

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

OR sein ; die dem Graveur übergebene Walze aber bleibe Eigentum des Druckers. Eventuell liege eine steuerfreie Engroslieferung nach Art. 14 Abs. 1 und 15 Abs. 3 WUSTB vor. Wohl sei die Walze selbst wiederholt verwendbar. Die Gravur dagegen sei Werkstoff. Mit einer und derselben auf einer Walze angebrachten Zeichnung werde nur eine begrenzte Anzahl Stoffe bedruckt ; dann werde die Zeichnung ausgelöscht. Die besondere Besteuerung der Gravur führe zu einer materiellen Doppelbesteuerung, da die Textilien, die in Ausrüstereien bedruckt und im Inland verkauft werden, als Fertigfabrikate unter die Umsatzsteuer fallen. Ausserdem treffe eine solche Sonderbelastung einen äusserst arbeitsintensiven Teil des Produktionsprozesses und benachteilige die selbständigen Graveure.

D. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen
in Erwägung :

1. — Zu Unrecht bestreitet die Beschwerdeführerin, dass eine Warenlieferung der Gravuranstalt an sie im Sinne der Art. 13 und 15 WUSTB vorliege :

a) Die Gravuranstalt graviert die ihr von der Beschwerdeführerin übergebenen Walzen (und Schablonen) unstreitig in Ausführung von Werkverträgen. Dabei bleibt die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Walzen. Die Gravuranstalt erhält nur (unselbständigen) Besitz. Die Ablieferung der gravierten Walzen stellt somit keine Veräusserung hergestellter Waren dar. Dass die Warenumsatzsteuer auch erhoben werden kann, wenn keine solche Veräusserung vorliegt, ergibt sich jedoch aus Art. 15 WUSTB, nach dessen Abs. 2 (in der ursprünglichen wie in der durch BRB vom 13. Dezember 1943 abgeänderten, seit 1. Januar 1944 geltenden Fassung) allgemein als nach Art. 13 umsatzsteuerpflichtige Lieferung auch « die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware » gilt. Dabei kommt es nicht

darauf an, ob die Ablieferung dem Besteller das Eigentum an der Sache verschafft oder ob er es schon hatte (BGE 68 I 104), ob also der Graveur als Unternehmer oder die Ausrüsterei als Bestellerin den Stoff, hier die Walze, liefert. Hier wie dort liegt ein Werkvertrag vor (Art. 365 OR). Art. 15 Abs. 2 WUSTB ist somit auch anwendbar, wenn wie im vorliegenden Fall der Besteller nicht erst durch die Ablieferung der vom Unternehmer hergestellten Ware instandgesetzt wird, über den Stoff zu verfügen.

b) Das Werk, zu dessen Herstellung sich der Graveur nach Art. 363 OR verpflichtet, ist das versprochene Arbeitsergebnis als Ganzes, die gravierte Walze. Wird für die Herstellung eines Werkes Stoff, hier die Walze im Rohzustand, verwendet, so kann das herzustellende Werk nichts anderes als eine körperliche Sache sein. Es geht nicht an, die Gravur allein als Werk anzusehen. Somit ist unerheblich, dass die Gravur nicht Gegenstand eines Fahrniskaufes und deshalb nicht Ware sein kann (Art. 17 WUSTB). Als Ware kommt vielmehr in Betracht die gravierte Walze, die der Graveur durch « Bearbeitung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung » der Rohwalze im Sinne von Art. 10 Abs. 2 (alt und neu) WUSTB « herstellt ». Dass die gravierte Walze Gegenstand eines Fahrniskaufes sein kann, bestreitet die Beschwerdeführerin mit Recht nicht.

2. — Eventuell macht die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf ihre Grossisteneigenschaft geltend, es liege eine steuerfreie Engroslieferung (Art. 14 Abs. 1 lit. a, Art. 15 Abs. 3 WUSTB) vor, da die Gravur als Werkstoff anzusehen sei. Als Werkstoffe für die Herstellung von Waren gelten nach der für die Besteuerung bis zum 1. Januar 1944 massgebenden ursprünglichen Fassung des Art. 18 WUSTB ausser den Rohstoffen und Zwischenerzeugnissen, die in die hergestellten Waren übergehen oder bei der Warenherstellung abfallen, auch die Stoffe, welche für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei der Herstellung aufgebraucht werden, nicht dagegen die zur

