

Der Besteuerung steht auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien nicht entgegen. Es sieht die Besteuerung der mit ständigen Agenturen betriebenen Geschäftstätigkeit ausdrücklich vor und macht lediglich einen Vorbehalt hinsichtlich der Stellung der Agenten. Indessen ist unbestritten, dass die Generalagentur Aebli & Co. jedenfalls in der hier massgebenden Zeit auch die Voraussetzungen jenes Vorbehaltes erfüllte. Ob sich die Rekurrentin unter normalen, nicht kriegsbedingten Verhältnissen gegenüber einer Veranlagung für ihren schweizerischen Geschäftsbetrieb auf das Abkommen berufen könnte, braucht nicht erörtert zu werden.

2. — Nach Art. 18, lit. d WOB haben die ausländischen Handelsgesellschaften, die in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten, das Wehropfer von dem darin angelegten Vermögen zu entrichten. Was unter diesem Vermögen zu verstehen ist, bestimmt sich nach den allgemeinen Vorschriften über das wehropferpflichtige Vermögen. Demgemäss wird die Steuer erhoben für das in diesen Betriebsstätten angelegte Reinvermögen (Art. 14, Abs. 1) (BGE 70 I S. 191). Das in der Betriebsstätte angelegte Reinvermögen besteht aber nicht allein in den Werten, die die Unternehmung bei der Betriebsstätte belässt, sondern in der Gesamtheit der Mittel, mit denen sie die Betriebsstätte führt (BGE 66 I S. 274).

Hier bildet das Schweizergeschäft einen integrierenden Bestandteil des Gesamtgeschäftes. Unter diesen Umständen entspricht es der Vorschrift des Gesetzes, dass bei Festsetzung des wehropferpflichtigen Vermögens vom Vermögen der Gesamtunternehmung ausgegangen und ein dem Umfang des Schweizergeschäftes entsprechender Teil desselben dem Wehropfer unterworfen wird. Dieser Teil darf unter allen Umständen als in der schweizerischen Betriebsstätte « angelegt » angesehen werden. Die Prämieinnahme erscheint als angemessener Massstab für die Bestimmung des der schweizerischen Betriebsstätte zuzuschreibenden Vermögens.

3. — Da die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unbegründet ist, sind die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht von der Beschwerdeführerin zu tragen.

Der kantonale Kostenentscheid kann mit der Beschwerde in der Sache selbst an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 5, Abs. 3 VDG). Indessen besteht kein Anlass, die Kosten des kantonalen Rekursverfahrens anders zu verlegen, als es geschehen ist. Dass die Begründung des Einspracheentscheides summarisch gehalten wurde, entspricht der Vorschrift des Gesetzes (Art. 69, Abs. 2 WOB). Im übrigen erstreckte sie sich auf die wesentlichen Punkte. Sie enthielt einen Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien und auf die rechtlichen Grundlagen für die Wahl der Prämieinnahme als Massstab für die Bestimmung des in der Schweiz steuerbaren Betriebsvermögens.

55. Auszug aus dem Urteil vom 3. November 1944 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Seintilla A.-G. und kantonale Rekurskommission Solothurn.

*Wehropfer* : Rechtlich selbständige ausländische Tochterunternehmen einer schweizerischen Aktiengesellschaft sind auch dann nicht « eigene ausländische Betriebsstätten » im Sinne des Art. 17 WOB von 1940 (und der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und Frankreich), wenn sie wirtschaftlich völlig von der schweizerischen Gesellschaft beherrscht werden. Die Muttergesellschaft hat die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften als inländisches bewegliches Vermögen zu versteuern.

*Sacrifice pour la défense nationale* : Les entreprises étrangères qui, tout en ayant une existence juridique indépendante, sont issues d'une société anonyme suisse, ne peuvent être considérées comme des « établissements stables appartenant au contribuable, mais sis à l'étranger » au sens de l'art. 17 ASN de 1940 (et des accords conclus avec la France et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition), même si, du point de vue économique, elles dépendent entièrement de la société suisse. La société mère doit déclarer comme fortune mobilière suisse sa participation à la société étrangère.

