S. 323 / Nr. 61 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 74 I 323

61. Urteil vom 8. Oktober 1948 i. S. Lindner gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:
Luxussteuer: Im Registerverfahren sind getrennt in Rechnung gestellte «Auslagen für die Beförderung und Versicherung der Waren» von der Steuer ausgenommen (Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB). Was kann der Kürschner, der die Pelze seiner Kunden abholt, instandhält und nachher wieder abliefert, unter diesem Titel abziehen?
Impôt sur le luxe: Dans la procédure d'immatriculation les «frais d'expédition et d'assurance des articles» qui sont mis en compte séparément ne sont pas soumis à l'impôt (art. 15 al. 2 lit. a AIL). Quels sont les montants que peut déduire à ce titre le pelletier qui cherche à domicile les fourrures de ses clients les entretient et ensuite l es rapporte à leurs propriétaires?
Imposta sul lusso: Non sono soggetto all'imposta le «spese di trasporto e d'assicurazione» che, nella procedura d'iscrizione, sono computate separatamente al cliente (art. 15 cp. 2 lett. a DIL). Quanto può dedurre a questo titolo il pellicciaio che va a prendere le pellicce al domicilio dei suoi clienti, le conserva e le riporta poi ai suoi proprietari?

Seite: 324
A. Der Beschwerdeführer ist als Kürschner für seine Pelzwarenlieferungen luxussteuerpflichtig. Am 12. Februar 1948 traf die eidg. Steuerverwaltung ihm gegenüber folgenden Entscheid:
«Die vom Steuerpflichtigen bei der Ablieferung von instandgehaltenen Luxuswaren getrennt in Rechnung gestellten Beträge für das Abholen und Zurücktragen sowie für die Versicherung der Luxuswaren unterliegen als Teile des Lieferungsentgelts im Sinne von Art. 15 Abs. 1 LStB mit folgenden Ausnahmen der Luxussteuer:
a) Die getrennt in Rechnung gestellten Auslagen an Dritte für das Zurücktragen und die Versicherung der Waren beim Transport zum Lieferungsempfänger können nach Art. 16 Abs. 2 lit. a LStB abgezogen werden.
b) Die getrennt in Rechnung gestellte Prämie für die Versicherung der Waren während der Dauer der Instandhaltung unterliegt der Lieferungssteuer dann nicht, wenn die Versicherung beim Steuerpflichtigen nicht zum üblichen Inhalt des Vertrages über die Instandhaltung gehört und der Steuerpflichtige die betreffende Ware für fremde Rechnung im Sinne von Art. 16 des Bundesgesetzes über den Versicherungsvertrag versichert hat.»
Die Einsprache Lindners gegen diesen Entscheid wurde am 20. Mai 1948 abgewiesen.
B . Lindner führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass beim Aufbewahren von Pelzwaren die sämtlichen getrennt in Rechnung gestellten Auslagen für das Abholen und das Zurücktragen sowie für die Versicherung der Waren nicht der Luxussteuer unterliegen und dass er, Beschwerdeführer, auf den für diese Leistungen eingenommenen Beträgen keine Luxussteuer schulde.
Er macht geltend, Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB befreie von der Luxussteuer ausdrücklich schlechthin die Auslagen für die Beförderung und die Versicherung der Waren, sofern nur der Lieferer gesondert dafür Rechnung stelle. Es könne offen bleiben, ob die Auffassung der eidg. Steuerverwaltung richtig sei, dass nur Waren, die Gegenstand der Lieferung bilden, gemeint seien, nicht auch andere, z. B. Werkstoffe, aus denen der Lieferungsgegenstand hergestellt wird. Denn die Pelzwaren, die beim Kunden zur Aufbewahrung abgeholt werden, seien mit den demselben nachher wieder abgelieferten Waren identisch. Also seien nicht nur die

