S. 162 / Nr. 20 Bundesrechtliche Angaben (d)

BGE 73 I 162

20. Urteil vom 24. Januar 1947 i. S. Wittwer gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 162
Regeste:
Warenumsatzsteuer: Der bei der Herstellung vorgearbeiteter Uhrensteine (préparages) für Sciage- und Lapidagezwecke verwendete Rohdiamant (Boart) ist nicht Werkstoff im Sinne des WUStB.
Impôt sur le chiffre d'affaires: Le diamant brut (boart) employé pour le «préparage» des pierres pour l'horlogerie («sciage» et «lapidage») n'est pas une matière première au sens de l'ACA.
Imposta sulla cifra d'affari: Il diamante greggio (boart) utilizzato per la preporzione delle pietre d'orologeria («sciage» e «lapidage») non è una materia prima ai sensi del DICA.

A. Die Préparage-Industrie verarbeitet im wesentlichen synthetischen Rubin und Saphir (Brut) zu vorgearbeiteten Uhrensteinen, d. h. zu Teilstücken derjenigen Form und Grösse, wie sie die Uhrensteinfabrikation braucht, z. B. sog. Assortiments, vorgearbeitete Ankersteine für Hemmungen und Lochsteine für Lager. Der Arbeitsvorgang besteht einerseits im Zerlegen des im Handel in konischen Stücken von 7 bis 10 cm Länge und 1,5 bis 2,5 cm Durchmesser bezogenen Rohstoffs durch Aufspalten und Sägen (sciage) und anderseits in der Anpassung der so gewonnenen Teilstücke an die von der Kundschaft geforderten Masse und Formen, wobei u. a. zu grosse Stücke auf das richtige Mass abgeschliffen werden (lapidage). Hiebei wird Diamantpulver verwendet, das aus im Handel meist in Körnern bis zu Erbsengrösse bezogenem Rohdiamant (Industriediamant, Boart) hergestellt wird. Für Lapidagezwecke wird das Pulver so in Metallwalzen eingepresst, dass es fest auf der Unterlage haftet; für die Verwendung zum Sägen wird es zunächst in Pastenform gebracht. Das Zersägen (sciage) des Rohrubins (Brut) geschieht mit kleinen Fräsen, die als Träger des Diamants dienen. Es sind runde Metallscheiben (Kupfer oder Weissmetall) von ca. 9 cm Durchmesser. Der Rand dieser Scheiben wird etwa 2 mm tief gezähnt und mit jener Paste versehen, die das Diamantpulver

Seite: 163
enthält. Bei der Berührung mit dem Rubin nützen sich die Zähnchen, die weicher sind als jener, ab und das Diamantpulver bewirkt den gewünschten Schnitt. Es ist also nicht die Fräse, sondern der darauf aufgetragene Diamant, der das Zersägen des Rubins bewirkt. Beim Abschleifen und beim Sägen geht der Diamant praktisch vollständig verloren.
C. Die eidg. Steuerverwaltung hatte, gestützt auf die ursprüngliche Fassung von Art. 18 WUStB, den in der Uhrensteinfabrikation verwendeten Industriediamanten, als Schleif- und Poliermittel, auf Zusehen hin als Werkstoff anerkannt. Im September 1944 (Merkblatt 7 für Grossisten) zog sie die Anerkennung für alle Arten von Schleif- und Poliermitteln (u. a. auch für Boart) mit Wirkung ab 1. Oktober 1944 zurück, soweit die Stoffe nicht nachweisbar mit ihrer Substanz in die bearbeitete Ware übergehen. Einen Antrag des Beschwerdeführers, die Unterstellung des zur Bearbeitung von Brut und von Uhrenrohsteinen benötigten Diamanten unter die Umsatzsteuer aufzuheben und den Boart weiterhin als Werkstoff zu behandeln, hat sie mit Entscheid vom 2. März 1945 abgelehnt. Diese Stellungnahme wurde mit Einspracheentscheid vom 2. September 1946 bestätigt.
D. Hiegegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den von der Préparage-Industrie zum Sägen, Schleifen und Polieren verwendeten Industriediamanten (Boart) als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUStB anzuerkennen, unter Kostenfolge. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, der Industriediamant müsse unter die Werkstoffe im Sinne des Warenumsatzsteuergesetzes eingereiht werden, weil sein Verlust, das Aufgebrauchtwerden, nicht mit Nebenerscheinungen des Arbeitsvorganges zusammenhänge, sondern durch den verfolgten Zweck, das Sägen und Schleifen, verursacht werde. Das Konsumieren des Boarts sei zwangsläufig durch das Erzielen des Zweckes bedingt: ohne Aufgebrauchtwerden