*Sacrificio per la difesa nazionale* : Le imprese straniere che, quantunque abbiano un'esistenza giuridica indipendente, emanano da una società anonima svizzera, non possono essere consi-

derate come « stabilimenti appartenenti al contribuente, ma situate all'estero » a' sensi dell'art. 17 DSDN del 1940 (e delle convenzioni concluse con la Francia e la Germania per evitare la doppia imposizione), anche se, dal punto di vista economico, dipendono interamente dalla società svizzera. La società madre deve dichiarare come sostanza mobiliare svizzera la sua partecipazione alla società straniera.

A. — Die Scintilla A.-G. in Solothurn unterhielt am 1. Januar 1940, dem für die Wehropferveranlagung nach Art. 14 Abs. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 19. Juli 1940 (WOB) massgebenden Tage, im Ausland Tochterunternehmen, die dort als selbständige Gesellschaften organisiert waren, nämlich die Scintilla Limited in London, die Société Française Scintilla S. A. in Courbevoie (Frankreich) und die Società Italiana Scintilla in Mailand. In Wien, wo früher die Scintilla G.m.b.H. bestanden hatte, führte nunmehr die Einzelfirma Alfred Arn Geschäfte für Rechnung der schweizerischen Gesellschaft.

In der Bilanz der Scintilla A.-G. vom 31. Dezember 1939 sind Aktiven und Passiven der Unternehmungen in London, Mailand und Wien einbezogen, nicht dagegen diejenigen der Gesellschaft in Courbevoie, deren Aktien nur zum Teil im Besitz der Scintilla A.-G. waren, weshalb diese das französische Unternehmen nicht als Tochtergesellschaft betrachtete.

Die kantonale Wehropferverwaltung in Solothurn fasste in ihrem Einspracheentscheid die Unternehmungen in Wien und Mailand als Betriebsstätten nach Art. 17 WOB auf. Die im Besitz der Pflchtigen befindlichen Aktien der französischen Gesellschaft wurden als wertlos betrachtet. Die Aktien der Scintilla Limited wurden der Pflchtigen zum Nennwert und zum Wertschriftensperkurs von Fr. 6.40 angerechnet. Eine Forderung der Scintilla A.-G. gegen die englische Firma wurde nicht als steuerpflichtig behandelt. Andererseits wurden die in der erwähnten Bilanz aufgenommenen Aktiven und Passiven des Londoner Unternehmens nicht ausgeschieden.

B. — Die Beschwerde der Scintilla A.-G. gegen den Ein-

spracheentscheid wurde von der Kantonalen Rekurskommission Solothurn am 19. Juni 1944 geschützt. Die Gesamttaktiven der Beschwerdeführerin wurden herabgesetzt um den Wert des Aktienkapitals der Scintilla Limited, welches nicht zum Vermögen der Schweizer Gesellschaft gerechnet werden könne, in deren Bilanz bereits die Aktiven und Passiven der englischen Gesellschaft enthalten seien. Ausser den Unternehmungen in Mailand und Wien wurde auch jene in London als eigene Betriebsstätte der Scintilla A.-G. behandelt.

C. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die eidgenössische Steuerverwaltung dem Bundesgericht, den Entscheid der Rekurskommission aufzuheben und die Angelegenheit zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Begründung ist zu entnehmen: In Art. 14 und 17 WOB bedeute « Vermögen » die Gesamtheit der dem Wehropferpflichtigen privatrechtlich zustehenden Sachen und Rechte (BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht, S. 172). Das Betriebsvermögen einer von einer wehropferpflichtigen Aktiengesellschaft gegründeten und beherrschten, aber rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft gehöre jedoch nach dem Zivilrecht dieser selbst und nicht dem Mutterunternehmen. Mutter- und Tochtergesellschaft seien, auch wenn sie gänzlich und dauernd von der gleichen Unternehmerschaft abhängen, nach Bundessteuerrecht nur dann als Einheit zu behandeln, wenn das Gesetz (z. B. Art. 7 Abs. 4 BB über die Ausgleichssteuer) es ausdrücklich anordne. Freilich unterscheide sich die Stellung ausländischer Tochterunternehmungen, zumal der in die Form der Aktiengesellschaft gekleideten, zur schweizerischen Muttergesellschaft wirtschaftlich unter Umständen nur wenig von derjenigen blosser ausländischer Filialen. Allein nach dem System des WOB sei die gleichzeitige Belastung des Gesellschaftsvermögens und des Vermögensanteils des Aktionärs gewollt. Somit seien Aktien, die sich in den Händen einer schweizerischen Unternehmung befinden, von ihr als inländisches Vermögen

zu versteuern, gleichgültig, ob es sich um Aktien einer ausländischen oder einer inländischen Gesellschaft handle. Nur im Verhältnis der Mutter- zu einer *schweizerischen* Tochtergesellschaft trete eine Steuerermässigung ein (Art. 29 WOB).

