Urteilskopf

80 I 44

9. Auszug aus dem Urteil vom 26. März 1954 i.S. Carl Hamel, Spinn- und Zwirnereimaschinen AG gegen Eidg. Steuerverwaltung.
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer:

1. Lieferung von Textilmaschinen, die vom Besteller im Werk des Fabrikanten abgenommen und dann von diesem am Bestimmungsort auf Grund besonderen Auftrages zusammengesetzt werden. Der Abgabe unterliegt ausser der in der Maschinenfabrik vollzogenen Lieferung auch die Ablieferung der zusammengesetzten Ware.

2. Berechnung des Entgelts für die zweite Lieferung.

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires.

1. Livraison de métiers à tisser, pris par l'acheteur dans l'usine du fabricant et montés par ce dernier au lieu de leur destinationen vertu d'un mandat spécial. Est soumise à l'impôt, outre la livraison dans la fabrique de machines, la livraison de la marchandise montée.

2. Calcul du prix afférent à la deuxième livraison.

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari.

1. Fornitura di macchine tessili prese in consegna dall'acquirente nella fabbrica del venditore e da questi montate al luogo di destinazione in virtù d'un mandato speciale. È soggetta all'imposta, oltre che la fornitura eseguita nella fabbrica, anche la consegna delle macchine montate.

2. Calcolo del prezzo per questa seconda fornitura.

Sachverhalt ab Seite 45

BGE 80 I 44 S. 45

A.- Die Beschwerdeführerin ist Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses (WUStB). Nach den von ihr aufgestellten "allgemeinen Lieferungsbedingungen" liefert sie die Textilmaschinen, die sie herstellt, "ab Werk". Können versandbereite Waren ohne ihr Verschulden auf den vorgesehenen Zeitpunkt nicht abgeliefert werden, so geht deren Lagerung auf Kosten und Gefahr des Bestellers. Ist eine bestellte Maschine fertiggestellt und versandbereit, so teilt die Beschwerdeführerin das dem Besteller mit. Wenn die montierte Maschine für den Transport zu schwer und unförmig ist, so wird sie vor dem Versand demontiert. Der Besteller erhält in diesem Fall gleichzeitig mit der Anzeige, dass die Maschine versandbereit zu seiner Verfügung in der Fabrik stehe, ein Kisten-Inhaltsverzeichnis. Er holt die Maschine bei der Beschwerdeführerin ab oder lässt sie abholen, oder er beauftragt die Beschwerdeführerin mit dem Versand. Die Montage und die Inbetriebsetzung

der Maschine ist nach den "allgemeinen Lieferungsbedingungen" im Preise nicht inbegriffen. Einzelne Kunden der Beschwerdeführerin besorgen diese Arbeiten selber. Die Beschwerdeführerin stellt auf Wunsch ihre Monteure zur Verfügung. Hiefür werden in Rechnung gestellt die Löhne nach Massgabe der Reisestunden, der Arbeits- und Wartezeit, ferner die Auslagen für Bahnbillette, für den Transport der Montagewerkzeuge und des Monteurgepäcks und für den auswärtigen Unterhalt des Monteurs. Die Beschwerdeführerin behält sich bis zur gänzlichen

Abzahlung des Preises das Eigentum an den von ihr gelieferten Maschinen vor. Es wird jeweils vereinbart, dass diese Objekte nicht Zugehör einer Liegenschaft des Bestellers sein sollen.

B.- Die Beschwerdeführerin hat in ihren Abrechnungen über die Warenumsatzsteuer die für die Montage von Maschinen erhaltenen Entgelte um die Auslagen für Bahnbillette, Unterhalt des Monteurs und Transport der Werkzeuge gekürzt. Die eidg. Steuerverwaltung (EStV) fordert für die Zeit vom 1. Januar 1948 bis zum 31. März 1953 von den abgezogenen Beträgen die Steuer (4%) nach. Auf Einsprache hin hat sie an dem Anspruch festgehalten (Entscheid vom 17. Dez. 1953).