Seite: 164
des Boart keine Säge- oder Schleifwirkung. Der Verlust liege dabei nicht an einem technischen Mangel oder an der Unvollkommenheit des Boart, sondern an seiner stofflichen Natur. Der Boart sei daher als ein Stoff zu betrachten, der bei der Herstellung von Uhrenstein-Préparagen für ähnliche Zwecke wie Energieerzeugung aufgebraucht werde oder abfalle. Es verhalte sich bei ihm ähnlich wie bei Stoffen, die der Energieerzeugung dienen. Auch mit diesen werde die erwünschte Wirkung durch den Verbrauch erzielt.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen
in Erwägung:
1. Der BRB über die Warenumsatzsteuer (WUStB) ordnet die Befreiung des Werkstoffes an, weil nach dem Grundsatze nur einmaliger Belastung jeder Ware (Einphasensteuer), der ihm zu Grunde liegt, der Stoff für die Warenerzeugung erst im Endprodukt erfasst werden und während des Herstellungsprozesses in der Regel unbelastet bleiben soll. Darum bezeichnet der Beschluss als Werkstoff den Rohstoff und die Zwischenerzeugnisse, die in die Ware übergehen, und den Abfall davon. Die Verwendung dieser Stoffe im Herstellungsprozess erscheint als Durchgangsstadium im Hinblick auf ein dem endgültigen Verbrauche später zuzuführendes Erzeugnis, zum Unterschied von Stoffen, die mit der Verwendung im Herstellungsprozess aus dem Verkehr ausscheiden.
Dem Rohstoff und den Zwischenerzeugnissen gleichgehalten werden Stoffe, die im Herstellungsprozess für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke aufgebraucht werden. Es wird angenommen, dass die bei der Fabrikation verwendete Energie in das Erzeugnis übergeht und aus diesem Grunde (im System einer Einphasensteuer) im Endprodukt miterfasst werden kann. «Ähnliche Zwecke» sind Vorgänge im Herstellungsprozess, die ähnlich der Verwendung von Energie ein Aufgehen des Stoffes im Endprodukt bewirken. Stoffe und Erzeugnisse, die

Seite: 165
nicht in das Endprodukt übergehen und sich darin auch bei weitester Betrachtung nicht nachweisen lassen, können nicht als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUStB angesehen werden. Die Werkstoffeigenschaft bestimmt sich nicht nach der Notwendigkeit eines Stoffes oder Gegenstandes für die Produktion (auch Werkzeuge und Maschinen sind dazu unerlässlich), sondern danach, ob der Stoff oder Gegenstand irgendwie im Endprodukt aufgeht (BGE 71 I S. 452). Graphitelektroden wurde Werkstoffeigenschaft im wesentlichen deshalb zuerkannt, weil sie zu Zwecken der Energieerzeugung eingesetzt werden (Umwandlung von elektrischer in Wärmeenergie), weil sie sich auf das Enderzeugnis auswirken (Desoxydation) und weil der Stoff mit dazu bestimmt ist, vom Endprodukt aufgenommen zu werden (Aufkohlung). Dies führte dazu, die Abnützung der Elektrode als notwendige Funktion im Herstellungsprozess und nicht als auf technischer Unvollkommenheit des Stoffes beruhende und deshalb als an sich unerwünschte Begleiterscheinung, Nebenfolge seiner Verwendung, zu charakterisieren (BGE 70 I S. 289 und 290 f.). Wo solche Auswirkungen fehlen, kommt den in der Fabrikation verwendeten Stoffen und Gegenständen Werkstoffeigenschaft nicht zu; die Waren finden vielmehr im Herstellungsprozess selbst die bestimmungsgemäss endgültige Verwendung. Dieser sollen sie, nach der Ordnung des Warenumsatzsteuerbeschlusses, nicht zugeführt werden, ohne dass zuvor (beim Bezuge der Ware beim Lieferanten oder beim Eigenverbrauch, Art. 13, lit. a WUStB) die Abgabe entrichtet worden ist oder entrichtet wird. Dies gilt vor allem für Stoffe und Gegenstände, die im Herstellungsprozess lediglich der äusseren, mechanischen Bearbeitung dienen. Sie sind Hilfsmittel für die Produktion, meist ein Werkzeug in der Hand des Herstellers. Ihre Abnützung ist eine unerwünschte Begleiterscheinung ihrer Verwendung, eine Folge technischer Unvollkommenheit, die der Hersteller vermeiden würde, wenn es sich in rationeller Weise erreichen liesse.

Seite: 166
2. Im Betriebe des Beschwerdeführers wird der Industriediamant zur äusseren Bearbeitung des Rohstoffes und der daraus hergestellten Zwischenerzeugnisse eingesetzt. Er geht nicht in das Endprodukt über und kann, selbst bei weitgehender Betrachtung im Sinne der Praxis, nicht als Bestandteil des Endproduktes angesehen werden. Er ist daher nicht Werkstoff und muss der Umsatzsteuer spätestens beim Übergang in den Betrieb des Beschwerdeführers, als des Verbrauchers, unterworfen werden.
Eine Unsicherheit in der warenumsatzsteuerrechtlichen Charakterisierung hat sich daraus ergeben, dass der WUStB in seiner ursprünglichen Fassung unter den Beispielen von Stoffen für Energieerzeugung und ähnliche Zwecke u. a. auch Schleifmittel aufführte. Der Beschluss ist aber abgeändert worden und umfasst in seiner heutigen Umschreibung des Werkstoffes Schleifmittel, die lediglich äusserer Bearbeitung dienen, bestimmt nicht. Übrigens liesse sich sogar die Auffassung vertreten, dass der Industriediamant in der Préparage-Industrie nicht unmittelbar als Stoff verwendet wird, sondern zur Herstellung eigentlicher Werkzeuge oder Maschinenbestandteile dient, der Fräsen und Walzen, mit denen der Rohstoff bearbeitet, zerlegt und abgeschliffen wird (sciage und lapidage). Er hat hiebei eine ähnliche Funktion wie der Bohrstahl von Gesteinbohrern, welchem Werkeigenschaft ebenfalls nicht zuerkannt werden konnte (BGE 71 I S. 186