Nicht nur das Unternehmen in London, sondern auch jenes in Mailand sei aber eine selbständige Aktiengesellschaft. Die Beteiligungen der Scintilla A.-G. in Solothurn an diesen Tochtergesellschaften seien daher wehroferpflichtig. Hinsichtlich der italienischen Gesellschaft seien sie noch festzustellen. Auch fehlten genügende Unterlagen für die Bewertung der Aktien der englischen und der italienischen Unternehmung. Für die Einschätzung der Aktien der Scintilla Limited und der Forderung gegen diese Gesellschaft gelte der Umrechnungskurs von Fr. 17.45, da der Wertschriftensperkurs von Fr. 6.40 am 1. Januar 1940 noch nicht in Kraft gewesen sei. Eine Entwertung dieser Aktien im Laufe des Jahres 1940 habe die Pflichtige nicht rechtzeitig gemäss BRB vom 28. Dezember 1940 geltend gemacht.

Andererseits seien die ausländischen Unternehmen von der schweizerischen Besteuerung ausgenommen; für deren Vermögen könne daher die Pflichtige nicht besteuert werden.

Ferner sei abzuklären, ob in Wien wirklich eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 17 WOB bestanden habe.

D. — Die Rekurskommission und die Pflichtige beantragen die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Nach Art. 14 WOB ist Gegenstand des Wehrofers das um die nachgewiesenen Schulden gekürzte bewegliche und unbewegliche Vermögen der natürlichen und juristischen Personen. Vermögen in diesem Sinne ist der Inbegriff der Sachen, deren Eigentümer die wehroferpflichtige Person ist, und der übrigen geldwerten Rechte, die ihr privatrechtlich zustehen. Vermögen dritter natürlicher

oder juristischer Personen, über welches ein Pflichtiger wohl wirtschaftlich, aber nicht rechtlich als Eigentümer von Sachen oder Gläubiger von Forderungen verfügt, könnte auf Grund dieser bloss tatsächlichen Beherrschung dem Vermögen dieses Pflichtigen nur zugerechnet werden, wenn im WOB eine solche Ausnahme vom Grundsatz des Art. 14 ausdrücklich vorgesehen wäre, was nicht der Fall ist. Somit gehört insbesondere das Vermögen einer als Aktiengesellschaft organisierten Drittperson nicht dem Aktionär, selbst wenn er als Muttergesellschaft sämtliche Aktien besitzt. Die Muttergesellschaft kann über jenes Vermögen, rechtlich gesprochen, nicht verfügen, sondern nur tatsächlich, indem sie kraft ihrer Mitgliedschaftsrechte oder auf andere Weise die Geschäftsführung der Organe der Tochtergesellschaft beeinflusst. Wehroferpflichtig für das Vermögen einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft kann somit nur diese selbst sein. Das schliesst nicht aus, dass die Muttergesellschaft wie jeder Aktionär für den Wert ihrer Aktien zum Wehrofer herangezogen wird; denn diese Beteiligungsrechte gehören zu ihrem Vermögen. Diese Doppelbelastung ist vom Gesetz gewollt, was durch die Ausnahmebestimmung in Art. 29 bestätigt wird.

Nichts anderes gilt grundsätzlich, wenn die von einem inländischen Aktionär beherrschte Aktiengesellschaft ihren Sitz im Ausland hat. Freilich soll bei der Besteuerung ausländischer Betriebe auf die gleichzeitige Inanspruchnahme durch das Ausland Rücksicht genommen werden. Auf diesem Gedanken beruht Art. 17 WOB, wonach « im Ausland gelegene Grundstücke und in eigenen ausländischen geschäftlichen Betrieben oder Betriebsstätten angelegtes Vermögen » nicht zum wehroferpflichtigen Vermögen gehört (vgl. BGE 66 I 271). Die Bestimmung enthält eine Ausnahme von der Regel des Art. 14; der Begriff « Vermögen » ist daher an beiden Stellen im privatrechtlichen Sinne auszulegen. Auf das Zivilrecht weist insbesondere auch das Wort « eigen » in Art. 17 hin. Gemeint sind mit « eigenen Betriebsstätten » vor allem unselbständige Be-

