

dérogation à la valeur vénale, mais bien d'un procédé pour déterminer cette dernière ; le cours de la cote n'a donc de sens qu'en tant qu'il exprime la valeur vénale. D'ailleurs, la condition posée d'un titre « régulièrement coté » marque bien l'intention du législateur de se référer aux seules espèces de titres faisant l'objet de transactions régulières en bourse. Comme les titres bloqués aux Etats-Unis ne faisaient pas l'objet de transactions régulières en bourse, il convient d'en revenir à l'évaluation de la valeur vénale, conformément au principe général de l'art. 30 AIN (cf. BLUMENSTEIN, System, p. 121 ; Instructions de l'AFC sur la manière d'estimer les titres non cotés, p. 1 litt. A 1).

6. — En conséquence, il y a lieu de renvoyer la cause à la CCR en vue d'une nouvelle décision. Il appartiendra à l'autorité cantonale de déterminer, en appréciant l'ensemble des circonstances qui peuvent avoir influé sur la valeur des titres et en recourant éventuellement à une expertise, si, par rapport au cours de la cote en bourse suisse pendant le mois de décembre 1944, les actions Nestlé appartenant au recourant ont subi une moins-value en raison des mesures de blocage temporaire dont elles faisaient l'objet aux Etats-Unis le 1^{er} janvier 1945, date de leur estimation, et quelle est l'importance de cette moins-value.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis, la cause étant renvoyée à la Commission cantonale de recours pour nouvelle décision.

85. Urteil vom 26. November 1948 i. S. Aberegg-Steiner & Cie. A.G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer : Werkstoff in der Cliché-Fabrikation.

Impôt sur le chiffre d'affaires : Matière première dans la fabrication des clichés.

Imposta sulla cifra d'affari : Materia prima nella fabbricazione di stereotipi.

A. — Die Beschwerdeführerin stellt Clichés, Stereotypie-Matern, Stereos, Galvanos, Photolithos und Duplikat-photolithos her, die sie auf Bestellung gegen Entgelt an Dritte liefert.

Zwei Steuerkontrollen haben der eidg. Steuerverwaltung Anlass gegeben anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 1. Quartal 1943 bis und mit 4. Quartal 1946 gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogene sowie in ihrem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellte Waren anders als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren verwendet habe, ohne dafür die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten. Die Verwaltung hat die Steuer nachgefordert. Die Beschwerdeführerin hat die Höhe und die ziffernmässige Aufteilung der Nachforderung auf die einzelnen Posten anerkannt, die Nachforderung aber dem Grundsatz nach bestritten.

Die Meinungsverschiedenheit bezieht sich im Wesentlichen auf die Charakterisierung der im Betriebe der Beschwerdeführerin hergestellten Hilfsmittel für die Ausführung von Kundenaufträgen, Fabrikaten, die im Betriebe der Beschwerdeführerin verbleiben, also nicht zur Ablieferung an den Kunden, sondern zur internen Verwendung im Betriebe bestimmt sind. Die Behörde nimmt die Steuerbarkeit der für diese Hilfsprodukte verwendeten Materialien in Anspruch, zum Teil weil dem Produkt die Eigenschaft gewerbsmässiger Herstellung (Art. 10 Abs. 2 WUStB) abgehe, zum Teil weil, soweit gewerbsmässige Herstellung

anzunehmen sei, gemäss feststehender Praxis entweder die Werkstoffeigenschaft zu verneinen oder die Verwendung der Hilfsprodukte als steuerbarer Eigenverbrauch zu charakterisieren sei. Im Einzelnen wird angenommen:

1) In der *Clichéfabrikation* seien die als Vorlagen für das Cliché dienenden Photokopien und Entwürfe, ferner die Negative und die Diapositive zur internen Verwendung bestimmt, also nicht gewerbsmässig hergestellt, weshalb das Material als Gegenstand von Detaillieferung bezogen werden müsse. Gewerbsmässig hergestellt werde die Positivkopie auf Metall; das für sie verwendete Material könne gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen werden, nämlich die Metallplatte selber und das bei ihrer Bearbeitung verwendete Material, ferner das Material für den Ätzprozess, die Abzüge und die Montage.