C.- Gegen diesen Entscheid erhebt die Firma Hamel Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie macht geltend, dass im Zeitpunkte, wo sie dem Kunden die Maschine in der Fabrik zur Vergütung stelle, die Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses (Art. 15) vollzogen sei. Was sie nachher auf Grund des gleichen Vertrages, der dieser Lieferung zugrunde liege, auf Wunsch des Kunden noch besorge, sei umsatzsteuerrechtlich belanglos. Die von ihr nach Ankunft der Ware beim Kunden ausgeführte Montage sei keine Herstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB; diese Leistung erfordere keine Zulieferung von Material. Sollte auch die Montage eines Steueranspruch begründen, so wäre die Berechnung der Steuer zu berichtigen. Zunächst wären nach Art. 22 Abs. 2 WUStB vom Entgelt die Auslagen für den Transport des Montagewerkzeugs, die Reisespesen des Monteurs und die Kosten seines auswärtigen Unterhalts abzuziehen. Das übrige Entgelt, bestehend aus den Stundenlöhnen, wäre zum Pauschalsatz von 0,8% zu besteuern; durch die Anwendung dieses von der Verwaltungspraxis (Mitteilungen Nr. 2 a, c und d der EStV) zugelassenen Satzes würde erreicht, dass die Löhne, die auf die Arbeit nach der Verbindung der Maschine mit dem Gebäude des Bestellers entfallen (sog.

Verbindungslöhne), entsprechend Art. 22 Abs. 1, Satz 3 WUStB ausser Betracht blieben.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Warenumsatzsteuerbeschluss unterwirft der Abgabe unter anderem die Lieferung im Inlande (Art. 13 Abs. 1 lit. a). Nach Art. 15 Abs. 1 liegt eine Lieferung vor, wenn der Abnehmer instand gesetzt wird, im eigenen Namen - wie ein Eigentümer - über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkte der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inlande befindet (BGE 74 I 68). Als Lieferung gilt nach Abs. 2 daselbst auch die Ablieferung einer auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware. Als Herstellung ist nach

der ausdrücklichen Vorschrift in Art. 10 Abs. 2 WUStB auch die Zusammensetzung einer Ware anzusehen. Ob die Herstellung für den ausführenden Grossisten Arbeit und die Zulieferung von Material oder nur Arbeit erfordert, ist gleichgültig (BGE 73 I 268Erw. 2). Die Ablieferung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 ist vollzogen in dem Zeitpunkte, da der Unternehmer oder Beauftragte dem Besteller oder Auftraggeber die hergestellte Ware übergibt oder zu seiner Verfügung freigibt (BGE 74 I 70Erw. 3).
a) Aus den "allgemeinen Lieferungsbedingungen" der Beschwerdeführerin ergibt sich, dass sie die bei ihr bestellten Maschinen "ab Werk" liefert. Im Zeitpunkte, in dem der Abnehmer die Mitteilung der Beschwerdeführerin erhält, dass die bestellte Maschine in der Fabrik versandbereit zu seiner Verfügung steht, wird er instand gesetzt, über die Ware im eigenen Namen zu verfügen. Damit ist eine Lieferung im Sinne des Art. 15 WUStB vollzogen, was die Beschwerdeführerin auch anerkennt. b) Nach dieser Lieferung versendet die Beschwerdeführerin die Maschine, sofern der Kunde nicht vorzieht, die Ware selber abzuholen oder durch einen Dritten abholen zu lassen. Der Versand durch die Beschwerdeführerin setzt einen besonderen Auftrag des Kunden voraus. Die

Erfüllung dieses Auftrages ist nicht Warenlieferung im Sinne des WUStB oder Teil einer solchen, sondern tritt zu der im Werk der Beschwerdeführerin vollzogenen Lieferung als selbständige Leistung hinzu, die der Warenumsatzsteuer nicht unterliegt. Der Abnehmer empfängt vom Frachtführer dieselbe Ware, die ihm bereits in der Fabrik der Beschwerdeführerin, bereit zum Versand, zur Verfügung gestellt und damit geliefert worden ist; aus dem Gegenstand der damaligen Lieferung ist bis zur Ablieferung durch den Frachtführer nicht etwas Neues hergestellt worden. Diese Ablieferung fällt daher nicht unter Art. 15 Abs. 2 WUStB.
c) Für die Montage der Maschine am Bestimmungsort stellt die Beschwerdeführerin dem Kunden auf Wunsch Monteure zur Verfügung. Wünscht das der Kunde, so schliesst die Beschwerdeführerin mit ihm eine weitere besondere Vereinbarung ab, durch die sie sich verpflichtet, gegen zusätzliches Entgelt die Montage zu besorgen. Die Montage ist eine Zusammensetzung, also eine Herstellung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB, auch wenn sie, wie im Falle der Beschwerdeführerin, für den ausführenden Unternehmer nur Arbeit, nicht auch die Zulieferung von Material erfordert. Sie wird von der Beschwerdeführerin auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages mit besonderer Preisabmachung ausgeführt. Indem die Beschwerdeführerin die so hergestellte Ware dem Kunden wieder zur Verfügung stellt, nimmt sie eine Ablieferung vor, die nach Art. 15 Abs. 2 WUStB als Warenlieferung gilt und daher einen Abgabeanspruch begründet. Ihr Einwand, dass "die" Lieferung im Sinne des WUStB schon mit der Abnahme der Maschine in ihrem Werk vollzogen sei, hilft ihr nicht. Die nachherige Montage im Betriebe des Kunden, die sie auf Grund einer besonderen Abmachung übernimmt, ist eine selbständige Leistung, die zu einer neuen steuerbaren Lieferung führt. Unbegründet ist auch der weitere Einwand der Beschwerdeführerin, die Besteuerung der Montagearbeit hätte eine dem Grundsatz der

