S. 258 / Nr. 36 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 258

36. Urteil vom 19. September 1947 i. S. H. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:
Warenumsatzsteuer: Die Steuerpflicht des Grossisten ist beschränkt auf die Umsätze, die Gegenstand seines Geschäftsbetriebes bilden.
Impôt sur le chiffre d'affaires: L'obligation du grossiste d'acquitter l'impôt est limitée aux seules opérations qui constituent l'activité propre de son entreprise.
Imposta sulla cifra d'affari: L'obbligo del grossista di pagare l'imposta è limitato alle operazioni che costituiscono l'attività propria della sua azienda.

Seite: 259
A. Die Beschwerdeführerin ist eine Kollektivgesellschaft, die in Zürich eine Buchdruckerei betreibt. Sie ist seit 1. Oktober 1941 als Grossist im Sinne von Art. 9 WUStB steuerpflichtig. Sie kaufte von G. eine Druckmaschine zur Verwendung im eigenen Betrieb und bezahlte darauf die Warenumsatzsteuer. In der Folge verwendete sie die Maschine aber nicht, sondern verkaufte sie weiter. Sie machte geltend, dieser Verkauf sei nicht umsatzsteuerpflichtig, weil er ein nicht zum Druckereibetrieb gehörendes Gelegenheitsgeschäft sei und auch weil der gleiche Gegenstand nicht zweimal mit der Umsatzsteuer belegt werden dürfe. Die eidg. Steuerverwaltung war damit nicht einverstanden und entschied am 20. Februar 1946, dass die Beschwerdeführerin für die von ihr gelieferte Druckmaschine einen Steuerbetrag von Fr. 1100.- nebst 3 % Verzugszins seit 1. November 1945 zu entrichten habe.
Hiegegen erhob die Beschwerdeführerin Einsprache mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass sie für den Umsatz aus dem erwähnten Verkauf nicht steuerpflichtig sei. Eventuell erhob sie Anspruch auf Rückvergütung der von ihr beim Kauf der Maschine an den Verkäufer entrichteten Umsatzsteuer.
B. Mit Entscheid vom 24. Mai 1947 hat die eidg. Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.
Sie führt aus, Gegenstand der vom Grossisten zu entrichtenden Steuer bildeten gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB seine Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch an Waren. Dabei könne es sich der Natur der Sache nach nur um Lieferungen handeln, die er im Rahmen seines Unternehmens ausführe, da er nur deswegen Grossist sei. Der Grossist unterliege der Abgabe für alle mit seiner Unternehmertätigkeit zusammenhängenden Lieferungen, ohne dass die subjektive Steuerpflicht in jedem Einzelfalle noch besonders festzustellen wäre; sie sei gegeben, wenn die Voraussetzungen der Art. 9-11 WUStB erfüllt seien, und sei mit dem Eintrag ins Grossistenregister generell

Seite: 260
festgelegt. Zum Geschäftszweck eines Unternehmens gehörten nicht nur die Geschäfte, die es in erster Linie bezwecke (Grundgeschäfte), sondern auch alle übrigen, die es mit sich bringe (Hilfsgeschäfte). Die Geschäftstätigkeit umfasse neben dem Absatz derjenigen Gegenstände, deren Herstellung oder Vertrieb das Unternehmen bezwecke, auch die Bewirtschaftung des gesamten dem Betrieb gewidmeten Vermögens; darunter falle auch die Veräusserung von Gegenständen des Anlagekapitals. Nicht dazu zählten lediglich solche Geschäfte, die das Eigenleben und das Privatvermögen des Unternehmers betreffen und mit seiner Unternehmertätigkeit nicht in Zusammenhang stehen; als Kollektivgesellschaft besitze die Beschwerdeführerin aber nur Betriebsvermögen. Die Druckmaschine sei als Produktionsmittel für das Unternehmen erworben worden; ihre Veräusserung betreffe somit den Geschäftsbereich und unterliege der Steuer.
Auf den subsidiären Antrag auf Rückvergütung der seinerzeit von G. auf die Beschwerdeführerin überwälzten Umsatzsteuer könne nicht eingetreten werden, weil der WUStB eine Rückerstattung bezahlter Steuern nur für den in Art. 23 umschriebenen Tatbestand vorsehe, der hier nicht vorliege. Die Steuer sei damals zu Recht entrichtet worden, da die Beschwerdeführerin die Maschine nicht zum Wiederverkauf, sondern für den eigenen Bedarf bezogen und daher kein Anspruch auf steuerfreie Lieferung bestanden habe. Dass sie sie später weiter veräusserte, ändere daran nichts; die seinerzeitige Steuerüberwälzung berühre ihre eigene Steuerpflicht für die Weiterlieferung nicht.
C. Mit rechtzeitiger verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin, dieser Entscheid sei aufzuheben und gemäss ihrem in der Einsprache gestellten Antrag zu entscheiden.
Sie macht geltend, durch den angefochtenen Entscheid seien die Rechtssätze des WUStB verletzt, weil danach eine subjektive Steuerpflicht nicht allgemein für alle von