2) Die *Maternherstellung* für Stereotypie erfolge zum Teil zu direkter Veräusserung, zum Teil zu eigener Stereotypfabrikation. Das Erfordernis gewerbsmässiger Herstellung treffe zu; das Material könne gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen werden. Andererseits falle die Verwendung von Matern zur Herstellung von Stereos unter den Eigenverbrauch.

3) Bei der *Herstellung von Stereos* (für Stereotypie) wird Gewerbsmässigkeit und für das dabei verwendete Material Werkstoffeigenschaft anerkannt.

4) Das Nämliche gelte bei den *Galvanos* (in der Galvanoplastik) hinsichtlich der Materialien für den galvanischen Prozess, sowie denjenigen für die Montage des fertigen Abzuges. Dagegen seien die Folien nicht Werkstoff, da sie weder in das Endprodukt übergehen, noch zu der Energieerzeugung ähnlichen Zwecken abfallen.

5) In der *Photolithographie* gelte für Vorlagen und Negative das Nämliche wie bei der Clichéfabrikation. Von den Kopien auf Film und Glas würden die Ersteren an den Kunden abgeliefert und hätten als gewerbsmässig hergestellt zu gelten; die Materialien seien Werkstoff. Bei den Kopien auf Glas sei gewerbsmässige Herstellung nur in den

Ausnahmefällen gegeben, wo sie dem Kunden abgeliefert werden, nicht dagegen, wo sie zur Herstellung von Originalzinkplatten oder von Duplikatphotolithos im Betriebe der Steuerpflichtigen dienen, wonach sich auch Steuerfreiheit und Steuerbarkeit der Materialien beim Bezug bestimmen. Bei den Kopien auf Zink sei zu unterscheiden zwischen den Abzügen auf Originalzinkplatten, bei denen gewerbsmässige Herstellung nur in den Ausnahmefällen gegeben sei, wo die Zinkplatten dem Kunden abgeliefert werden. Maschinenzinkplatten (und nur diese) seien stets als gewerbsmässig hergestellt anzusehen. Als Werkstoff seien zu betrachten die Maschinenzinkplatten, die Chemikalien zum Reinigen (vor der Kopierung) und zum Entsäuern der Platte, diejenigen für die lichtempfindliche Schicht und für die Entwicklung, der Grundlack und die Kopierfarben, die Chemikalien für Entschichtung, Reinigung (nach der Kopierung) und Druckfertigmachung der Platte. Die Materialien zum Körnen und Polieren der Zinkplatte (Kornsand, Glaskugeln) seien dagegen nicht als Werkstoff anzusehen.

Gewerbsmässig hergestellt seien auch die Abzüge.

6) Bei der *Duplikatphotolithographie* rechtfertige es sich, von einer Angleichung des *Negativfilms* an den Positivfilm abzusehen, den ersteren als Ware anderer Gattung anzusprechen. Dann sei er, weil nicht zu unmittelbarer Lieferung an den Kunden bestimmt, als nicht gewerbsmässig hergestellt anzusehen, weshalb die dazu benötigten Rohstoffe steuerbelastet zu beziehen seien. Erfolge der Bezug der Werkstoffe fälschlich gegen Grossistenerklärung steuerfrei, so liege Eigenverbrauch steuerfrei bezogener Waren nur mit Bezug auf die Materialien (nicht mit Bezug auf den fertigen Negativfilm) vor.

Dagegen seien die für den *Positivfilm* bestimmten Werkstoffe steuerfrei beziehbar.

