

auch gehalten war, hiefür kaufmännische Bücher zu führen.

Ob die Verpflichtung zur Eintragung und kaufmännischen Buchführung auch für das Baugeschäft bestanden hätte, braucht nicht geprüft zu werden, da ohnehin feststeht, dass der Kapitalgewinn, um den es geht, aus der Veräusserung eines diesen Verpflichtungen unterworfenen Unternehmens erzielt worden ist.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**63. Urteil vom 17. Oktober 1952 i. S. Frey  
gegen Eidg. Steuerverwaltung.**

*Warenumsatzsteuer* : Verwendung von Automobilen als Vorführungswagen im Automobilhandel : Voraussetzungen für die Besteuerung als Eigenverbrauch.

*Impôt sur le chiffre d'affaires* : Utilisation d'automobiles comme voitures de démonstration dans le commerce des automobiles : Conditions auxquelles est soumise l'imposition de ces voitures au titre de la consommation particulière.

*Imposta sulla cifra d'affari* : Uso di automobili come vetture di dimostrazione nel commercio di autoveicoli : Condizioni per l'imposizione di queste vetture a titolo di consumo personale.

A. — Der Beschwerdeführer betreibt in Zürich eine Handelsunternehmung für Motorfahrzeuge, Fahrräder und Zubehör, sowie eine Autogarage mit Reparaturwerkstätte. Er hat die Generalvertretung der Automobilmarken « Austin » und « Jaguar » ; bis Ende 1947 führte er auch die Marke « Wolseley ». Er ist Grossist im Sinne von Art. 9 WUSTB. Für den Betrieb seines Automobilhandels hält der Beschwerdeführer ständig eine Anzahl Vorführungswagen, die er zum Teil zu eigenen Vorführungen verwendet, zum Teil Untervertretern (Händlern) zu Vorführungszwecken zur Verfügung stellt.

Die eidg. Steuerverwaltung (EStV) betrachtet das Halten von Automobilen zu Vorführungszwecken grundsätz-

lich als steuerbaren Eigenverbrauch. Um den Schwierigkeiten einer Ausscheidung zwischen der branchenüblichen Vorführung des Verkaufsobjektes selbst und der betriebstechnischen Verwendung bestimmter Objekte als Vorführungswagen Rechnung zu tragen, nimmt sie an, dass in der Regel ein eigentlicher Vorführungswagen nicht anzunehmen sei, wenn der Wagen bis zum Verkauf nicht mehr als 7000 km gefahren oder nicht länger als 6 Monate zur Vorführung verwendet oder zu diesem Zwecke ausgeschieden wurde ; ist eines der beiden Merkmale gegeben, so wird geprüft, ob Eigenverbrauch vorliegt. Bei Firmen, bei denen die erwähnten Kriterien nie überschritten werden, wird der zu versteuernde Eigenverbrauch mit dem Wert je eines Wagens pro Verkäufer und pro Jahr angerechnet im Sinne einer schätzungsweisen Ermittlung.

Der Beschwerdeführer, der die zu Vorführungen bestimmten Automobile jeweils steuerfrei bezogen hatte, ist von der EStV durch Einspracheentscheid vom 19. Juni 1951 verhalten worden, für in der Zeit vom 1. Januar 1945 bis 30. September 1949 zu eigenen Zwecken (Vorführungen, Kundenbesuche, private Fahrten, Service und Lieferungen, Vermietung) verwendete Wagen im Schätzwerte von Fr. 357,063.— (Fr. 379,063.— — Fr. 22,000.—) die Warenumsatzsteuer für Eigenverbrauch (6 % des Schätzwertes) nachzuzahlen.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt :

« 1) Die Vorführungswagen seien nicht der Eigenverbrauchssteuer gemäss Art. 13, Abs. 1, lit. a und Art. 16, WUSTB, sondern nur der Lieferungssteuer gemäss Art. 13, Abs. 1, lit. a und Art. 15 WUSTB zu unterstellen.

2) Als mit der Eigenverbrauchssteuer zu belegende Wagen seien nur die in der Einspracheergänzung vom 4. Mai 1951 Ziff. 3, lit. f und g aufgeführten Autos Nr. 3815 A 40, Nr. 1819 A 16, Nr. 4489 A 40, Nr. 3458 Van A 8 zu betrachten.

3) Eventuell seien nur diejenigen Vorführungswagen eigenverbrauchssteuerpflichtig zu erklären, welche mehr als 20,000 km gefahren sind.