Seite: 261

einem Grossisten im Rahmen seines Unternehmens getätigten Umsätze bestehe, sondern nur für diejenigen, die er als Grossist tätige. Händler oder Hersteller und damit bei entsprechendem Umsatz Grossist sei, wer gewerbsmässig Waren erwerbe und unverarbeitet weiter veräussere bzw. Waren herstelle. Gewerbsmässig seien Umsätze, die in Erfüllung des Geschäftszweckes in einer durch Wiederholung offenbarten, dem Gewerbebetrieb typischen Bereitschaft getätigt würden (BGE 71 IV 115). Hier handle es sich nicht um einen solchen; denn weder bezwecke die Beschwerdeführerin den Handel mit Druckmaschinen, noch liege ein durch Wiederholung offenbarter, für ihren Gewerbebetrieb typischer Umsatz vor. Da der WUStB die subjektive Steuerpflicht davon abhängig mache, ob es sich um gewerbsmässige Umsätze handle, könnten in Art. 13 nur die im Rahmen dieser subjektiven Steuerpflicht getätigten Umsätze gemeint sein; die Version der eidg. Steuerverwaltung, dass «im Rahmen des Unternehmens» ausgeführte Umsätze genügten, sei eine unzulässige extensive Interpretation des WUStB. Die Eintragung im Grossistenregister könne niemals die über Sinn und Inhalt des WUStB weit hinausgehende Wirkung haben, dass überhaupt alle vom Grossisten im Rahmen seines Unternehmens getätigten Umsätze steuerpflichtig seien.
D. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.
Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen
in Erwägung:
Die Warenumsatzsteuer belastet den gesamten inländischen Warenverkehr mit Ausnahme der wichtigsten Nahrungsmittel. Im Gegensatz zu gewissen ausländischen Gesetzen, welche sie als sog. Allphasensteuer auf sämtlichen von einer Ware durchlaufenen Umsätzen erheben, hat der WUStB sie als Einphasensteuer und zwar als Grossistensteuer ausgestaltet; d. h. die Ware soll auf dem Wege vom Hersteller zum Verbraucher grundsätzlich nur