7) *Weitere Materialien*: Die im Betriebe der Beschwerdeführerin verwendeten Mittel zum Kleben, das Laval zur Reinigung von Zylindern, Glycerin, ferner Watte, Flaschen

und Korke seien Betriebsmittel, denen Werkstoffeigenschaft nicht zukomme.

Mit Einspracheentscheid vom 28. November 1947 hat die eidg. Steuerverwaltung ihre grundsätzliche Stellungnahme bestätigt.

C. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Beschwerdeführerin für die im Einsprachenentscheid behandelten Umsätze abgabefrei zu erklären. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt:

a) Aus der Botschaft des Bundesrates vom 19. Januar 1940 über Massnahmen zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, aus ausdrücklichen Erklärungen in der Bundesversammlung und aus dem Gesetzestext ergebe sich mit aller Deutlichkeit, dass die WUST nach dem Prinzip der Einphasensteuer ausgestaltet worden sei. Der grundlegende Bundesbeschluss vom 11.4.40 sei nie abgeändert, sondern ausdrücklich als Grundlage beibehalten worden. Auch der BRB vom 29. Juli 1941 habe bezüglich des Prinzipes der Einphasensteuer keine Änderung gebracht. An diesem klaren Prinzip, das keine Ausnahme zulasse, könne auf dem Wege der Interpretation nichts geändert werden. Durch die Revision von Art. 18 gemäss BRB vom 13. Dezember 1943 sei daran nicht geändert worden. Das Bundesgericht habe in BGE 70 I 288 anerkannt, dass durch die vorgenommene Streichung der angeführten Beispiele nichts geändert worden sei. Die Beispiele hätten aber eine ganz bestimmte Auffassung bekundet, bei dieser sei die Behörde zu behaften. Daher sei auch der Entscheid in BGE 73 I 164 unrichtig. Art. 18 sage gerade das Gegenteil von dem, was bisher angenommen worden sei. Als Ausführungsbestimmung zu Art. 6 des BRB vom 30. April 1940 könne er nichts anderes bestätigen als dass die Warenumsatzsteuer einzig und allein vom Endprodukt zu beziehen sei und alle Zwischenstadien steuerfrei bleiben. Art. 6 des BRB von 1940 mache durch alle seitherigen Beschlüsse hindurch den Detailverkaufspreis zur allein massgebenden Grundlage,

weil in ihm sämtliches Material von der Steuer erfasst werde, das bei der Erzeugung irgendwie mitgewirkt habe. Die Steuer dürfe den Detailverkaufspreis höchstens einmal belasten. Die Belastung dürfe somit erst dann stattfinden, wenn das Endprodukt zum Detaillisten oder zum Verbraucher komme. Das schliesse die Metamorphosen während der Herstellung von der Steuerpflicht aus. Daher dürften Fabrikationsmittel, wenn sie nicht wiederholt gebraucht würden, erst in der fertigen Ware erfasst werden. Es sei dabei vollständig gleichgültig, ob ein Stoff im Endprodukt erscheine oder abfalle. Besteuert werde der Preis. Alles was bei der Herstellung mitwirke, sei notwendigerweise im Preise eingerechnet, auch wenn es im Endprodukt nicht erscheine und auch nicht in Trümmern auf dem Kehrlicht liege. Deshalb sei alles, was bei der Herstellung von Clichés verbraucht werde oder abfalle (beschädigt oder unbeschädigt), Werkstoff und daher steuerfrei.

b) Gewerbsmässig handle, wer sich aus seiner Tätigkeit fortgesetzt Einnahmen verschaffen wolle. Er fabriziere im Sinne von Art. 10 WUSTB « für fremde Rechnung, zum Zwecke der Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung » seiner Ware. Die Herstellung für fremde Rechnung meine den Werkverkehr und den Auftrag. « Veräusserung » im Sinne von Art. 10 heisse nicht, dass das Ergebnis jedes einzelnen Produktionsstadiums tel quel dem Kunden verkauft werden müsse.