4) Ganz eventuell seien pro Verkäufer und pro Jahr 1 Wagen, für die Zeit vom 1. Januar 1946 bis zum 31. Dezember 1949 somit 22 Wagen, als Vorführungswagen zu bezeichnen.

5) Auf jeden Fall seien die ,Jaguar 3 1/2' und ,Austin-Countryman' gemäss Liste vom 19. April 1950 von der Eigenverbrauchssteuer auszunehmen, insgesamt 5 Wagen.»

Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt :

a) Das nicht publizierte Urteil des Bundesgerichts vom 22. September 1950 i. S. Strasser sei an und für sich richtig : Strasser verwende seinen Wagen nicht nur zu Vorführungszwecken, sondern für das Geschäft und für private Fahrten. In einem solchen Falle müsse Eigenverbrauch angenommen werden. Dagegen gehe die Motivierung zu weit und stehe mit dem Urteil in BGE 74 I 418 ff. in Widerspruch. Sie werde der vielfältig differenzierten Verwendungsart von Automobilen zu Vorführungszwecken in den einzelnen Betrieben nicht gerecht.

b) Der Sachverhalt sei beim Beschwerdeführer ein anderer als im Falle Strasser. Denn die Vorführungswagen würden von den verschiedenen Händlerkategorien in ganz verschiedener Weise gebraucht. Im Gegensatz zum Falle Strasser seien beim Beschwerdeführer mit Ausnahme von 4 besonders aufgeführten Wagen, die Vorführungswagen ihrer Zweckbestimmung — Verkauf als Handelsware — nie entfremdet worden.

c) Es möge im allgemeinen richtig sein, dass jede vorherige Ingebrauchnahme einer Ware durch den Verkäufer den Eigenverbrauch begründe. Beim Autoverkauf lägen die Verhältnisse jedoch anders. Der Verkauf eines Autos sei in der Regel ohne vorherige Ingebrauchnahme unmöglich. Die ein- oder mehrmalige Ingebrauchnahme eines zu verkaufenden Autos vor dem Verkauf sei ein integrierender Bestandteil der Verkaufshandlung. Die EStV halte sich selber nicht an dieses Kriterium, indem sie Vorführungswagen mit weniger als 7000 km Fahrleistung grundsätzlich steuerfrei lasse.

d) Unrichtig sei auch, die Vorführungswagen deswegen der Eigenverbrauchssteuer zu unterstellen, weil sie nicht sofort verkauft würden, sondern dazu dienten, den Kunden zum Kauf eines andern Wagens desselben Modells zu

veranlassen. Die EStV berufe sich zu Unrecht auf den Entscheid des Bundesgerichts betreffend die Musterkollektionen. Denn sowohl bei den Musterkollektionen wie bei den Vorführungswagen, die zudem jederzeit verkäuflich seien, diene das Musterobjekt als Vergleichsware und stelle nicht eine branchenübliche Vorführung des Verkaufsobjektes selbst dar. Wenn die Musterkollektion kein Eigenverbrauch sei, wie in BGE 74 I 418 ff. festgestellt worden sei, dann könnten auch die Vorführungswagen der Eigenverbrauchssteuer nicht unterstellt werden.

e) Ferner sei unrichtig, dass die Vorführungswagen zu Occasionswagen, also zu einer Ware anderer Art würden. Vorführungswagen würden in der Regel verkauft, wenn sie noch ungefähr den Engrospreis, der den Wiederverkäufern gemacht werde, abwerfen. Immerhin lasse sich nicht vermeiden, dass gelegentlich einzelne Wagen länger behalten und dann mit einer grössern Einbusse abgestossen werden müssen. Doch seien die Fälle selten, bei denen der Verkauf unter dem eigenen Einstandspreis stattfinden müsse. Ähnliche Preiskonzessionen kämen aber auch bei neuen Wagen vor, namentlich bei Modellwechseln. Im Automobilhandel würden übrigens unter dem Drucke der Konkurrenz oft fabrikneue Wagen von Untervertretern unter den eigenen Einstandspreisen abgegeben.

f) Auch wirtschaftliche Erwägungen sprächen für die Auffassung des Beschwerdeführers. Es werde darauf hingewiesen, dass infolge des im Autohandel üblichen Eintausches gebrauchter Wagen oft nicht bloss eine doppelte, sondern eine drei- und mehrfache Umsatzsteuerbelastung eintrete.