Warenerzeugung gebrauchten, wiederholt oder dauernd verwendbaren Gegenstände, wie Maschinen und Werkzeuge (über die seit dem 1. Januar 1944 geltende Fassung von Art. 18 vgl. BRB vom 13. Dezember 1943). Sofern die Gravur nach der Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin für sich allein überhaupt als stofflicher Gegenstand gelten kann, so geht sie doch ebensowenig in die zu bedruckenden Textilien über, wie sie beim Druckvorgang abfällt. Sie bleibt im Gegenteil nach dem Druck eine Zeitlang auf der Walze; denn nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführerin muss die gravierte Walze während vertraglicher Frist, mindestens ein Jahr lang, in der Ausrüsterei zur Verfügung des Textilgrossisten bleiben, der den Auftrag zum Stoffdruck erteilt hat; erst nachher darf die Gravur ausgelöscht werden. Also wird mit der wiederholten Verwendung der Gravuren zum mindesten gerechnet. Die gravierten Walzen können somit nach Art. 18 (am Ende) WUStB nicht als Werkstoffe gelten.

Da sie auch nicht zum Wiederverkauf bestimmt sind, liegt in ihrer Ablieferung an die Beschwerdeführerin nicht eine Engros-, sondern gemäss Art. 19 Abs. 2 WUStB eine Detaillieferung des Graveurs, die dieser als Grossist zum Detailsteuersatz zu versteuern hat (Art. 19 Abs. 1 lit. b). Soweit die Beschwerdeführerin die gravierten Walzen zu Unrecht auf Grund ihrer Grossistenerklärung steuerfrei bezieht, ist sie somit wegen Eigenverbrauchs (Art. 13 Abs. 1 lit. a und Art. 16 lit. a) zum Engrossteuersatz steuerpflichtig (Art. 19 Abs. 1 lit. d, Art. 20 Abs. 1 lit. b).

3. — Der Stoffdrucker, der die gravierten Walzen zur Ausführung eines Druckauftrages gebraucht, gilt nach dem Umsatzsteuerrecht als deren Konsument; mit der Lieferung an ihn werden diese Werkzeuge letztmals umgesetzt. Ob die Kosten für die Gravur der Walzen im Preis des bedruckten Stoffes, also einer andern Ware, enthalten sind und damit unter Umständen im Entgelt für den bedruckten Stoff wieder von der Steuer erfasst werden, ist unerheblich. Dasselbe trifft für alle Produktionsmittel

(Maschinen, Werkzeuge und dergleichen) zu, wobei es nicht darauf ankommt, wie rasch sie sich durch den Gebrauch abnutzen. Der Einwand der zweimaligen Besteuerung ist mithin unerheblich.

Richtig ist freilich, dass die Steuerbelastung verschieden sein kann, je nachdem der Stoffdrucker die Walzen selbst graviert oder von einem selbständigen, als Grossist steuerpflichtigen Graveur bearbeiten lässt. Graviert er sie selbst, so liegt steuerbarer Eigenverbrauch nur vor, wenn dies gewerbmässig geschieht. Auf diese Ungleichheit der Belastung kann sich indessen die Beschwerdeführerin nicht zu ihren Gunsten berufen. Der Unterschied beruht auf der Abänderung des WUStB durch BRB vom 13. Dezember 1943, welche Abänderung nach den Ausführungen der eidgenössischen Steuerverwaltung nicht zuletzt von Kreisen der Textilindustrie angestrebt worden ist, weil sie die Steuer auf dem Eigenverbrauch selbst hergestellter Betriebsmittel als untragbar erachtet haben.

57. Urteil vom 22. Dezember 1944 i. S. CeCe-Graphitwerke A.-G. gegen eidgen. Steuerverwaltung.

Art. 18 WUStB; Begriff des Werkstoffes.

Verbrauch eines Stoffes liegt vor, wenn die herzustellende Ware ihn aufnimmt oder der Substanzverlust sonst notwendig ist, nicht schon, wenn er unerwünschte Nebenfolge der Verwendung ist; der Verbrauch kann auch in der Wärmeerzeugung bestehen. Dass der Stoff in bestimmte Form gebracht ist, ist unerheblich, ebenso seine Bereitstellung in solcher Grösse, dass ein für einen weiteren Arbeitsgang verwendbarer Teil übrig bleibt. Versieht ein Stoff mehrere Funktionen, so ist auf die entscheidende abzustellen.

Art. 18 IChA. Notion de la matière première.

Une matière est consommée lorsque la marchandise fabriquée l'absorbe ou lorsque la perte de substance est indispensable de quelque autre façon; tel n'est pas le cas lorsque la perte de substance est une conséquence secondaire et indésirable de la mise en œuvre; la consommation peut aussi être en rapport avec la production de chaleur.

Peu importe que la matière reçoive une forme déterminée et soit préparée en une masse d'une grandeur telle qu'après un premier