Die Auffassung der eidg. Steuerverwaltung widerspreche Art. 16 lit. b WUSTB. Art. 16 nehme Eigenverbrauch nur dann an, wenn das gewerbsmässig Hergestellte anders verwendet werde als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff. Nach Art. 18 seien auch ganz abfallende Zwischenerzeugnisse Werkstoff.

Eigenverbrauch liege nur vor, wenn die Ware vom Fabrikanten nicht in seinem Gewerbe, sondern privat verbraucht werde. Dieser befinde sich dann in der Stellung eines Konsumenten.

c) Die bisherige Praxis des Bundesgerichts bedürfe einer

Überprüfung. Sie sei zu sehr auf die Ausführungsbestimmungen und die Auffassung der Steuerbehörden gestützt worden. Die Auslegung nach den Grundlagen des Gesetzes und dem wirklichen Inhalt der darin verwendeten Begriffe sei dabei zu kurz gekommen. Vor allem seien einzelne Erwägungen in BGE 71 I 451 (Hoffmann-La Roche) und 73 I 164 (Wittwer) zu beanstanden. Nicht nur der Abfall von Zwischenerzeugnissen, sondern ebenso Zwischenerzeugnisse, die bei der Warenherstellung ganz abfallen, seien Werkstoff. Ob man sie als ein Durchgangsstadium ansehe oder nicht, sei unerheblich. Unrichtig sei, dass es bei der Energieerzeugung « ähnlichen Zwecken » auf ein Aufgehen des Stoffes im Endprodukt ankomme und dass sich Werkstoffe im Endprodukt müssten nachweisen lassen, damit man sie bei der Warenumsatzsteuer erfassen könne. Das Bundesgericht berufe sich in BGE 73 I 164 auf seine frühere Praxis. Diese müsse aber auf Grundlage des Bundesratsbeschlusses von 1940 neu aufgebaut werden, könne somit nicht massgebend sein.

d) Gestützt auf diese grundsätzlichen Ausführungen und in teilweiser Berichtigung tatsächlicher Annahmen wird zu den einzelnen Positionen wie folgt Stellung genommen :

1) In der *Clichéfabrikation* seien die Vorlagen ausnahmslos Gegenstand von Lieferungen an den Kunden und würden ihm gesondert fakturiert. Eine Steuerpflicht für die dafür verwendeten Materialien komme daher hier nicht in Frage. *Negative* und *Diapositive* seien Träger des Bildes, das in das Endprodukt übergehe ; der Rest sei Abfall. Die Gläser, die mehrfach verwendet werden, würden versteuert.

2) Bei den Matern für *Stereos* und bei den in der *Galvanoplastik* verwendeten Folien verhalte es sich wie beim *Negativ*. Das Bild gehe in das Endprodukt über und der Träger falle ab. Es handle sich um gewerbsmässige Herstellung und um Zwischenerzeugnisse, auf jeden Fall seien sie steuerfrei.

3) Bei der *Photolithographie* gehe die Lieferung nie an

den Privatmann, sondern stets an den lithographischen Drucker. Bei Vorlagen und Negativen verhalte es sich gleich wie in der *Clichéfabrikation*. Die Kopien auf Glas seien nur deshalb von der Lieferung ausgeschlossen, weil sie nicht transportierbar seien. Darum würden sie durch Kopien auf Film ersetzt. Das Glas falle ab und sei als Werkstoff steuerfrei. Bei den Kopien auf Zink werde für die Zinkplatten, die mehrfach verwendbar seien, die Steuerpflicht zu 50 % und bei den Glaskugeln ganz anerkannt. Dagegen sei das Material zum Schleifen und Körnen als Werkstoff steuerfrei. Die Steuerverwaltung berufe sich zu Unrecht auf eine angebliche Revision von Art. 18 WUStB. Die damals vorgenommene Streichung der Beispiele bedeute keine Änderung der Bestimmung selber.