Nach richtiger Auffassung seien daher Vorführungswagen erst dann als im Eigenverbrauch verwendet zu betrachten, wenn sie — wie im Falle Strasser — nicht mehr einzig und allein für Vorführungszwecke verwendet würden. Insbesondere sei der Gebrauch für Privatfahrten oder Warentransporte, als Reisewagen des Geschäftsinhabers oder als Mietwagen Eigenverbrauch. Allfällige Schwierigkeiten bei

der Ausführung dürften nicht dazu führen, auf Kilometerzahlen oder auf die Anzahl der Verkäufer abzustellen. Mit solchen, als « annäherungsweise Ermittlungen » bezeichneten Ausscheidungsregeln würden willkürliche Veranlagungen getroffen, weil mit ihnen den Verhältnissen des einzelnen Betriebes zu wenig Rechnung getragen werde.

C. — Die EStV beantragt Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Sache zu neuer Beurteilung zurückgewiesen

*in Erwägung :*

1. — Nach Art. 13, Abs. 1 lit. a WUSTB unterliegen der Warenumsatzsteuer die Lieferung einerseits und anderseits der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Eigenverbrauch liegt nach Art. 16 WUSTB vor, wenn ein Grossist Waren anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren. Danach ist jede Verwendung, die nicht in (Wieder-) Verkauf oder in der Verarbeitung als Werkstoff bei Warenherstellung besteht, Eigenverbrauch. Dass die Ware beim Eigenverbrauch untergeht, aufgebraucht wird, ist nicht gefordert. Es genügt, dass sie verwendet, in anderer als der im Gesetze bezeichneten Weise benützt wird. Auf jeden Fall ist eine Verwendung von Waren, die nicht ohne weiteres zu deren Verbrauch führt, von der Besteuerung nicht ausgeschlossen (nicht publ. Urteil vom 22. September 1950 i.S. Strasser). Demnach fällt jeder Gebrauch, der nicht (Wieder-) Verkauf oder Verwendung als Werkstoff in der Produktion ist, unter Eigenverbrauch, vor allem jede Verwendung für Zwecke des Geschäftsbetriebs.

Für den Betrieb eines Handelsgeschäftes bedeutet dies, dass die Verwendung einer Ware zu andern Zwecken als zu ihrem Verkaufe als Eigenverbrauch im Sinne des Gesetzes angesprochen werden muss. Dies gilt vor allem für die Verwendung zu Werbezwecken. Diese ist jedenfalls dann Eigenverbrauch, wenn und soweit mit ihr nicht das Werbeobjekt selbst zum Kaufe angeboten ist, vor allem wenn es dauernd oder vorübergehend vom Verkaufe aus-

geschlossen wird, ausschliesslich als Werbeobjekt dient. Damit wird das Werbeobjekt anders verwendet als zum (Wieder-) Verkauf; es wird, statt zu seinem Verkaufe, für Zwecke des Geschäfts gebraucht, was die Verwendung als « Eigenverbrauch » im Sinne des Gesetzes charakterisiert. BGE 74 I 418 ist in diesem Sinne zu präzisieren.

Anders ist es, wenn eine Ware in einer Weise Werbezwecken dienstbar gemacht wird, die ihre Bestimmung für den Verkauf oder Wiederverkauf als vollwertige Ware nicht beeinträchtigt. Die einfache Vorführung oder Vorlage der Ware an Kaufinteressenten oder die Auslage in Schaufenstern oder Schaustellungen fällt dann nicht unter den Eigenverbrauch, wenn damit die Verwendung zum Verkauf als vollwertige, neue Ware verbunden wird oder wenigstens dabei aufrechterhalten bleibt (BGE 74 I 419).

Wagen, die — abgesehen von der Verwendung zu Vorführungen — noch sonst geschäftlich oder privat verwendet werden, unterliegen unter allen Umständen der Steuer für Eigenverbrauch (zit. Urteil i. S. Strasser, Erw. 2).

Unabhängig von der Steuer für Eigenverbrauch ist die bei Lieferungen geschuldete Steuer zu entrichten, wenn die Ware später Gegenstand einer steuerbaren Lieferung wird (zit. Urteil Strasser, Erw. 4).

2. — Hier geht der Streit darum, ob die Verwendung von Automobilen ausschliesslich zu Vorführungszwecken die Bestimmung dieser Objekte für den Verkauf aufgehoben habe oder nicht. Die EStV macht geltend, die Art des Gebrauchs der Vorführungswagen schliesse die Weiterlieferung derselben als neuwertige Waren aus. Darum müssten sie später zu herabgesetzten Preisen abgestossen werden. Sie würden in einer Art und Weise Werbezwecken dienstbar gemacht, die ihre Bestimmung für den Wiederverkauf, worunter nur die einmalige Weiterlieferung der Ware ohne vorherige Ingebrauchnahme derselben zu verstehen sei, aufhebe. Vorführungswagen seien für den Automobilhändler Betriebsmittel, ähnlich wie Werkzeuge, Maschinen, Werbematerial usw., und nicht Verkaufswaren.