Seite: 325
Aufwendungen für das Zurücktragen der Pelzwaren zum Kunden und für ihre Versicherung während dieses Transportes, sondern auch diejenigen für das Abholen dieser Waren und für ihre Versicherung während des Hertransportes und der Aufbewahrung Auslagen für die Beförderung und Versicherung der den Gegenstand der Lieferung darstellenden Ware und daher nach Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB von der Steuer ausgenommen. Zu Unrecht nehme die eidg. Steuerverwaltung an, Auslagen für den Transport des Lieferungsgegenstandes zum Lieferanten und für die Versicherung während dieser Beförderung könnten so wenig steuerfrei sein wie die entsprechenden Auslagen bei der Beschaffung von Werkstoffen oder sonstiger anderer Waren; denn es bestehe kein Grund, diese beiden verschiedenen Tatbestände gleich zu behandeln.
Sodann erfasse Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB nicht nur Auslagen an Dritte, sondern auch solche für das eigene Personal des Lieferers. Wohl sei in lit. a von «Auslagen», in lit. b dagegen von «Kosten» die

Rede. Das sei aber kein Grund anzunehmen, die beiden Ausdrücke bedeuteten nicht dasselbe; der Wechsel in der Ausdrucksweise könne ebensowohl auf rein stilistischen Erwägungen beruhen. Entgegen der Auffassung der eidg. Steuerverwaltung könne auch nichts darauf ankommen, ob die Kosten des Transportes mit eigenen Einrichtungen des Steuerpflichtigen leicht oder schwierig zu ermitteln und zu überprüfen seien.
C. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.
Sie führt aus, Abs. 2 des Art. 15 LStB könne nur dann richtig verstanden werden, wenn sein Zusammenhang mit Abs. 1 berücksichtigt werde. Abs. 1 definiere das Entgelt, die Grundlage für die Berechnung der Steuer auf der Lieferung von Pelzwaren, als die volle Gegenleistung für die Lieferung. Entgelt sei also nicht bloss der Wert der lieferbereiten Ware, sondern die Gegenleistung für die Erfüllung des den Gegenstand der Steuer bildenden wirtschaftlichen Vorgangs, der Lieferung selbst; das sei der Wert

Seite: 326
der lieferbereiten Ware nebst sämtlichen aus der Lieferung erwachsenden Spesen. Abs. 2 zähle bestimmte dieser Spesen auf, welche bei der Steuerberechnung vom Entgelt abgezogen werden können. Andere Spesen seien von der Steuer nicht ausgenommen, seien es ebenfalls Lieferungsspesen oder Spesen, die mit der Lieferung als solcher nicht zusammenhingen, weil sie schon vorher erwachsen seien. Die letztgenannte Art sei Bestandteil der Kosten der lieferbereiten Ware. Dazu gehörten im vorliegenden Falle die Kosten des Abholens der Pelze beim Kunden und jene der Versicherung während der Dauer ihrer Aufbewahrung und Instandhaltung; denn lieferbereite Ware sei erst der während des Sommers instandgehaltene, nicht aber schon der für die sachkundige Behandlung durch den Kürschner abgeholte Pelz.
Wenn Art. 15 Abs. 2 LStB in lit. a von «Auslagen», in lit. b dagegen von «Kosten» spreche, sei damit offensichtlich zweierlei gemeint: «Kosten» seien alle Aufwendungen, «Auslagen» jedoch nur die «effektiven Auslagen an Drittpersonen» (BGE 73 I 264, Erw. 2 am Ende).
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1. Nach Art. 13 lit. b LStB wird die Luxussteuer bei Lieferungen von Waren der in Anlage II bezeichneten Art, also auch der Pelzwaren, vom vereinnahmten Entgelt berechnet. Gemäss Art. 15 Abs. 1 gehört zum Entgelt alles, was der Lieferer (oder an seiner Stelle ein Dritter) als Gegenleistung für die Lieferung der Ware erhält. Abs. 2 daselbst bestimmt, dass vom Entgelt abgezogen werden können a) die Auslagen für die Beförderung und Versicherung der Waren, sofern sie vom Lieferer gesondert in Rechnung gestellt werden, und b) die Kosten der Warenumschliessung unter näher umschriebenen Voraussetzungen. Aus dieser Ordnung geht hervor, dass das steuerbare Entgelt, abgesehen von den eben erwähnten Ausnahmen, die Gesamtheit der Leistungen umfasst, die der Lieferer zufolge der Lieferung erhält, d.h. die Bruttoeinnahme,