4) Der bei der *Duplikatphotolithographie* verwendete Zwischennegativfilm sei entweder Werkstoff oder Zwischenerzeugnis, auf keinen Fall Werkzeug. Er diene der Herstellung der Positivfilme, die nötig werden, weil die Glasplatte nicht zur Post gegeben werden könne. Er sei Träger des Endproduktes und werde aus Auftrag für den Kunden erstellt, nicht zur Konsumation durch den Ersteller, gleichgültig ob er Gegenstand einer Lieferung werde oder nicht.

5) Bei den *weiteren Materialien* werde die Steuerbarkeit für Flaschen, Korken und Glycerin anerkannt, im übrigen werde auf die grundsätzlichen Ausführungen verwiesen.

D. — Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde teilweise gutgeheissen und eine Ergänzung der Untersuchung durch die Verwaltung angeordnet

in Erwägung :

1. — Das Bundesgericht hat die in Art. 18 WUStB niedergelegte Ordnung des sog. Einphasenprinzips bei der Warenumsatzsteuer bisher in feststehender Praxis im Sinne einer Steuer auf dem Fabrikat aufgefasst, wobei jedes Erzeugnis grundsätzlich einmal in die Steuer fällt und zwar

spätestens dann, wenn es seiner bestimmungsgemässen Verwendung zugeführt wird (BGE 73 I 165). Die Auffassung beruht auf dem Gedanken einer Besteuerung der Ware als körperlichen Gegenstand, wobei als Grundlage der Stoff dient, aus dem das Erzeugnis gebildet ist. Sie führt dazu, die Werkstoffeigenschaft danach zu charakterisieren, ob der Stoff (Rohmaterial oder Zwischenerzeugnis) Bestandteil des Endproduktes wird, in dieses übergeht, oder ob er in der Herstellung lediglich als Hilfsmittel dient. Und zwar wird bei der Ausscheidung der in das Erzeugnis übergehenden Stoffe ein weiter Masstab zugebilligt (BGE 71 I 453) mit im Hinblick darauf, dass das Gesetz — mit der Sondervorschrift für Stoffe zu Energieerzeugung und ähnlichen Zwecken — gewissen im Produktionsprozess aufgebrauchten Stoffen Werkstoffcharakter zuerkennt, worin man glaubte, einesteils eine Ausdehnung, andernteils aber auch eine Schranke der Umgrenzung erblicken zu müssen. Weiterhin ist aber auf dem Boden dieser Auffassung den Hilfsmitteln der Fabrikation, die nicht lediglich unfertige Fabrikate (Halbfabrikate) sind, also den Erzeugnissen, die der Herstellung dienen, ohne in das Endprodukt aufgenommen zu werden, Werkstoffcharakter abzusprechen. So werden z. B. Filter- und Reagenzpapiere für die chemische Produktion und Industriediamant in der Uhrensteinfabrikation als Hilfsmittel der Herstellung ohne Werkstoffeigenschaft charakterisiert (BGE 71 I 452, 73 I 164). Als unerheblich wird angesehen, dass dabei diese industriellen Hilfsmittel der Herstellung unter Umständen wirtschaftlich mehrfach belastet werden, soweit ihre Kosten sich, gleich denjenigen der Rohstoffe und Zwischenerzeugnisse, die im Produkt selbst enthalten sind, auf die Preisbildung des Endproduktes auswirken (BGE 71 I 185). Der Gesichtspunkt einmaliger Besteuerung ist damit gewahrt, dass der einzelne Gegenstand als solcher grundsätzlich nur einmal belastet wird.

