichtlich die Absicht, die Ausfuhr zu begünstigen, indem sie nicht mit der WUSt belastet wird. Die gleiche Absicht kommt zum Ausdruck in Art. 54 Abs. 2 lit. b, wonach das EFZD befugt ist, Vorschriften aufzustellen über Rückerstattung oder Verrechnung der WUSt mit Rücksicht auf die erfolgte Ausfuhr von Waren - in welcher Befugnis sinngemäss auch das Recht

Seite: 72

enthalten ist, unter diesem Gesichtspunkt die Steuerfreiheit schlechthin anzuordnen, wie das dann in der Verfügung Nr. 8 vom 28. Juni 1945 geschehen ist (nicht publ. Urteil Transco vom 10. Dezember 1948, Erw. 2 in fine).

Der Warenumsatz im Inland zerfällt, wie sich aus der Systematik des ersten Teils des WUStB, insbesondere aus den Art. 15 und 16 und ihrer Zusammenfassung unter dem Titel Umsatz ergibt, in Lieferungen im Inland und Eigenverbrauch. (Der Bezug von Erzeugnissen der inländischen Urproduktion, der jenen in Art. 8 und 13 gegenübergestellt ist und sich von ihnen namentlich dadurch unterscheidet, dass die Beschränkung auf Grossisten entfällt, kommt für die hier zu entscheidende Frage nicht in Betracht.) Bei den Lieferungen ergibt sich die Abgrenzung der steuerfreien Ausfuhr aus der Umschreibung der Inland Lieferung in Art. 15 Abs. 1, wonach die Verschaffung der Verfügungsmacht über eine im Inland befindliche Ware massgebend ist. Nach dem Wortlaut des WUStB besteht somit Steuerfreiheit lediglich für direkte Export- Lieferungen, bei denen der Grossist die Waren dem Abnehmer erst im Ausland zur Verfügung stellt (Urteil Transco, Erw. 1 in fine). Darüber hinaus hat die Praxis sie auch gewährt beim Versandungsverkauf, wo die Ware sich zwar im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (durch Übergabe an die Transportanstalt; BGE 74 I 71) noch im Inland befindet, aber gerade durch diese Versendung ins Ausland verbracht wird. Hier liegt nach dem Buchstaben von Art. 15 Abs. 1 WUStB eine Inland- Lieferung vor; wirtschaftlich und nach der ratio legis unterscheidet sich dieser Fall aber nicht von der direkten Ausland Lieferung. Noch weiter geht die Verfügung Nr. 8, welche die Steuerfreiheit ausdehnt auf «Inland Lieferungen zwecks Ausfuhr», bei denen der Abnehmer die Ware im Inland übernommen hat, aber nachweist, dass er sie unmittelbar ins Ausland ausführte. Allen diesen Fällen ist gemeinsam, dass die Ware durch die betreffende Lieferung oder unmittelbar im Anschluss daran dem Konsum im Ausland zugeführt wird, somit eine Ausfuhr vorliegt und

Seite: 73

der gesetzgeberische Grund für die Steuerbefreiung gegeben ist.

Als Eigenverbrauch werden gemäss Art. 16 WUStB die Fälle besteuert, wo ein Grossist steuerfrei bis zu ihm gelangte Waren «anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder für die gewerbsmässige Herstellung von Bauwerken für fremde Rechnung». Diese Ordnung ist notwendig zur Durchführung des dem WUStB

zugrundeliegenden Einphasenprinzips im positiven Sinne, d. h. des Grundsatzes, dass jede Ware auf dem Wege vom Hersteller zum Verbraucher einmal von der WUST erfasst werden soll. In der Regel geschieht dies nach dem gewählten System beim Übergang vom Grossisten zum Nichtgrossisten oder Konsumenten. In den genannten Fällen, wo der Grossist für Waren, die er als solcher steuerfrei bezogen hat, selbst als Konsument auftritt, findet jener Übergang nicht statt und wurde deshalb nach der gewöhnlichen Regel die Ware von der WUST überhaupt nicht erfasst. Deshalb besteuert der WUSTB als Warenumsatz im Inland neben den Inland Lieferungen auch den Eigenverbrauch und umschreibt diesen in Art. 16 mit jener negativen Formel, worunter alles fällt, was nicht noch als Lieferung erfasst wurde. Eigenverbrauch ist danach jede Verwendung zu anderen als den dort ausdrücklich ausgenommenen Zwecken, gleichgültig ob sie in den Rahmen des Unternehmens fällt oder nicht also nicht nur die Entnahme zu geschäftsfremden Zwecken wie im deutschen Umsatzsteuerrecht. Es ist denn auch unbestritten, dass die Gratisabgabe von Mustern nach dem WUSTB Eigenverbrauch darstellt, während sie nach deutschem Recht nicht hierunter fällt. Entscheidend ist nach Schweizerischem Recht, dass der Grossist über die betreffende Ware nicht als Händler oder Hersteller, sondern als Konsument verfügt; darin liegt eine Art «Lieferung an sich selbst», die im System unserer Warenumsatzsteuer dem Stadium des Überganges der Ware vom Grossisten an einen dritten Konsumenten entspricht. Der Eigenverbrauch

