Urteilskopf

80 I 375

61. Urteil vom 22. Oktober 1954 i.S. Meierhans gegen Eidg. Steuerverwaltung.
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer: Steuerpflicht eines Geleisebauunternehmens.

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires: Imposition d'une entreprise pour la construction de voies de chemin de fer.

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari: Imposizione di un'impresa per la costruzione di binari ferroviari.

A.- Der Beschwerdeführer Emil Meierhans betreibt ein Unternehmen für Geleisebau. Er führt für die SBB Arbeiten an Bahngeleisen aus. Am 17. Juli 1952 trug ihn die eidg. Steuerverwaltung mit Wirkung vom 1. Juli 1952 an als Grossisten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB in das Register der Steuerpflichtigen ein. Mit Einspracheentscheid vom 5. November 1953 bestätigte sie ihren Standpunkt und verhielt den Beschwerdeführer, die seit 1. Juli 1952 erzielten Umsätze und die darauf geschuldete Steuer zu deklarieren. Sie nahm an, Meierhans führe dadurch Warenlieferungen aus, dass er bei der gewerbsmässigen Herstellung von Bauwerken für fremde Rechnung Werkstoffe mit dem Grund und Boden verbinde (Art. 10 Abs. 2, Art. 15 Abs. 2 WUStB); denn seine Arbeit bei Geleiseerneuerungen und -regulierungen bestehe in

erster Linie in der Verbindung des Unterbau- und Oberbaumaterials mit dem Bahntrasse. Ohne Bedeutung sei, dass die bei der Herstellung verwendeten Werkstoffe von den SBB zur Verfügung gestellt werden. Nach Abzug der steuerfreien "Verbindungslöhne" (Art. 22 Abs. 1 WUStB) ergebe sich auf jeden Fall, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1951 für mehr als Fr. 35'000.– Waren geliefert habe.

B.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und den Beschwerdeführer von der Warenumsatzsteuerpflicht zu befreien. Es wird geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe bis heute noch nie Geleiseneubauten, sondern ausschliesslich Arbeiten an bestehenden Geleiseanlagen ausgeführt. Wenn mit der eidg. Steuerverwaltung davon auszugehen wäre, dass die Geleiseanlage Bestandteil

des Bodens der SBB werde, sobald sie vollständig erstellt sei, so wäre jedenfalls die Geleiseregulierung in der Hauptsache steuerfrei; höchstens gewisse damit verbundene unbedeutende Leistungen (Ersatz abgeschlagener Bolzen oder Verteilung und Krampen geringer Mengen neuen Schotters) wären steuerbar, nicht aber alle übrigen Verrichtungen (Anziehen der Befestigungsmittel, Verschieben, Heben, Regulieren des Geleises nach abgesteckter Richtung und Höhe, Umschaffen und Krampen des alten Schotters, Spurregulierung), weil dabei einfach der Boden bearbeitet, nicht neues Material mit ihm verbunden werde. Aber auch bei der Geleiseerneuerung beschränke sich die Aufgabe des Beschwerdeführers im wesentlichen auf eine Bearbeitung des Bodens. Der Sand und Schotter werde entgegen der Annahme der eidg. Steuerverwaltung nicht erst durch das Feststampfen bzw. das Krampen Bestandteil des Grundstücks. Bei anderer Betrachtung müsste man sich fragen, mit dem wievielten Pickelschlag denn der Schotter die Bestandteilseigenschaft erlange, und sie eventuell verneinen, wenn das Krampen schlecht

ausgeführt wurde. Der Schotter dürfe nicht einmal in den Boden gestampft werden. Er werde nur ausgeebnet und unter den Schwellen verdichtet, so dass Schienen, Schwellen und Schotter jederzeit ohne die geringste Zerstörung oder Beschädigung der Hauptsache wieder losgetrennt werden könnten. Die äussere Verbindung von Schienen, Schwellen und Schotter mit dem Boden bleibe vom Ablad bis zur Fertigstellung der Baute stets gleich, da sie immer nur durch die Schwerkraft und die Adhäsion bewirkt werde, weshalb es willkürlich sei, eine "Verbindung" oder einen "Einbau" irgendwo zwischen dem Ablad und der Abnahme der fertigen Baute zu konstruieren. Massgebend sei der innere Zusammenhang. So werde die Bestandteilseigenschaft des Materials schon durch den Ablad begründet, wenn daraus die Absicht, es für eine Dauerbaute zu verwenden, erkennbar sei; umgekehrt werde sie durch eine als bloss vorübergehend gedachte Trennung vom Bahnkörper nicht aufgehoben. Daher seien von den Arbeiten, die der Beschwerdeführer besorge, höchstens steuerbar der Ablad von Schotter und Sand - die neuen Schienen und Schwellen lade der Bahndienst selbst ab - und der Verlad der alten Schienen und Schwellen. Das Entgelt für diese Leistungen mache aber niemals mehr als Fr. 35'000.– im Jahr aus.