2. — Es besteht kein Grund von dieser Praxis abzugehen. Die Beschwerdeführerin bestreitet deren Richtig-

keit. Sie versucht vor allem aus Art. 18 WUSTB abzuleiten, dass alle im Fabrikationsprozess abfallenden und aufgebrauchten Stoffe und Hilfsprodukte als Werkstoff zu behandeln seien. Sie setzt sich dabei aber darüber hinweg, dass Art. 18, ausdrücklich und offensichtlich bewusst, den bei der Herstellung « aufgebrauchten » Stoffen nur dann Werkstoffeigenschaft zuerkennt, wenn der Verbrauch der Energieerzeugung und ähnlichen Zwecken dient. Stoffe, die im Herstellungsprozess anders als zur Energieerzeugung und ähnlichen Zwecken aufgebraucht werden, sind demnach nicht Werkstoff. Die erwähnte Beschränkung war schon in der ursprünglichen Fassung des WUSTB, vom 29. Juli 1941, ausgesprochen, und bei der Revision vom 13. Dezember 1943 wurde daran nichts geändert. (Die damals vorgenommene Änderung bestand im Wesentlichen in der Streichung der in Klammer beigefügten Beispiele; diese hatten sich in der Praxis z. T. als irrtümlich erwiesen, was zu der Streichung Anlass gab).

Der Gesetzgeber hat also unter den Stoffen, die im Herstellungsprozess aufgebraucht werden, eine Auswahl getroffen. Nicht der Verbrauch als solcher bestimmt den Charakter als Werkstoff, sondern die Funktion des Stoffes im Herstellungsprozess, hier die Verwendung zur Energieerzeugung und ähnlichen Zwecken. Entsprechend kommt es beim eigentlichen Werkmaterial — seien es Stoffe oder Zwischenerzeugnisse — wiederum nicht auf den Verbrauch an sich an, sondern in erster Linie auf den Übergang in das Ergebnis der Herstellung. Stoffe und Erzeugnisse, die nicht in das Endprodukt übergehen, gelten nicht als Werkstoff, sondern als Güter, bei denen der für die Warenumsatzsteuer massgebende Umlauf seinen Abschluss im Betriebe des Fabrikanten findet (BGE 71 I 453, 73 I 165). Diese Ordnung führt dann weiter zu der Feststellung, dass unter « Abfall » jedenfalls grundsätzlich die im Herstellungsprozess sich ergebenden Rückstände übergegangener Stoffe und Erzeugnisse zu verstehen sind, nicht Rückstände aus der Herstellung überhaupt (BGE 71 I 186), wie es übrigens

auch dem genauen Wortsinne des Ausdrucks « Abfall » entspricht, dass es sich um Reste von etwas handelt, das in der Hauptsache bestehen bleibt. (Wo letzteres nicht der Fall ist, wo von dem verwendeten Stoff oder Erzeugnis nichts in Ware übergeht, würde « Abfall » höchstens in einem übertragenen Sinne zutreffen). Danach ist bei den bei der Herstellung verwendeten Erzeugnissen zu unterscheiden zwischen Erzeugnissen, die ganz oder teilweise in die Ware übergehen (Zwischenerzeugnisse, objets-matière), und Hilfsmitteln der Erzeugung (Hilfsprodukten), bei denen dies nicht der Fall ist; meist Produkte, die der äussern Bearbeitung dienen (objets-instruments de fabrication). Der Warenumsatzsteuerbeschluss bezieht nur Zwischenerzeugnisse, nicht auch Hilfsprodukte in die Charakterisierung als Werkstoff ein.