Seite: 74

eines steuerpflichtigen, in der Schweiz domizilierten Grossisten findet per definitionem im Inland, nämlich an seinem schweizerischen Geschäftssitz, statt; er ist in jedem Falle Warenumsatz im Inland, weshalb in Art. 8 Abs. 1 lit. a, in Art. 13 Abs. 1 lit. a und in Art. 16 WUSTB nicht ausdrücklich gesagt zu werden brauchte, dass nur der Eigenverbrauch im Inland steuerbar ist (nicht publ. Urteil Robapharm vom 8. Oktober 1948, Erw. 4). Dass eine Ware bei der «anderen Verwendung a ins Ausland verbracht wird, vermag hieran nichts zu ändern, auch wenn das von Anfang an vorgesehen war; massgebend ist die Verfügung, wodurch sie der Verwendung zum Wiederverkauf oder als Werkstoff entzogen und dem eigenen Konsum des Grossisten zugeführt wird. Das wird, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, bestätigt durch die Vorschrift des WUSTB über den für den Eigenverbrauch massgebenden Zeitpunkt: Nach Art. 24 lit. c verfällt die Steuer beim Eigenverbrauch im Zeitpunkt, in dem über die Ware im Sinne von Art. 16 verfügt wird. Das geschieht nicht erst durch den tatsächlichen Verbrauch, sondern schon durch die Zuweisung zur Verwendung anders als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff; hierin liegt die «Lieferung an sich selbst a, die dem die Steuerpflicht begründenden Moment des Übergangs vom Grossisten an den Nichtgrossisten bzw. Konsumenten entspricht. Entsprechendes gilt für den Ort des Eigenverbrauchs: Massgebend ist nicht der Ort, wo die Ware schliesslich effektiv verbraucht wird, sondern der Geschäftssitz, wo sie der Verwendung zum Wiederverkauf oder als Werkstoff entzogen und dem Konsum durch den Grossisten selbst zugeführt wird. Weil der Eigenverbrauch hier stattfindet, ist er auch dann als Warenumsatz im Inland steuerpflichtig, wenn die Ware für die effektive Verwendung ins Ausland verbracht wird. In diesem Sinne bietet das nicht publ. Urteil Buchser vom 20 Mai 1949 Anlass zu Missverständnissen, wenn es auf S. 10 sagt: «la consommation particulière est toujours frappée de l'ICHA, qu'elle ait lieu en Suisse ou à l'étranger». So wie

Seite: 75

er gefasst ist, steht der Nebensatz im Widerspruch zu dem Urteil Robapharm, von dem doch im gleichen Satz erklärt wird, es bestehe kein Grund, davon abzuweichen. Ähnlich verhält es sich auch mit der anschliessenden Begründung der WUSTB beschränke zwar die Steuerbarkeit von Lieferungen auf solche im Inland, stelle aber für den Eigenverbrauch keine entsprechende Beschränkung auf. Die Ausführungen sind dahin zu präzisieren, dass es nicht der «Eigenverbrauch i ist, der im Ausland stattfindet, sondern die tatsächliche Verwendung der Ware; es ist die Verwendung im Auslande einer dem Eigenverbrauch im Sinne des Gesetzes bereits zugeführten Ware. Für Lieferungen und für Eigenverbrauch ergibt sich die Schranke daraus, dass die Steuer nur auf dem Warenumsatz im Inland (und der Wareneinfuhr) erhoben wird; bei den Lieferungen wird im Gesetzestexte die Schranke jeweils wiederholt, weil es neben den Inland Lieferungen auch noch andere, die Ausfuhr Lieferungen, gibt; beim Eigenverbrauch dagegen ist das nicht nötig, weil er dem Begriffe nach im Inland stattfindet. Der von den Parteien mit Recht festgestellte Widerspruch zwischen den Urteilen Robapharm und Buchser ist also dahin aufzulösen, dass am Urteil Robapharm festgehalten wird und die Ausführungen im Urteil Buchser berichtigt werden, soweit sie von jenem abweichen.