triebe (Filialen) schweizerischer Unternehmungen. Das Vermögen einer juristisch selbständigen ausländischen Tochtergesellschaft aber kann, da es nicht der inländischen Muttergesellschaft zu eigen ist, selbst dann nicht unter Art. 17 fallen, wenn die Muttergesellschaft sämtliche Aktien der Tochtergesellschaft besitzt. Hier erschöpft sich die Rücksichtnahme auf die Steuerberechtigung des Auslandes darin, dass die ausländische juristische Person selbst von der schweizerischen Steuerhoheit ausgenommen ist (BGE 66 I 272). Dagegen gehören Beteiligungen an einer ausländischen juristischen Person zum beweglichen inländischen Vermögen des in der Schweiz domizilierten Beteiligten. Dieser ist hiefür wehroperpflichtig. Die in Art. 29 WOB für Beteiligungen mit massgebendem Einfluss angeordnete Steuerermässigung gilt ausdrücklich nur für das Verhältnis der Mutter- zu einer *schweizerischen* Tochtergesellschaft.

Die Vorinstanz beruft sich für ihre wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Unrecht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung. Zwar hat das Bundesgericht wiederholt staatsrechtliche Beschwerden gegen Entscheide abgewiesen, welche in kantonalen Steuersachen nicht auf die zivilrechtlichen Verhältnisse, sondern auf den wirtschaftlichen Tatbestand abgestellt haben. Es hat aber diese Entscheide nur auf Willkür hin überprüfen können. Im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht dagegen, wo dem Bundesgericht freie Prüfung zusteht, ist entschieden worden, dass die Existenz einer selbständigen juristischen Person, auch bei völliger Abhängigkeit vom Gründer, nur übergangen werden kann, wenn sie zum Zwecke der Steuerumgehung gegründet worden ist (BGE 59 I 283, nicht veröffentlichte Urteile vom 13. September 1935 i. S. Michelin und vom 14. Februar 1941 i. S. Jurassische Mühlenwerke A.-G.).

2. — Von den Staaten, in denen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten der Scintilla A.-G. bestehen oder bestehen sollen, haben Grossbritannien, Deutschland und

Frankreich Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Schweiz abgeschlossen. Das Abkommen mit Grossbritannien vom 17. Oktober 1931 will lediglich die Doppelbelastung von Gewinnen vermeiden, die ein Unternehmen des einen Staates im andern Staat aus Geschäften zieht, welche unter Mitwirkung von Vermittlungsagenten zustandekommen. Diese Voraussetzungen treffen hier nicht zu. Dagegen enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland und Frankreich Bestimmungen, die in ihrem Geltungsbereich mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorinstanz ebenfalls nicht zu vereinbaren sind :

a) Nach Art. 3 Abs. 4 des Abkommens mit Deutschland vom 15. Juli 1931 sind Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen durch Besitz von Aktien nicht wie Betriebe im Sinne des Abs. 1 daselbst zu behandeln ; sie dürfen also als Kapitalvermögen in dem Staate besteuert werden, in dem der Aktionär seinen Wohnsitz hat (Art. 6 des Abkommens). Eine solche Aktienbeteiligung begründet für den Besitzer nach Abs. 3 des Schlussprotokolls zu Art. 3 des Abkommens auch dann nicht eine Betriebsstätte, wenn mit dem Besitz ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist, es sei denn, dass für die Ausübung dieses Einflusses eine ständige Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens bei dem inländischen vorhanden ist. Liegt also eine Beteiligung einer schweizerischen Aktiengesellschaft an einer juristisch selbständigen deutschen (ohne solche ständige Geschäftseinrichtung) vor, so kann in keinem Falle von einer « eigenen Betriebsstätte » des schweizerischen Unternehmens in Deutschland die Rede sein.

