

# **BGE 116 IB 126 vom 20. Oktober 1989**

Bundesgericht (BGE), 1989-10-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_116 IB 126](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_116_IB_126)

FR: BGE 116 IB 126 du 20 octobre 1989

IT: BGE 116 IB 126 del 20 ottobre 1989

## **Regeste**

Regeste Warenumsatzsteuer. Das Anfertigen von Fotokopien auf sog. Selbstbedienungs-Kopiergeräten in Fotokopieranstalten durch die Kunden gilt als Warenlieferung des Aufstellers der Automaten (Art. 15 Abs. 2 WUStB) und begründet, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, die Warenumsatzsteuerpflicht.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) Gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. a WUStB ist steuerpflichtig, wer als Grossist im Inland Waren liefert. Als Grossistinnen gelten aufgrund des Umsatzes auch die Beschwerdeführerinnen nach Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB. Der Begriff der Lieferung wird in Art. 15 WUStB näher umschrieben. Nach dessen Abs. 2 gilt als Warenlieferung "auch die Ablieferung der aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware". Unter den Begriff der Ware fällt gemäss Art. 17 WUStB (soweit hier bedeutsam) alles, was Gegenstand eines Fahrniskaufes ( Art. 187 OR ) sein kann. Herstellung ist jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung ( Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUStB ). b) Fotokopien können Gegenstand eines Fahrniskaufes sein und werden tatsächlich oft im Rahmen solcher Verträge gehandelt. Sie sind mithin umsatzsteuerrechtlich als Ware zu behandeln ( Art. 17 WUStB ). Sie werden im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB hergestellt, auch wenn die Herstellung vorwiegend maschinell erfolgt. Das ist im vorliegenden Fall auch nicht bestritten. Die Beschwerdeführerinnen machen aber geltend, dass die Fotokopien nicht durch sie - aufgrund eines Werkvertrages - hergestellt würden, sondern durch den Kunden, dem sie hierzu die Fotokopiergeräte mietweise zur Verfügung stellten. Trifft dieser Einwand zu, so müssten die in Frage stehenden Umsätze steuerfrei BGE 116 Ib 126 S. 128 bleiben. Denn die bloss Vermietung eines Gerätes (oder einer Maschine) erfüllt den Tatbestand der Lieferung gemäss Art. 15 WUStB nicht (ASA 56, 266 E. 4).

### **E. 2**

Die Frage, ob Herstellung aufgrund eines Werkvertrages vorliegt oder bloss Vermietung einer Maschine, hat das Bundesgericht früher vor allem danach entschieden, wie intensiv der Einsatz des Personals des Unternehmers bei der Herstellung der Ware ist. So hat das Bundesgericht in bezug auf das gewerbsmässige Reinigen von Wäsche zunächst gefunden, dass es sich dabei um eine Instandstellung von Waren im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUStB handle ( BGE 68 I 103 E. 2, 3). Ausgehend von dieser Rechtsprechung hat das Bundesgericht im Urteil vom 5. November 1965 (ASA 34, 298) eine Warenlieferung auch angenommen, wenn in sog. Selbstbedienungs-Waschsalons Kleidungsstücke chemisch gereinigt werden. Denn die Reinigung solcher Kleidungsstücke erfolge aufgrund eines Werkvertrages. Dass man es mit einem solchen zu tun habe und nicht bloss mit einer

Vermietung von Waschautomaten, gehe daraus hervor, dass die Waschanstalt eine umfassende Bedienungsanleitung an ihren Waschautomaten angeschlagen habe und Aufsichtspersonal stelle, dessen Mitwirkung unerlässlich sei. Dieses habe bei erstmaligen Kunden im Zweifel behilflich zu sein, darüber zu wachen, dass nur den Vorschriften entsprechend gewaschen werde, und in Stosszeiten sogar das Reinigungsgut herauszunehmen und neues einzufüllen. Das Bedienungspersonal habe ferner für die richtige Handhabung der chemischen Substanzen zu sorgen und darauf zu achten, dass die Kunden nicht mit diesen in Berührung kämen. Der Benutzer könne demgegenüber einzig bewirken, dass die Maschine durch Geldeinwurf für ihn tätig werde. Der Beitrag der Waschanstalt am Reinigungsvorgang bestehe demnach nicht nur darin, dem Kunden einen Automaten zum Gebrauch zu überlassen. Vielmehr erfolge die Reinigung durch Mitarbeit von Unternehmungspersonal und unter Einsatz von Maschinen und eines von der Unternehmung beschafften Reinigungsmittels (ASA 34, 300 E. 3). Ähnlich hat auch die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer früheren Verwaltungspraxis für die Unterscheidung vor allem auf die Intensität des Personaleinsatzes abgestellt (vgl. etwa ASA 18, 450 E. 3b-d).

### **E. 3**

Auf den Personaleinsatz bzw. auf den damit verbundenen Arbeitseinsatz kann es aber heute, angesichts der zunehmenden Automatisierung, nicht mehr so entscheidend ankommen. Für die BGE 116 Ib 126 S. 129 Arbeitsobligation beim Werkvertrag ist es nicht wesentlich, ob der Unternehmer Arbeitskraft und Hilfsgeräte oder nur Hilfsgeräte einsetzt. Auch der WUStB unterscheidet für die Steuerpflicht nicht zwischen der automatischen und der mit Arbeitseinsatz von Personal verbundenen Herstellung ( Art. 10 Abs. 2 WUStB ), und erst recht ist diese Unterscheidung für den Begriff der Lieferung ( Art. 15 Abs. 1 und 2 WUStB ) bedeutungslos (s. auch METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, N 320). Auch ausschliesslich maschinell hergestellte Waren können deshalb Gegenstand eines Werkvertrages und mithin einer Warenlieferung ( Art. 15 Abs. 2 WUStB ) sein. Entscheidend ist in diesem Sinne, ob die erbrachte Leistung, der Arbeitserfolg, dem Kunden zuzurechnen ist - dann liegt allenfalls Vermietung von Maschinen vor - oder ob die Unternehmung selbst für den Arbeitserfolg, das Werk, einzustehen hat.