Rechtsgleichheit widersprechende Benachteiligung der Hersteller grosser Maschinen, die für den Transport zerlegt werden müssen, zur Folge. Wenn kleinere Maschinen für den Transport nicht auseinandergenommen und daher am Bestimmungsort nicht zusammengesetzt werden müssen, so kann es eben nicht dazu kommen, dass der Lieferung "ab Werk" eine auf Grund eines besonderen Auftrages vorzunehmende Wiederherstellung und damit eine zweite Lieferung im Sinne des WUStB folgt. Es kann keine Rede davon sein, dass Gleiches ungleich behandelt wird.

2. Die Steuer, welcher die Lieferungen unterliegen, wird nach Art. 20 Abs. 1 lit. a WUStB von der Summe der vereinnahmten Entgelte berechnet. Zum Entgelt gehört nach Art. 22 Abs. 1, Satz 1 alles, was der Lieferer (oder an seiner Stelle ein Dritter) als Gegenleistung für die Ware erhält. Die Steuer, die der liefernde Grossist schuldet, ist daher von der Bruttoeinnahme zu berechnen, die er auf Grund der Lieferung erzielt. Die Bruttoeinnahme umfasst alle Leistungen, die dem Abnehmer überbunden werden, ohne Unterschied danach, ob die eingenommenen Beträge für den Empfänger Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen. Auch die Nebenleistungen, die der Abnehmer bei der Lieferung erbringen muss, sind daher Entgelt im Sinne des Gesetzes, soweit dieses sie nicht ausdrücklich von der Belastung ausnimmt. Die Aufzählung der Ausnahmen in Art. 22 Abs. 2 WUStB ist abschliessend (BGE 74 I 319; Urteil vom 19. September 1952 in Sachen H., Erw. 1, ASA 21, 205). Nach lit. a ebenda können vom Entgelt die Auslagen für die Beförderung und Versicherung der Waren abgezogen werden, sofern sie vom Lieferer gesondert in Rechnung gestellt werden. Gemeint sind effektive Auslagen an Dritte, und zwar für den Transport der Ware, die Gegenstand der Lieferung ist, auf dem Wege zwischen Lieferer und Abnehmer und für die Versicherung dieser Ware (BGE 74 I 326ff., betreffend die entsprechende Bestimmung des Luxussteuerbeschlusses; zit. Urteil H., Erw. 1).