Seite: 327
die er aus der Lieferung erzielt, ohne Unterschied danach, ob die eingenommenen Beträge für ihn Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen (BGE 74 I 319, Erw. 1).
Im Falle, wo Luxuswaren der in Anlage II bezeichneten Art auf Grund eines Kaufvertrages geliefert werden, sind unter den Auslagen, die nach Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB abgezogen werden dürfen, zu verstehen diejenigen für die Beförderung dieser Waren vom Lieferer zum Empfänger und für die Versicherung derselben Waren während dieses Transportes. Denn mit der Ware, von der Abs. 2 lit. a spricht, ist offenbar dieselbe gemeint, die im Sinne des vorangehenden Abs. 1 Gegenstand der Lieferung ist. Jedenfalls verhält es sich so beim Kauf, den das Gesetz hier in erster Linie im Auge zu haben scheint. Nicht abziehbar sind dagegen Transport- und Versicherungsspesen, die dem Verkäufer von Luxuswaren anders als durch die Beförderung solcher Waren zum Käufer entstanden sind, z. B. Auslagen für den Hertransport von Werkstoffen, die er für die Herstellung des Lieferungsgegenstandes gebraucht hat; denn insoweit hat man es nicht mit Spesen für Beförderung und Versicherung der (Luxus-) Waren im Sinne von Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB zu tun.
2. Nun stellt Art. 10 Abs. 2 LStB der Lieferung unter anderm die Ablieferung gegen Entgelt instandgehaltener Luxuswaren gleich. Daraus folgt aber noch nicht, dass auch hier nur die Auslagen für die Beförderung der lieferbereiten Luxusware zum Kunden und für die Versicherung während dieses Transportes unter Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB fallen, wie die eidg. Steuerverwaltung meint. Ihre Auffassung mag freilich dem nächstliegenden Wortsinn von Art. 10 Abs. 2 und Art. 15 LStB entsprechen. Bei genauerer Prüfung erweist sie sich indessen als zu eng. In der Tat ist nicht einzusehen, weshalb Art. 15 Abs. 2 lit. a beim Instandhalten von Luxuswaren nur das Zurücktragen der instandgehaltenen Ware vom Steuerpflichtigen zum Kunden betreffen sollte, dagegen nicht auch schon das Abholen bei diesem zur Aufbewahrung; handelt es sich doch hier

Seite: 328

wie dort um dieselbe Ware und denselben Weg, nur in umgekehrter Richtung. Es kann nicht der Sinn des Gesetzes sein, dass diese im wesentlichen gleichen Tatbestände verschieden zu behandeln sind. Auch das Abholen darf als «Beförderung der Waren», von der Art. 15 Abs. 2 lit. a spricht, angesehen werden. Das System des Luxussteuerbeschlusses, der Zusammenhang der beiden Absätze des Art. 15 unter sich und mit andern Bestimmungen, schliesst dies nicht aus. Gewiss würden die Auslagen für das Abholen der Luxusware beim Kunden und für die Versicherung während dieser Beförderung an sich zum Entgelt im Sinne der Regel (Art. 15 Abs. 1) gehören. Dasselbe trifft aber auf die Auslagen für die Rückschaffung zum Kunden und für die Versicherung während dieses Transportes zu. Denn eine Ordnung, die grundsätzlich «alle» Gegenleistungen für die Lieferung der Ware der Steuer unterwirft (Art. 15 Abs. 1) und, anschliessend daran, einzeln bezeichnete mit der Lieferung zusammenhängende Nebenleistungen nur unter näher bestimmten Bedingungen zum Abzuge zulässt (Art. 15 Abs. 2), kann nicht wohl anders verstanden werden, als dass diese Nebenleistungen an sich ebenfalls zum Entgelt im Sinne der Regel gehören würden; sonst wären sie nicht nur bedingt auszunehmen gewesen (BGE 74 I 319, Erw. 1). Fraglich ist nur, wie die Ausnahmebestimmung auszulegen ist. Nach dem Ausgeführten ist sie im Falle der Ablieferung instandgehaltener Luxuswaren so zu verstehen, dass von der Steuer auch ausgenommen sind die Auslagen für das Abholen der Luxuswaren beim Kunden und ihre Versicherung während dieser Beförderung, immer vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige gesondert dafür Rechnung gestellt hat. Es besteht kein zureichender Grund, diese Aufwendungen etwa den allerdings auch hier nicht abziehbaren Auslagen des Lieferers für den Hertransport von Waren gleichzustellen, die für die Bearbeitung der Luxuswaren gebraucht werden. Sie sind vielmehr das Seitenstück der Auslagen für das Zurücktragen der Luxuswaren und daher wie diese von

Seite: 329

der Luxussteuer nach Art. 15 Abs. 2 lit. a ausgenommen.