### **E. 4**

a) Die Beschwerdeführerinnen haben in ihren Lokalen Fotokopiergeräte aufgestellt, welche vom Kunden bedient werden. Der Gebrauch dieser Geräte erfolgt in der Weise, dass der Kunde sein Original an die bezeichnete Stelle des Gerätes bringt, die Anzahl der Kopien, das Format, die Belichtung usw. wählt und durch Knopfdruck gleichzeitig den Herstellungsvorgang auslöst. Wenn die Herstellung der Kopie nicht oder nicht in brauchbarer Art erfolgt (weil z.B. eine Kopie beim Auswurf zerrissen wird), kann sich der Kunde an das Personal wenden und wird verbesserte Leistung erhalten. Er kann den Kopiervorgang ohne zusätzliches Entgelt auch vom anwesenden Personal einleiten lassen, wenn er sich mit den Automaten nicht auskennt. Daraus erhellt, dass die Beschwerdeführerinnen für das Gelingen der Kopien (richtige Bedienung des Fotokopiergerätes durch den Kunden vorausgesetzt) einzustehen haben. Die Lieferung erfolgt, wenn der Kunde die anhand des Zählers ermittelte Anzahl der Kopien an der Kasse bezahlt hat und diese in seine Verfügungsmacht ( Art. 15 Abs. 1 WUStB ) übergehen. Die Herstellung und Lieferung der Kopien durch die Beschwerdeführerinnen und nicht die Überlassung des Kopiergerätes zum Gebrauch steht damit im Vordergrund. b) Die

Beschwerdeführerinnen wenden ein, der Preis, der dem Kunden nach Anzahl der Fotokopien berechnet werde, könnte ebensogut nach der Dauer der Benützung des Gerätes bemessen werden. Das mag zutreffen, weist für sich allein jedoch nicht auf eine Vermietung von Maschinen hin. Dass keine Miete vorliegt, geht daraus hervor, dass das Entgelt für die Kopien nach der BGE 116 Ib 126 S. 130 Stückzahl berechnet wird, dass die Geräte unter der Aufsicht des Unternehmungspersonals verbleiben, dass das Personal nötigenfalls dem Kunden bei der Bedienung des Gerätes behilflich ist und die Unternehmung nicht nur für das Funktionieren der Geräte einsteht, sondern darüber hinaus auch dafür, dass die Herstellung der Kopien durch die Geräte in brauchbarer Art erfolgt. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerinnen ihrerseits nicht Eigentümerinnen der Fotokopiergeräte sind, sondern sie aufgrund von Rahmenmietverträgen von Dritten (Rank Xerox, Ozalid AG usw.) zur Verfügung gestellt erhalten. Denn die Herstellung durch den Unternehmer im Rahmen eines Werkvertrages kann sowohl mit eigenen als auch mit gemieteten (oder geleasteten) Geräten erfolgen. c) Die Beschwerdeführerinnen legen allerdings Gewicht darauf, dass das Unternehmungspersonal für das einwandfreie Funktionieren der Apparate zu sorgen und namentlich Papier und Toner nachzufüllen habe. Dabei geht es jedoch entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen nicht um ihre Pflicht als Vermieterinnen, die Mietsache in einem zum vertragsgemässen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten ( Art. 254 Abs. 1 OR ), zumal warenaumsatzsteuerrechtlich selbst bei Annahme einer Apparatenmiete mindestens hinsichtlich des Papiers eine Lieferung der Beschwerdeführerinnen in Betracht zu ziehen wäre ( Art. 15 Abs. 1 WUStB ). Vielmehr erfolgt der Arbeitseinsatz des Unternehmungspersonals im Rahmen der werkvertraglichen Arbeitsobligation des Unternehmers. Auch die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerinnen vermögen offensichtlich zu keinem anderen Ergebnis zu führen. d) Übrigens hat das Bundesgericht bereits im Urteil vom 19. Oktober 1984 ( BGE 110 Ib 229 ), wenn auch nur beiläufig und ohne nähere Begründung, die Herstellung von Fotokopien sogar auf Fotokopiergeräten, die zur freien Benützung offen aufgestellt sind und vom Kunden durch Münzeinwurf bedient werden können, als Warenlieferung bezeichnet (S. 231 E. 3a). Im Lichte dieser Rechtsprechung ist eine Warenlieferung erst recht anzunehmen, wenn Unternehmungspersonal die Benützung der Kopiergeräte überwacht und den Kunden bei der Anfertigung einzelner Kopien behilflich ist. Die Herstellung von Fotokopien in den Geschäftsräumen der Beschwerdeführerinnen durch Kunden ist somit als Warenlieferung nach Art. 15 Abs. 2 WUStB zu behandeln. Das dafür vereinnahmte Entgelt unterliegt der Warenaumsatzsteuer.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.