Der Beschwerdeführer anerkennt, dass das Kriterium,

wonach die vorherige Ingebrauchnahme einer Ware durch den Verkäufer den Eigenverbrauch begründet, im allgemeinen richtig sei. Er anerkennt ferner, dass Eigenverbrauch auch dann gegeben ist, wenn eine Handelsware Werbezwecken in einer Weise dienstbar gemacht wird, welche ihre Bestimmung für den Verkauf oder Wiederverkauf aufhebt. Er glaubt aber, dass dieses Kriterium dort nicht massgebend sei, wo die Ingebrauchnahme zur brancheüblichen Verkaufshandlung gehört. Dies sei der Fall bei Vorführungswagen. Sie würden ihrer Zweckbestimmung — Verkauf als Handelsware — nie entfremdet, da sie stets verkäuflich bleiben und lediglich als Vergleichsware dienen.

Indessen wird diese Darstellung der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse nicht gerecht. Sie trägt dem Umstande nicht genügend Rechnung, dass Automobile, die als Vorführungswagen verwendet werden, vorwiegend der Betriebsführung dienen, selbst wenn die Möglichkeit direkten Verkaufes nicht völlig ausgeschlossen wird. Sie werden dazu gebraucht, während einiger Zeit als Muster oder Modell zu dienen, nach welchem andere Wagen der gleichen oder ähnlichen Art zum Kaufe angeboten werden. Ihre Bestimmung und Verwendung besteht während dieser Zeit nicht darin, Gegenstand einer Lieferung zu werden, sondern sie sollen — mindestens vorwiegend — Demonstrationszwecken dienen. Ohne eine solche Zweckbestimmung hätte die Unterscheidung von Vorführungswagen überhaupt keinen Sinn. Die Bestimmung eines Handelsobjektes zu Vorführungszwecken bedeutet, dass ihre Verwendung unmittelbar zum Verkauf zurückgestellt wird im Interesse der Verwendung für einen in der Betriebsführung begründeten anderen Zweck. Dass dabei die Möglichkeit eines Verkaufes auch während der Dauer dieser anderen Verwendung nicht schlechtweg ausgeschlossen wird, ändert daran nichts. Ebenso ist unerheblich, dass die Vorführungswagen später dem Verkehr zugeführt, verkäuflich und damit möglicher Gegenstand warenaumsatzsteuer-

pflichtiger Lieferung werden können. Art. 16 WUSTB bezeichnet als Eigenverbrauch jede andere Verwendung als zum Verkaufe oder als Werkstoff für die Warenproduktion, erfasst damit also auch die vorübergehende Verwendung für Zwecke der Betriebsführung. Er nimmt vor allem eine andere Verwendung auch dann nicht vom « Eigenverbrauch » aus, wenn sie nur vorübergehend ist.

3. — Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Verwendung von Automobilen als Vorführungswagen grundsätzlich die Besteuerung für Eigenverbrauch auslöst. Fragen kann sich lediglich, unter welchen Voraussetzungen ein Automobil, mit dem Vorführungen vorgenommen werden, als eigentlicher Vorführungswagen zu bezeichnen ist mit der Wirkung, dass die Steuer für Eigenverbrauch entrichtet werden muss.

Da im Automobilhandel die Vorführung des Wagens notwendig mit dem Verkaufe verbunden ist, eine Vorführung also das gewöhnliche Vorzeigen der Ware zum Verkaufe sein kann, genügt die Vorführung für sich allein nicht, um die Charakterisierung des Objektes der Vorführung als Vorführungswagen zu rechtfertigen. Die Vorführung kann eine reine Verkaufshandlung sein, sie kann es auch dann sein, wenn sie sich beim einzelnen Wagen wiederholt. Es muss etwas weiteres dazukommen. Die Verwendung muss so gestaltet sein, dass das Automobil zu eigentlichen Vorführungszwecken bestimmt ist und die Verwendung als Verkaufsobjekt — wenn auch vorübergehend — zurücktritt.