3 . Dagegen fallen Auslagen für die Versicherung der Luxuswaren während der Dauer der Instandhaltung nicht unter diese Bestimmung, auch wenn sie gesondert in Rechnung gestellt werden. Art. 15 Abs. 2 lit. a betrifft bloss Nebenleistungen des Steuerpflichtigen, Auslagen für die Beförderung im engern Sinne und die damit zusammenhängende Versicherung (Transportversicherung). Aufwendungen für die Versicherung der Luxuswaren während der Aufbewahrung beim Steuerpflichtigen sind aber zu dessen Hauptleistungen zu rechnen, wenn diese Versicherung überhaupt zum Inhalt des Vertrages auf Instandhaltung gehört. In Fällen jedoch, wo dies nicht zutrifft, ist die Prämienvergütung durch den Kunden von vornherein nicht Bestandteil des Entgelts im Sinne von Art. 15 Abs. 1, d. h. der Gegenleistungen, die er erbringen muss, um die Luxusware geliefert zu erhalten. Voraussetzung der Steuerfreiheit aus diesem Grunde ist, wie die eidg. Steuerverwaltung richtig annimmt, dass der Aufbewahrer die Ware nicht für eigene, sondern für fremde Rechnung versichert hat.

4. Im Urteil BGE 73 I 264 ff. (Erw. 2 am Ende) hat das Bundesgericht festgestellt, dass Art. 22 Abs. 2 lit. a WUStB, mit welcher Bestimmung sich Art. 15 Abs. 2 lit. a LStB deckt, unter «Auslagen» die effektiven Auslagen (an Drittpersonen) meint. Daran ist auch heute festzuhalten. Aufwendungen des Lieferers für Leistungen, die er mit eigenen Einrichtungen und eigenem Personal erbringt, sind schon nach allgemeinem Sprachgebrauch nicht «Auslagen». Anders wäre allenfalls zu entscheiden, wenn Art. 15 Abs. 2 lit. a, wie lit. b, schlechthin von «Kosten» spräche; denn darunter versteht man in der Regel alle Aufwendungen. Dass die Verschiedenheit der Ausdrücke in lit. a und b auf rein stilistischen Erwägungen beruhe, wie der Beschwerdeführer geltend macht, ist nicht anzunehmen. Freilich verwenden die romanischen Texte an beiden Orten den gleichen Ausdruck («frais» beziehungsweise

Seite: 330

«spese», entsprechend dem deutschen Wort «Kosten»). Indessen ist die Auslegung, die an die deutsche Fassung anknüpft, auch sachlich richtig. Abgesehen davon, dass Kosten des Lieferers für Versicherung praktisch nur als effektive Auslagen (an Dritte) vorkommen werden, da es kaum Lieferer mit eigener Transportversicherungseinrichtung geben wird, hat der Gesetzgeber zweifellos eine Lösung treffen wollen, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die kontrollierende Steuerbehörde einfach zu handhaben ist. Wie im angefochtenen Entscheid mit Recht ausgeführt wird, würde aber die Ermittlung und Überprüfung der Kosten des Transportes mit eigenen Einrichtungen des Steuerpflichtigen nicht selten auf Schwierigkeiten stossen, während sich Vergütungen an Dritte leicht feststellen lassen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid insofern abgeändert, als festgestellt wird, dass bei der Ablieferung instandgehaltener Luxuswaren von der Luxussteuer auch ausgenommen sind die vom Steuerpflichtigen getrennt in Rechnung gestellten Auslagen an Dritte für das Abholen der Waren beim Kunden und ihre Versicherung während des Transportes zum

Steuerpflichtigen. Das weitergehende Begehren wird abgewiesen