b) Gemäss Art. 13 § 1 des Abkommens mit Frankreich vom 13. Oktober 1937 werden Steuern auf dem Vermögen nur in demjenigen Staate erhoben, dem nach den vorhergehenden Bestimmungen das Recht zusteht, die aus diesem Vermögen fliessenden Einkünfte zu besteuern. Einkünfte aus Industrieunternehmungen werden nach Art. 3

nur in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Unter « Betriebsstätte » kann auch hier nur die eigene gemeint sein ; denn Art. 4 § 2 des Abkommens bestimmt, dass Gesellschaften, die ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, in Frankreich nicht wegen ihrer Beteiligung an der Geschäftsführung oder am Kapital oder wegen irgendeiner andern Beziehung zu einer Gesellschaft mit Wohnsitz in Frankreich zur Steuer auf dem Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen herangezogen werden dürfen. Dies wird in § 3 des Schlussprotokolls zu Art. 3 des Abkommens wie folgt verdeutlicht : « Beteiligungen in der Form von Werttiteln oder Gesellschaftsanteilen an ... Aktiengesellschaften ... begründen für die französische Steuer auf Gewinnen aus Industrie und Handel eine Betriebsstätte auch dann nicht, wenn mit der Beteiligung ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist ».

Müssten nach der Auslegung der Rekurskommission als Betriebsstätten im Sinne von Art. 17 WOB auch Betriebe juristisch selbständiger, aber wirtschaftlich von einer schweizerischen Muttergesellschaft abhängiger ausländischer Tochtergesellschaften gelten, so hätte mithin beim Erlass des WOB in Kauf genommen werden müssen, dass Art. 17 für das Verhältnis schweizerischer Gesellschaften zu Tochtergesellschaften in Deutschland und Frankreich nach den — vor Erlass des WOB geschlossenen — Abkommen mit diesen Staaten von vornherein ausser Betracht falle ; diese Unzukömmlichkeit kann der Gesetzgeber jedoch nicht gewollt haben.

3. — Somit sind die Betriebe der als selbständige juristische Personen organisierten Tochtergesellschaften der Scintilla A.-G. in London und Mailand sowenig als eigene Betriebsstätten des Mutterhauses zu behandeln wie jener der französischen Gesellschaft. Für ihre Beteiligungen (Aktien und Forderungen) an der englischen und italienischen Gesellschaft ist die Scintilla A.-G. von der Vorinstanz zum Wehropfer heranzuziehen. Es wird insbesondere auch

festzustellen sein, in welchem Umfange im massgebenden Zeitpunkt Beteiligungen an der italienischen Gesellschaft bestanden, und wie sie für das Wehropfer zu bewerten sind.

Bei der Bewertung sämtlicher Beteiligungen werden neben der Bilanz vom 31. Dezember 1939 auch weitere Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen aus früheren Jahren zu berücksichtigen sein.

Die Aktien der Scintilla Limited und die Forderung gegenüber dieser Gesellschaft hat die Scintilla A.-G. zum Umrechnungskurs von Fr. 17.45 zu versteuern. Der Wertschriftensperkurs von Fr. 6.40, den die kantonale Wehropferverwaltung bei der Bewertung der Aktien angewendet hat, ist am 1. Januar 1940 noch nicht in Kraft gewesen (vgl. Kurslisten der eidgenössischen Steuerverwaltung für 1940 und 1941). Dass die Aktien im Laufe des Jahres 1940 eine Werteinbusse erfahren hätten, hat die Scintilla A.-G. bis zum 31. März 1941 gegenüber der Wehropferverwaltung nicht geltend gemacht, weshalb eine allfällige Entwertung nicht berücksichtigt werden könnte (BRB vom 28. Dezember 1940 über die Berücksichtigung von Vermögensentwertungen bei der Wehropferveranlagung, insbesondere Art. 2 Abs. 2).

Andererseits ist die Scintilla A.-G. nicht nur für das Vermögen der französischen Gesellschaft, welches bereits ausgeschieden ist, sondern auch für dasjenige der Gesellschaften in London und Mailand nicht wehropferpflichtig.

Hinsichtlich der Firma in Wien hat die Vorinstanz in Anlehnung an den Einspracheentscheid eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 17 WOB angenommen. Auch nach dieser Richtung bleibt indessen der Sachverhalt abzuklären, zumal in Bezug auf die aus der Liquidation der Scintilla G.m.b.H. stammenden Vermögenswerte. Dabei ist das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland zu berücksichtigen, welches gemäss Zusatzvereinbarung vom 7. September 1940 deutscherseits für das gesamte Reichsgebiet gilt.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Angelegenheit zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

56. Urteil vom 20. Oktober 1944 i. S. Heberlein & Cie. A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

*Warenumsatzsteuer :*

1. In der Textilindustrie ist die Ablieferung der vom Graveur auf Bestellung des Stoffdruckers gravierten Walzen eine Warenlieferung nach Art. 15 WUSTB.
2. Die gravierten Walzen sind nicht Werkstoff im Sinne des Art. 18 WUSTB.
3. Unerheblich ist, ob die Kosten der Gravur im Entgelt für den bedruckten Stoff wieder von der Umsatzsteuer erfasst werden.