Die im bundesgerichtlichen Verfahren durchgeführten Untersuchungen und Erhebungen haben einerseits ergeben, dass die Verhältnisse im Automobilhandel ausserordentlich verschiedenartig sind, und andererseits, dass es sich empfiehlt, eine Lösung zu suchen, bei welcher die Steuerpflicht für Vorführungswagen nach Möglichkeit ein für alle Mal nach bestimmten, objektiv feststehenden und feststellbaren Merkmalen festgelegt wird, sodass in der Regel daneben nicht auch noch die besonderen Verhältnisse jeder einzelnen

Firma herangezogen zu werden brauchen. In Betracht fallen vor allem Merkmale, die darauf schliessen lassen, dass die Bestimmung des Wagens für den Verkauf oder Wiederverkauf als fabrikneue Ware durch den Gebrauch zu Werbezwecken beeinträchtigt oder aufgehoben worden ist. Als solche Kriterien fallen in Betracht :

a) Die Zeitdauer, während welcher ein Wagen als Vorführungswagen benutzt wurde (Gebrauchsdauer). Je länger diese Zeit dauert, umso weniger eignet sich ein Wagen für den Wiederverkauf als neuen Wagen. Damit im Zusammenhang steht

b) die Fahrleistung, d.h. die Anzahl Kilometer, welche mit diesem Wagen zu Vorführungszwecken gefahren wurde. Je mehr Kilometer gefahren werden, umso mehr entfernt sich der Wagen vom Zustand eines neuen Wagens, umso mehr treten am Objekt Veränderungen auf, die ihn für den Wiederverkauf als neuen Wagen ungeeignet machen.

Gebrauchsdauer und Fahrleistung ihrerseits beeinflussen im wesentlichen

c) den Verkaufspreis. Je länger ein Wagen im Gebrauch stand und je mehr Kilometer mit ihm gefahren wurden, umso mehr wird er gegenüber einem neuwertigen Wagen durch den Gebrauch zu Werbezwecken entwertet.

d) die Garantieleistung. Im Automobilhandel wird für neue Wagen im allgemeinen eine zeitlich befristete Fabrikgarantie geleistet, wonach die Herstellerfirma für bestimmte umschriebene Schäden, die binnen der Garantiezeit sich einstellen, eintritt. Im Handel mit Occasionswagen wird dagegen im allgemeinen vom Verkäufer keine Garantie geleistet. Der Wagen wird vom Käufer übernommen im Zustand, in welchem er sich zur Zeit des Kaufabschlusses befindet. Ein Wagen, für welchen keine Garantie mehr geleistet wird, muss also als Occasionswagen angesprochen werden. Er ist zu Werbezwecken in einer Art und Weise verwendet worden, dass damit seine Bestimmung für den Wiederverkauf als neuen Wagen aufgehoben wurde.

Hinsichtlich Inhalt und Mass der genannten Kriterien

kommt das Gericht auf Grund der im Verfahren durchgeführten Untersuchungen und Erhebungen zu der Auffassung, dass ein Wagen, der nicht länger als 10-12 Monate zu Vorführungszwecken diente, nicht mehr als 10-12,000 km gefahren wurde, zu einem Preise von mindestens 100-105 % des Einstandspreises verkauft wurde und mit einer Garantie versehen ist, die inhaltlich mindestens der Fabrikgarantie der betreffenden Marke entspricht und zeitlich mindestens die Hälfte der Zeitdauer der Fabrikgarantie umfasst, einem neuen Wagen näher steht als ein Occasionswagen, durch die Verwendung zu Werbezwecken nicht derart verändert wurde, dass dadurch seine ursprüngliche Bestimmung für den Wiederverkauf (als neuen Wagen) aufgehoben wurde. Die nähere Bestimmung der massgebenden Ansätze innerhalb des hievor angegebenen Rahmens wird der eidg. Steuerverwaltung überlassen. Es mag beigefügt werden, dass die hier aufgestellten Richtlinien für die Unterscheidung der Wagen, die der Steuer für Eigenverbrauch wegen Verwendung zu Vorführungszwecken im Automobilhandel unterliegen, den Sinn einer praktischen Lösung unter den Verhältnissen hat, wie sie sich dem Gericht auf Grund der im Verfahren durchgeführten Erhebungen darstellen. Das Gericht behält sich vor, darauf zurückzukommen, falls sie sich in der Praxis nicht bewähren oder später zufolge einer Veränderung der Verhältnisse überholt werden sollten.

## II. REGISTERSACHEN

### REGISTRES

64. Urteil der II. Zivilabteilung vom 27. November 1952  
i.S. Anna Güntert-Reinle gegen Regierungsrat Aargau.

Eintragung einer Grundpfandverschreibung zufolge rechtskräftiger gerichtlicher Anordnung gestützt auf eine gesetzliche Sicherstellungspflicht des Eigentümers (Art. 189 Abs. 3 ZGB). Ein