C.- Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Warenumsatzsteuerbeschluss unterwirft der Abgabe unter anderm die Lieferung von Waren (Art. 13 Abs. 1 lit. a). Als Warenlieferung gilt nach Art. 15 Abs. 2 auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware sowie die Verbindung von Werkstoffen mit dem Grund und Boden bei der gewerbsmässigen Herstellung (Art. 10 Abs. 2) von Bauwerken für fremde Rechnung. Unter Bauwerken im

Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses sind Bauten zu verstehen, die Bestandteil des Bodens werden, auf den sie zu stehen kommen. Das trifft nur zu für Dauerbauten, nicht auch für Fahrnisbauten, die sich von jenen

darin unterscheiden, dass sie ohne Absicht dauernder Verbindung auf dem Boden aufgerichtet werden (Art. 677 ZGB). Art. 667 Abs. 2 ZGB, wonach Bauten Bestandteil des Bodens sind - auch wenn infolge ihrer Wegnahme das Grundstück nicht zerstört, beschädigt oder verändert wird (vgl. Art. 642 Abs. 2 ZGB) -, betrifft nur Dauerbauten (HAAB, N. 5 zu Art. 642, N. 13 ff. zu Art. 667 ZGB). Fahrnisbauten sind Ware im Sinne des Art. 17 WUStB, da sie Gegenstand eines Fahrniskaufes sein können. Werden solche Bauten auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages errichtet so gilt daher als Warenlieferung ihre Ablieferung nach der Herstellung, während bei der gewerbsmässigen Herstellung von Dauerbauten für fremde Rechnung bereits die Verbindung der Werkstoffe mit dem Boden als Warenlieferung zu betrachten ist (Art. 15 Abs. 2 WUStB). Geleiseanlagen, wie sie die SBB für ihr Bahnnetz erstellen lassen, sind Dauerbauten, da sie mit der Absicht bleibender Verbindung errichtet werden.

2. Die bei der Herstellung einer solchen Geleiseanlage verwendeten Werkstoffe werden Bestandteil dieses Bauwerks und damit des Bodens, sobald sie derart zu einem Sachganzen, eben dem Bauwerk, verbunden sind, dass sie nicht mehr als selbständige Sache, als Fahrnis betrachtet werden können. Erforderlich ist einmal eine äussere, physische Verbindung, die nicht ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung des Sachganzen wieder gelöst werden kann (Art. 642 Abs. 2 ZGB). Dazu muss kommen eine gewisse innere Verbindung, eine Beziehung der Hauptsache zum Bestandteil; der Teil muss "zum Bestande der Sache gehören", d.h. mit der Hauptsache bestimmungsgemäss eine Einheit bilden (BGE 76 II 30f.). Es liegt auf der Hand, dass eine solche äussere und innere Verbindung nicht schon durch den Ablad des vom Beschwerdeführer