Seite: 262
einmal erfasst werden, und als Moment hiefür ist der Verkauf vom letzten Grossisten an den Detaillisten oder, wenn der Grossist selbst detailliert, an den Konsumenten gewählt worden. Dieses System liegt sowohl dem zweiten Abschnitt zugrunde, der die subjektive Steuerpflicht ordnet und sie im Wesentlichen auf die Grossisten beschränkt die Sonderregelung für die Erzeugnisse der inländischen Urproduktion ist für den vorliegenden Fall ohne Bedeutung , als auch dem dritten Abschnitt, der den Gegenstand der Steuer umschreibt. Hier wird insbesondere das Einphasenprinzip gewahrt durch die Kombination der Bestimmungen von Art. 13 Abs. 1 lit. a, wonach der Steuer die Lieferung im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten unterliegen, und Art. 14 Abs. 1 lit. a, wonach die Engroslieferungen an Grossisten von der Steuer befreit sind. Freilich lässt sich das Einphasenprinzip nach der gewählten Methode nicht restlos durchführen und es tritt eine doppelte Belastung ein, wenn die Grossistenkette durch einen Nichtgrossisten unterbrochen wird; doch kann sie durch freiwillige Eintragung des Nichtgrossisten in das Grossistenregister vermieden werden (HAGENBACH, Kommentar zum WUStB, Art. 13, N. 1 a in fine). Grundsätzlich aber gilt, dass die gleiche Ware nur einmal, beim Übergang vom letzten Grossisten zum Detaillisten bzw. zum Verbraucher, besteuert werden soll; diesem Grundgedanken ist bei der Auslegung der einzelnen Bestimmungen Rechnung zu tragen.
Hieraus folgt, dass eine Ware, die ihren Weg vom Hersteller zum Verbraucher zurückgelegt hat und für welche die Umsatzsteuer entrichtet worden ist, derselben nicht zum zweitenmal unterliegt, wenn derjenige, der sie zum Verbrauch erworben hat, sie statt dessen infolge veränderter Umstände weiter veräussert. Dabei kann es keinen Unterschied ausmachen, ob er im übrigen als Grossist warenumsatzsteuerpflichtig ist oder nicht - dies auf alle Fälle dann, wenn die betreffende Ware nicht in seinen Geschäftsbereich als Grossist fällt. Zwar ist nach dem

Seite: 263
Buchstaben von Art. 13 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 17 WUStB jede Lieferung irgend einer Ware durch einen Grossisten steuerpflichtig; allein nach Sinn und Zweck der Bestimmung können damit nur Waren gemeint sein, in Bezug auf welche er Grossist ist. Die eidg. Steuerverwaltung erklärt denn auch im angefochtenen Entscheid: «Dabei kann es sich der Natur der Sache nach nur um Lieferungen handeln, die der Grossist im Rahmen seines Unternehmens ausführt; denn nur wegen des von ihm betriebenen Geschäftes oder Gewerbes, nicht wegen seiner Person als solcher, ist er Grossist.» Folgerichtigerweise muss aber diese Einschränkung nicht nur auf den Rahmen des Unternehmens, sondern auf den Gegenstand des Geschäftes oder Gewerbes bezogen werden; denn nur deswegen und dafür ist er Grossist. Dem entspricht es, wenn Art. 8 Abs. 1 lit. a WUStB als steuerpflichtig erklärt: «wer als Grossist im Inland Waren liefert», und ebenso die Umschreibung der Gewerbsmässigkeit (für Händler und Hersteller) in Art. 10 WUStB. Wenn auch die subjektive Steuerpflicht und der Gegenstand der Steuer in besonderen Abschnitten umschrieben sind, so stehen doch diese Bestimmungen in sachlichem Zusammenhang. Keinesfalls lässt sich aus jener Trennung ableiten, dass, wer einmal Grossist ist, deswegen für alle seine Umsätze steuerpflichtig sei, auch für

solche, die nicht Gegenstand seines Geschäftes (als Händler oder Hersteller) bilden. Die Bestimmung von Art. 13 Abs. 2 WUStB, wonach der Besteuerung auch die Lieferungen des Grossisten im Liquidationsverfahren, im Konkurs oder anlässlich eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung unterliegen, bezieht sich offensichtlich auf das Warenlager, für das er eben Grossist ist.
Die Beschwerdeführerin hat die Druckmaschine von G. unbestrittenermassen zum Eigengebrauch erwerben und darauf die Umsatzsteuer entrichtet. Deren Verkauf fällt nicht in den Bereich ihres Gewerbes als Grossist; denn sie handelt nicht mit Druckmaschinen, sondern stellt Druckerzeugnisse her. Der Verkauf hat denn auch den Charakter

Seite: 264
einer Ausnahme, die sich aus besonderen, sich kaum wiederholenden Verumständungen ergeben hat. Die Beschwerdeführerin ist deshalb für den durch den Verkauf der Maschine erzielten Umsatz nicht steuerpflichtig. Wie es sich verhält, wenn gebrauchte Maschinen im Rahmen eines allgemeinen Geschäftsgebrauches verkauft werden, nachdem sie beim ersten Erwerber ihre bestimmungsgemässe Verwendung bereits gefunden hatten, ist hier nicht zu prüfen