*Impôt sur le chiffre d'affaires :*

1. Dans l'industrie textile, la livraison, par le graveur, des cylindres gravés sur commande de l'imprimeur de tissus constitue une livraison de marchandise au sens de l'art. 15 ACA.
2. Les cylindres gravés ne sont pas une matière première au sens de l'art. 18 ACA.
3. Peu importe que le prix de la gravure soit frappé une seconde fois de l'impôt sur le chiffre d'affaires, étant compté dans le prix de l'étoffe imprimée.

*Imposta sulla cifra d'affari :*

1. Nelle industrie tessili la consegna, da parte dell'incisore, dei cilindri incisi per un'ordinazione dello stampatore di stoffa costituisce una fornitura a' sensi dell'art. 15 DICA.
2. I cilindri incisi non sono materia prima a' sensi dell'art. 18 DICA.
3. E' irrilevante che il prezzo dell'incisione, compreso nel prezzo della stoffa stampata, sia nuovamente colpito dall'imposta sulla cifra d'affari.

A. — Die Beschwerdeführerin betreibt als Ausrüsterei unter anderm den Stoffdruck für die Textilindustrie. Das aufzudruckende Muster wird durch gravierte Walzen übertragen. Die Beschwerdeführerin bezieht die Walzen im Rohzustand belastet mit der Warenumsatzsteuer. Die Gravuren führt sie entweder im eigenen Betrieb aus, oder sie lässt sie von Dritten herstellen und sich dann die gra-

vierten Walzen steuerfrei abliefern. Sie verwendet die gravierten Walzen ausschliesslich im eigenen Betrieb.

B. — Am 8. Juni 1943 hat die eidgenössische Steuerverwaltung in der Sache der Beschwerdeführerin entschieden :

1. Die beim Stoffdruck verwendeten, druckfertig gravierten Walzen sind nicht Werkstoff im Sinne von Art. 18 des Warenumsatzsteuerbeschlusses (WUSTB).
2. Die gravierten Walzen sind, soweit sie nach Art. 14, Abs. 1, lit. a WUSTB steuerfrei bezogen oder im eigenen Geschäftsbetrieb selbst hergestellt wurden, als Eigenverbrauch im Sinne von Art. 16 WUSTB zu versteuern.
3. ....

Am 7. Juli 1944 hat die eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache der Pflichtigen gegen diesen Entscheid abgewiesen. Sie hat zunächst festgestellt, dass nach der Abänderung von Art. 10 Abs. 2 und 16 lit. b WUSTB durch BRB vom 13. Dezember 1943 das Gravieren durch die Einsprecherin selbst, weil es nicht gewerbsmässig betrieben werde, nicht mehr steuerbarer Eigenverbrauch sei. Im übrigen hat sie erkannt :

1. ....
2. Die Ablieferung der gravierten Walzen durch die Gravuranstalt an die Einsprecherin gilt als Detaillieferung.
3. Die Einsprecherin hat den Wert der von Grossisten gegen Abgabe der Grossistenerklärung steuerfrei bezogenen gravierten Walzen als Eigenverbrauch zu versteuern.
4. ....

C. — Die Heberlein & Cie. A.-G. hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, « es sei die Gravierung der im Stoffdruck verwendeten Walzen, Schablonen und andern Werkzeuge auch dann nicht als umsatzsteuerbare Lieferung zu betrachten, wenn sie durch eine von der Stoffdruckerei unabhängige Gravuranstalt, auf Bestellung der Druckerei, erfolgt ». In der Begründung wird ausgeführt : Das Gravieren einer Walze oder Schablone sei keine Lieferung nach Art. 13 und 15 WUSTB, weil nicht die Verfügungsmacht über eine Ware verschafft werde. Es gehe keine Ware vom Graveur an den Drucker über ; denn die Gravur allein könne nicht Gegenstand eines Fahrniskaufes im Sinne der Art. 17 WUSTB und Art. 187