Bei der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Übergang in das Endprodukt anzunehmen ist, durch den das Produkt als Zwischenerzeugnis charakterisiert wird, muss allerdings der Mannigfaltigkeit der in der Warenproduktion vorkommenden Tatbestände angemessen Rechnung getragen werden. Es ist denn auch feststehende Praxis, dass bei der Kennzeichnung von Stoffen und Zwischenerzeugnissen als Werkstoff ein weiter Masstab anzulegen ist (BGE 71 I 452, bes. 454, und 73 I 165). Der in BGE 71 I 185 ausgesprochene Grundsatz ist in dem durch die nachfolgende Praxis festgelegten, weiten Sinne zu verstehen und wird dadurch in seiner Bedeutung präzisiert. Auch die allgemeine Feststellung, dass als Werkstoff anzusehen ist, was sich irgendwie — wenn auch in entfernter Weise — im Endprodukt wiederfindet (vgl. 71 I 186 und 73 I 165), bedarf der Ergänzung und teilweisen Berichtigung. Es kann vorkommen, dass Stoffe und Erzeugnisse im Laufe des Herstellungsprozesses dem Produkte beigefügt werden, im späteren Verlauf aber wieder daraus entfernt werden, etwa nachdem mit ihnen, in einem Vorstadium, eine bestimmte Umgestaltung des Produktes erzielt worden ist. Solches Material findet sich im Endprodukt nicht, es ist

aber gleichwohl Werkstoff, weil bei ihm die Voraussetzung, die für die Charakterisierung als Werkstoff massgebend ist, im Laufe des Herstellungsprozesses erfüllt war. Werkstoff ist also auch, was in irgend einem Stadium der Herstellung Bestandteil des künftigen Produktes ist. Entsprechend verhält es sich bei Produkten, die sich als die Ware in einem Vorstadium darstellen.

3. — Die in der Clichéfabrikation und in den verwandten Produktionszweigen verwendeten Vorlagen, Negative, Matern usw. gehen nicht in das Endprodukt über, sondern sie werden selbständig gebraucht. Sie haben also im allgemeinen als Hilfsmittel der Herstellung zu gelten. Als Hilfsmittel der Herstellung erweisen sie sich unzweideutig, wenn sie mehrmals verwendet werden, der Ausführung mehrerer Aufträge oder der Herstellung einer Mehrzahl von Abzügen, Cliché etc. dienen. Dann treffen auf sie übrigens auch die Voraussetzungen ohne weiteres zu, unter denen Art. 18 WUSTB die Werkstoffeigenschaft ausdrücklich verneint. Sie erscheinen als Werkzeug in der Hand des Cliché-Fabrikanten und sind daher nicht Werkstoff (Art. 18, letzter Satz).

Anders verhält es sich nur, wo z. B. ein Negativ oder eines der andern Hilfsprodukte für einen einmaligen Auftrag zur Herstellung eines oder einer geringen Zahl von Abzügen eigens angefertigt wird. Hier darf das Hilfsprodukt (Vorlage, Negativ, Diapositiv usw.) mit der Ware identifiziert werden. Es ist die Ware in einem Vorstadium der Herstellung. Ihren äussern Ausdruck findet diese Beziehung darin, dass das Vorprodukt in solchen Fällen unter Umständen mit der Ware abgeliefert wird. Demnach ist den von der Beschwerdeführerin hergestellten Hilfsmitteln der Fabrikation, wie Negativen, Matern etc. der Charakter von Werkstoff beizumessen, wenn sie für die Herstellung eines einzigen oder weniger Abzüge besonders angefertigt werden; wo dies nicht der Fall ist, kommt ihnen Werkstoffeigenschaft nicht zu.

4. — Dass diese Waren als im Betriebe der Beschwerde-

führerin gewerbsmässig hergestellt (Art. 16 lit. b WUSTb) zu gelten haben, kann nicht zweifelhaft sein. Denn der Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin bezweckt die Herstellung des Endproduktes, in allen seinen Stadien, für Rechnung der Besteller (Art. 10 Abs. 2, letzter Satz WUSTb). Darauf, ob die Herstellung im einzelnen Fall für fremde oder für eigene Rechnung erfolgt, kommt es bei der Frage der Gewerbsmässigkeit nicht an. Die Steuerbarkeit oder Steuerfreiheit der Materialbezüge bestimmt sich nach der Verwendung des Hilfsproduktes, nach seiner Bestimmung für Eigenverbrauch einer- und für den Verkauf oder als Werkstoff andererseits. In dieser Beziehung ergibt sich :