BGE 80 I 375 S. 379

verwendeten Baumaterials auf dem Bahntrasse hergestellt wird. Das Material bleibt Fahrnis, solange es auf dem Bauplatz lediglich deponiert ist. Die blosse Absicht, es für die Baute zu verwenden, ändert daran noch nichts. Erst der Einbau in die Geleiseanlage macht es zu deren Bestandteil. Er wird bewerkstelligt durch die Verbindung des aus Schienen und Schwellen zusammengesetzten Geleises mit dem Schotter und des Schotters mit dem Bahntrasse. Der Schotter wird durch das Unterkrampen und Verdichten unter den Schwellen eingebaut. Erst dadurch werden Geleise und Schotter mit dem Boden der SBB bestimmungsgemäss und dauernd verbunden. Es ist klar, dass die Schwerkraft und die Adhäsion allein diese Verbindung nicht bewirken,wenn sie auch wesentlich dazu beitragen. Müssig sind die Fragen, mit dem wievielten Pickelschlag die Bestandteilseigenschaft des Schotters entstehe und ob sie nicht verneint werden müsse, wenn das Krampen schlecht ausgeführt worden ist. Das Krampen und die übrigen Arbeiten müssen so besorgt werden, dass die feste und dauernde Verbindung, ohne die eine bestimmungsgemäss verwendbare Geleiseanlage nicht entsteht, tatsächlich erreicht wird. Die Bestandteilseigenschaft des derart eingebauten Materials ist daran erkennbar, dass es ohne Beschädigung oder Veränderung des Bauwerks, der Geleiseanlage, nicht mehr losgetrennt werden kann. Nach der Rechtslehre hebt freilich eine bloss vorübergehende Trennung die Bestandteilseigenschaft nicht auf (HAAB, N. 29 zu Art. 642 ZGB). Daher hätte man es im Falle, wo der Beschwerdeführer bei der Geleiseregulierung lediglich altes Material lostrennt und alsbald wieder an Ort und Stelle besser einbaut, nicht mit einer unter Art. 15 Abs. 2 WUStB fallenden Verbindung von Werkstoffen mit dem Boden bei der Herstellung von Bauwerken zu tun, sondern mit blosser Bearbeitung des Bodens, dessen Bestandteil das bereits vorhandene Bauwerk ist. Auf jeden Fall aber ist diese Bestimmung überall dort anwendbar,

BGE 80 I 375 S. 380

wo der Beschwerdeführer neues Material einbaut: Dadurch werden bei der Herstellung (Neuerstellung oder

Instandstellung, Art. 10 Abs. 2 WUStB) eines Bauwerks Werkstoffe erstmals derart mit dem Boden verbunden, dass sie zu Bestandteilen des Bauwerks und damit des Bodens werden. Das gilt für Regulierungsarbeiten wie für Gesamterneuerungsarbeiten (Erneuerung des Ober- und des Unterbaus oder nur der Schwellen oder nur des Schotters). Dabei ist grundsätzlich gleichgültig, ob das neue Material vom Beschwerdeführer selbst geliefert oder ihm von den SBB zur Verfügung gestellt wird (BGE 80 I 47).

3. Wird eine Ware, wie hier, zur Herstellung von Bauwerken verwendet, so bemisst sich das steuerbare Entgelt nach dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Verbindung mit dem Grund und Boden (Art. 22 Abs. 1, Satz 3 WUStB). Daher kommen die Löhne und übrigen Kosten, die auf die nach dieser Verbindung vorgenommenen Arbeiten entfallen (sog. Verbindungslöhne), für die Berechnung des steuerbaren Umsatzes nicht in Betracht. Die Verwaltungspraxis lässt gestützt auf Art. 34 Abs 2 WUStB eine annäherungsweise Ermittlung des steuerbaren Betreffnisses in der Weise zu, dass vom Gesamtbetrag der Kosten der betreffenden baugewerblichen Leistung jeweilen ein bestimmter einheitlicher Prozentsatz für steuerfreie Verbindungslöhne abgezogen wird. Auf Grund vorläufiger Schätzungen, die insbesondere die Höhe der Verbindungslöhne betreffen, ist die eidg. Steuerverwaltung zur Annahme gelangt, dass die Summe der steuerbaren Entgelte, die der Beschwerdeführer in den Jahren 1951 - 1953 für im Auftrage der SBB vorgenommene Geleisebauarbeiten vereinnahmt hat, weit mehr als Fr. 35'000.– jährlich beträgt. Es besteht kein Grund, diese Berechnung zu beanstanden. Daraus folgt, dass der Beschwerdeführer zu Recht als Grossist im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB eingetragen und der Deklarationspflicht unterworfen wurde. Eine genauere Ausscheidung und Berechnung der steuerbaren und der steuerfreien Arbeiten

und Entgelte ist im gegenwärtigen Verfahren nicht erforderlich. So kann offen gelassen werden, ob auch solche Regulierungsarbeiten, bei denen kein neues Material eingebaut wird, der Besteuerung unterliegen. Es steht auf jeden Fall fest, dass der Beschwerdeführer jährlich für mehr als Fr. 35'000.– steuerbare Warenlieferungen ausgeführt hat.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.