Der in der Gratisabgabe von Musterbüchern ins Ausland liegende Eigenverbrauch ist somit Warenumsatz im Inland im Sinne des ersten Teils des WUSTB und unterliegt gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a der WUST.

3.- Aus dem Umstand, dass der Eigenverbrauch in der Gratisabgabe an ausländische Empfänger besteht, die Ware also dadurch ins Ausland gelangt, lässt sich keine Steuerbefreiung herleiten. Für

eine solche bietet nicht nur der Wortlaut des WUSTB keine Grundlage, sondern es liegen auch keine Verhältnisse vor, die eine über diesen Wortlaut hinausgehende Auslegung rechtfertigen könnten wie beim Versandungskauf und bei den «Inland Lieferungen zwecks Ausfuhr». Während in diesen Fällen wirtschaftlich

Seite: 76

der gleiche Tatbestand gegeben ist wie bei den direkten Ausfuhr Lieferungen, die schon nach dem Wortlaut des WUSTB steuerfrei sind, wird beim Eigenverbrauch der für die Steuerpflicht massgebende wirtschaftliche Tatbestand durch das Verbringen der Ware ins Ausland nicht berührt; denn hier ist nicht entscheidend, wer sie schliesslich empfängt und wo das geschieht, sondern dass der Grossist sie weder zum Wiederverkauf noch als Werkstoff, sondern für seine eigenen Bedürfnisse - im vorliegenden Falle für Gratisreklame - verwendet.

Freilich dient die Reklame im Ausland indirekt auch der Ausfuhr, und es liesse sich fragen, ob der gesetzgeberische Zweck, die Ausfuhr zu begünstigen, nicht auch für den ihr dienenden Eigenverbrauch die Befreiung von der WUST zu rechtfertigen vermöge. Allein das ist, wie die EStV zutreffend bemerkt, ein Problem de lege ferenda, das nur vom Gesetzgeber, nicht aber von den zur Anwendung des geltenden Rechts berufenen Behörden gelöst werden kann. Die einzige Bestimmung des WUSTB, worin die Begünstigung der Ausfuhr ausdrücklich erwähnt ist, Art. 54 Abs. 2 lit. b, kann weder von den Steuer- noch von den Justizbehörden direkt angewendet werden. Sie gibt lediglich dem EFZD die Befugnis, beim Erlass der Ausführungsbestimmungen über den Inhalt des WUSTB hinauszugehen (Urteil Transco, Erw. 2); die Steuerpraxis und die Rechtsprechung aber können sich nicht darauf stützen, um ihrerseits vom WUSTB oder von den Ausführungsbestimmungen des EFZD abzuweichen. Dieses hat von seiner Befugnis mit der Verfügung Nr. 8 einen weitgehenden Gebrauch gemacht, indem es - entgegen Art. 13 Abs. 1 lit. a WUSTB - gewisse Inland Lieferungen als steuerfrei erklärte. Ob es auch einen Eigenverbrauch, bei dem die Ware ins Ausland gelangt, von der WUST befreien könnte, braucht nicht untersucht zu werden, da es das nicht getan hat; die Beschränkung auf Lieferungen ergibt sich klar sowohl aus dem Untertitel «Inland Lieferungen zwecks Ausfuhr» als auch aus dem Text von Art. 1: «so hat er für diese Lieferung die Umsatzsteuer nicht zu

Seite: 77

entrichten». Für die anwendenden Behörden ist unerheblich, dass die Verfügung Nr. 8 eine Ungleichheit zwischen Hersteller- und Händler-Grossisten geschaffen hat - nach Darstellung der EStV deshalb, weil ihr Wortlaut über das eigentlich Gewollte hinausgeht; die allfällige Beseitigung dieser Ungleichheit - sei es durch Ausdehnung des Privilegs auf die Hersteller-Grossisten, sei es durch seine Reduktion auf das Gewollte bei den Händler-Grossisten - könnte nur durch den Gesetzgeber bzw. durch das EFZD, nicht aber durch die Praxis der Steuerbehörden herbeigeführt werden.

Ähnliches gilt auch für die wirtschaftspolitischen Argumente der Beschwerdeführerin, ihren Hinweis auf die Tragweite dieser Frage für die Schweizerische Exportindustrie: Sie sind von Bedeutung, wenn es sich darum handelt, ob die einschlägigen Bestimmungen abgeändert werden sollen, können aber nicht dazu führen, dass bei deren Anwendung von ihrem klaren Sinn und Wortlaut abgewichen wird