1) Die Vorlagen, die dem Kunden zur Wahl vorgelegt und extra fakturiert werden, bilden Gegenstand selbständiger Lieferungen, sie sind zum Verkauf bestimmt, die dafür verwendeten Materialien bilden Werkstoff, soweit sie in die Vorlagen übergehen oder dabei abfallen. Ebenso verhält es sich bei den andern Hilfsprodukten, die sei es selbständig, sei es mit dem Endprodukt geliefert und besonders fakturiert werden (Negative, Matern, Kopien auf Film, Glas und Zink in der Photolithographie und dgl.).

2) Im übrigen ist bei diesen und den andern Hilfsprodukten eine Ausscheidung vorzunehmen, je nachdem sie für die Ausführung eines einmaligen Auftrages für einen oder eine geringe Zahl von Abzügen oder für einen grössern Auftrag oder sonst für eine weiter gehende Verwendung hergestellt werden. Je nachdem ist Werkstoff oder « Werkzeug » anzunehmen. Wie weit das im Einzelnen zutrifft, ist aus den Akten nicht ersichtlich, da die eidg. Steuerverwaltung diese Hilfsmittel als grundsätzlich steuerpflichtig behandelt hat. Die Untersuchung ist daher zu ergänzen.

3) Bei den im Herstellungsprozess verwendeten Materialien bestimmt sich die Werkstoffeigenschaft danach, ob ein Teil des Materials in das Produkt übergeht (BGE 71 I 452). Materialien zum Körnen, Polieren, Mittel zum

Kleben, Laval zum Reinigen, Glycerin, Watte, Flaschen und Korke sind nicht Werkstoff. Die abweichende Auffassung der Beschwerdeführerin ist mit der Ordnung des WUSTb nicht vereinbar.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

86. Urteil der I. Zivilabteilung vom 15. Juni 1948 i. S. Genossenschaft « Jupiter zum Steinhof » gegen Direktion der Justiz des Kantons Zürich.

Genossenschaft ; Anpassung an das geltende Recht.

Unter der Herrschaft des alten Rechts gegründete Genossenschaften, deren strukturelle Eigenart den Vorschriften des neuen Rechts nicht entspricht und ihnen durch blosse Statutenänderung nicht angepasst werden kann, haben sich in eine Handelsgesellschaft umzuwandeln oder aufzulösen (Art. 828 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 2 und 4 UeBest).

Verhältnis von Art. 2 UeBest revOR zu den Bestimmungen des SchIT ZGB (Präzisierung und Berichtigung der bisherigen Praxis).

Société coopérative ; adaptation au droit en vigueur.

Les sociétés coopératives fondées sous l'empire de l'ancien droit, dont la structure particulière ne répond pas aux prescriptions du nouveau droit et ne peut pas leur être adaptée par une simple modification des statuts, doivent se transformer en une société commerciale ou se dissoudre (art. 828 al. 1 CO combiné avec les art. 2 et 4 disp. fin. CO rev.).

Rapports de l'art. 2 disp. fin. CO rev. avec les dispositions du Titre final du Code civil (précisions et corrections apportées à la jurisprudence antérieure).

Società cooperativa ; adattamento al diritto vigente.

Le società cooperative costituite sotto il diritto anteriore, la particolare struttura delle quali non è conforme ai disposti del nuovo diritto e non può essere adattata ad essi mediante una semplice modifica degli statuti, debbono trasformarsi in una società commerciale o procedere alla loro dissoluzione (art. 828 cp. 1 CO combinato cogli art. 2 e 4 delle disposizioni finali e transitorie del CO riveduto).

Relazione tra l'art. 2 disp. fin. e trans. CO riv. e le disposizioni del titolo finale del CC (precisazioni e rettifiche della giurisprudenza anteriore).