BGE 80 I 44 S. 50

Die Bruttoeinnahme, welche die Beschwerdeführerin zufolge Ablieferung der von ihr im Betriebe des Kunden montierten Maschine erzielt, umfasst eine Gegenleistung für Stundenlöhne, ferner Vergütungen der Auslagen für Bahnbillette, für den Transport des Montagewerkzeugs und des Monteurgepäcks und für den auswärtigen Unterhalt des Monteurs. Alle diese Leistungen sind nach Art. 22 WUStB zum steuerbaren Entgelt zu rechnen. Für die Lohnvergütungen wird dies bestätigt durch Abs. 1, Satz 2, wonach bei der Lieferung auf Grund eines Werkvertrages der Werklohn zum Entgelt gehört, auch wenn er gesondert in Rechnung gestellt wird. Zu Unrecht verlangt die Beschwerdeführerin, unter Berufung auf Abs. 2 lit. a ebenda, den Abzug der übrigen Gegenleistungen des Kunden. Dass Billettspesen und Kosten der auswärtigen Verpflegung und Unterkunft des Monteurs nicht unter diese Bestimmung fallen, liegt auf der Hand; denn das sind nicht Auslagen für die Beförderung von Waren. Aber auch die Kosten des Hin- und Rücktransportes des Montagewerkzeugs und des Monteurgepäcks sind nicht abziehbar, auch wenn sie effektive Auslagen an Dritte sind und gesondert in Rechnung gestellt werden. Sie betreffen nicht die Beförderung der Ware, die Gegenstand der Lieferung (Ablieferung) bildet. Sie können so wenig abgezogen werden wie etwa Auslagen für den Hertransport von Werkstoffen, die für die Herstellung der zu liefernden Ware benötigt werden (vgl.BGE 74 I 327; zit. Urteil H., Erw. 1). Haltlos ist auch der Einwand der Beschwerdeführerin, es widerspreche dem Gebot der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, dass die für die Montage berechneten Löhne und übrigen Kosten besteuert werden, wenn diese Arbeit von ihr übernommen wird, dagegen nicht, wenn der Kunde dieselbe besorgt. Dass die beiden Fälle verschieden behandelt werden, entspricht dem System des Gesetzes, wonach die Steuerpflicht des Grossisten beschränkt ist auf die Umsätze, die Gegenstand seines Geschäftsbetriebes bilden (BGE 73 I 261).

BGE 80 I 44 S. 51

3. Bei der Lieferung von Waren, die zur Herstellung (Neuerstellung oder Instandstellung) von Bauwerken verwendet werden, bemisst sich das steuerbare Entgelt nach dem Wert der Ware im Zeitpunkte ihrer Verbindung mit dem Grund und Boden oder dem Gebäude (Art. 22 Abs. 1, Satz 3 WUStB). Daher kommen die Löhne und übrigen Kosten, die auf die Bearbeitung nach dieser Verbindung 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. So ist für die Montage gewisser Maschinenanlagen vorgesehen, dass vom gesamten Rechnungsbetrag 80% steuerfrei sind und dementsprechend die Steuer, bezogen auf diesen Gesamtbetrag, 0,8% ausmacht. Indessen wendet die Verwaltung die besondere Bewertungsregel von

Art. 22 Abs. 1, Satz 3 WUStB nur an, wo die Ware derart mit dem Grundstück (Bauwerk) verbunden wird, dass sie zu seinem Bestandteil (Art. 642 ZGB) wird. Mit Recht; denn der Wortlaut, insbesondere die französische Fassung (”incorporation”), schliesst eine andere Auffassung aus. Wird eine Maschine, die ein Grossist auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages in der Fabrik des Kunden zu montieren hat, nicht Bestandteil des Fabrikgrundstücks, so bleibt sie auch nach der ”Verbindung” mit diesem eine Ware im Sinne des WUStB, da sie nach wie vor Gegenstand eines Fahrniskaufes sein kann (Art. 17). In diesem Fall wird sie nicht ”zur Herstellung eines Bauwerkes verwendet” (Art. 22 Abs. 1, Satz 3). Sie wird nach der Montage, als hergestellte Ware, abgeliefert, und darin liegt eine Warenlieferung (Art. 15 Abs. 2). Zum Entgelt für diese Lieferung gehört, nach der allgemeinen Regel (Art. 22 Abs. 1, Satz 1), auch die Gegenleistung für die Bearbeitung, die in der Zeit

zwischen der ”Verbindung” und der Ablieferung noch vorgenommen wird. Die von der Beschwerdeführerin gelieferten Textilmaschinen werden bei der Montage am Bestimmungsort nicht zu Bestandteilen des Fabrikgrundstücks des Bestellers. Es verhält sich nicht so, dass das Aufnahmegebäude nur in Verbindung mit der Maschine bestimmungsgemäss verwendet werden könnte (BGE 76 II 30Erw. 2; HAAB, Kommentar zu Art. 642 ZGB, N. 12). Eine andere Auffassung wird auch von der Beschwerdeführerin nicht vertreten und wäre übrigens nicht vereinbar mit den von ihr aufgestellten ”allgemeinen Lieferungsbedingungen”, wonach sie sich das Eigentum an den gelieferten Maschinen bis zur gänzlichen Abzahlung des Preises vorbehält und mit dem Kunden vereinbart, dass die Maschinen nicht einmal Zugehör werden dürfen. Die Beschwerdeführerin hat daher keinen Anspruch darauf, dass die Steuer für die Montage auf 0,8% des gesamten Rechnungsbetrages herabgesetzt wird.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.