S. 148 / Nr. 18 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 148

18. Urteil vom 27. Juni 1947 i. S. Grüninger & Co. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:
Warenumsatzsteuer: Die in Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB für «Getreide (einschliesslich Mais und Reis), Getreidemehl und -griess» angeordnete Steuerbefreiung betrifft nur Produkte die nach ihrer Beschaffenheit für die Ernährung des Menschen verwendet werden können.
Impôt sur le chiffre d'affaires: L'exonération prévue à l'art. 14 al. 1 lit. b ACA pour les «céréales (y compris maïs et riz), farine et semoule de céréales» ne concerne que des produits qui, par leur nature, sont destinés à l'alimentation humaine.
Imposta sulla cifra d'affari: L'esonero previsto dall'art. 14, cp. 1, lett. b DCA per i «cereali (compresi il mais e il riso) farina e semolino di cereali» concerne soltanto prodotti che per loro natura sono destinati all'alimentazione umana.

A. Die Beschwerdeführerin betreibt eine Hafer-, Mais- und Futterwarenmühle. Sie ist als Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses steuerpflichtig. Zwischen ihr und der eidg. Steuerverwaltung ist streitig, was unter den in Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB von der Steuer befreiten Erzeugnissen «Getreide (einschliesslich Mais und Reis), Getreidemehl und -griess» zu verstehen ist. Der Streit betrifft die Steuerperioden vom zweiten Quartal 1944 an. Die Steuerverwaltung hat mit Einspracheentscheid vom 5. Februar 1947 die Beschwerdeführerin verhalten, die Abrechnung richtigzustellen und die rückständigen Steuern zu zahlen (Dispositiv 2), entsprechend folgender Feststellung (Dispositiv 1):
«a) Als steuerfreies Getreide ... gelten: Buchweizen, Dari, Dinkel, Gerste, Hafer, Hirse, Mais, Reis, Roggen, Weizen, soweit sie für die menschliche Ernährung geeignet sind, nicht steuerfrei sind obige Getreidearten, soweit es sich um für die menschliche Ernährung nicht geeignete Waren wie denaturiertes, verdorbenes oder verunreinigtes Getreide oder Getreideabfälle handelt:

Seite: 149
b) als steuerfreies Getreidemehl und -griess ... gelten: nur die für die menschliche Ernährung geeigneten und durch gewöhnlichen Zerkleinerungsprozess (Brechen, Mahlen, Walzen) hergestellten Produkte der vorgenannten Getreidearten; nicht steuerfrei sind die übrigen Mahlprodukte wie Futtermehl, gequetschte oder mechanisch zerkleinerte Körner und Getreideabfälle der Müllerei»
B. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, die eidg. Steuerverwaltung sei anzuweisen, «das in Art. 14 WUStB genannte Getreide, Getreidemehl und -griess ohne Eignungs- oder Verwendungseinschränkung als steuerfrei zu betrachten». Zur Begründung wird geltend gemacht:
Der Warenumsatzsteuerbeschluss erkläre das Getreide ohne jede Ausnahme als steuerfrei. Die von der eidg. Steuerverwaltung vorgenommene Einschränkung sei willkürlich. Dem Gesetzgeber sei sicher bekannt gewesen, dass die Ware sowohl zur menschlichen Ernährung als auch für Futterzwecke verwendet und dass im zolltechnischen und landläufigen Sinne auch dann noch von «Getreide» gesprochen werde, wenn das Erzeugnis infolge seiner Beschaffenheit für die menschliche Ernährung nicht mehr geeignet sei. Wenn er jene Einschränkung gewollt hätte, so hätte er es im Gesetz zum Ausdruck gebracht, etwa durch die Wendung «Getreide zur menschlichen Ernährung». Weder der Warenumsatzsteuerbeschluss noch die Wegleitung der eidg. Steuerverwaltung für die Steuerpflichtigen vom August 1941 enthalte die leiseste Andeutung, dass nur Lebensmittel von der Steuer befreit seien. Die Wegleitung erkläre sogar ausdrücklich auch Futterkartoffeln als steuerfreie «Kartoffeln» im Sinne des Gesetzes. Nach der anfänglichen Praxis seien denn auch Getreide und Getreidemehl durchweg steuerfrei gewesen.
Die heutige Auffassung der eidg. Steuerverwaltung hätte zur Folge, dass das schon vom Grossisten zu Futter verarbeitete und bei ihm in diesem Zustand gekaufte Getreide mit der Steuer belastet würde, während der Nichtgrossist das Getreide im Rohzustand beim Grossisten steuerfrei beziehen, es mit seiner eigenen Mahleinrichtung zu

Seite: 150
Futterzwecken zerkleinern und dann steuerfrei weitergeben oder verbrauchen könnte. Eine solche Ungleichheit wäre unhaltbar.
C. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1. Nach Art. 13 WUStB unterliegen der Warenumsatzsteuer grundsätzlich alle Waren, inbegriffen

wenn auch mit gewissen Einschränkungen (vgl. Art. 8 Abs. 1 lit. b und Art. 14 Abs. 1 lit. c) die Erzeugnisse der inländischen Urproduktion. Ausgenommen ist lediglich eine eng begrenzte Anzahl einzeln aufgeführter Produkte (Art. 14 Abs. 1 lit. b). Ursprünglich, nach der Fassung vom 29. Juli 1941, waren es abgesehen von Zeitungen und Zeitschriften ausschliesslich Waren (oder Energien), die vorab als Nahrungsmittel für den Menschen und als Hilfsmittel zu deren Zubereitung in Frage kommen: Getreide, Getreidemehl und -griess, Kartoffeln, Brot, Kochsalz und frische Milch, sowie Kochgas, Wasser und Elektrizität. Später wurde die Liste etwas ergänzt, im wesentlichen durch einige weitere Lebensmittel, meist solche, die, wie die von Anfang an befreiten, im täglichen Haushalt verwendet werden und als für ihn kaum entbehrlich angesehen werden dürfen; eine einzige Position (lebendes Vieh) fällt unter einen andern Gesichtspunkt (BRB vom 20. November 1942). Der Sinn einer solchen Ordnung ist offenbar, die Befreiung auf die angeführten Waren zu beschränken und alle andern Erzeugnisse davon auszuschliessen. Bei der Anwendung des Gesetzes ist zu beachten, dass Bezeichnungen für Gegenstände des täglichen Bedarfes richtigerweise unter Berücksichtigung des landläufigen Sprachgebrauches auszulegen sind (BGE 69 I 113, 72 I 229).
2 . In Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB werden auch die Produkte «Getreide (einschliesslich Mais und Reis), Getreidemehl und -griess,' von der Steuer befreit. Für den Umfang dieser Befreiung ergibt sich zunächst schon aus

Seite: 151
der Zusammensetzung der Liste der sämtlichen von der Steuer ausgenommenen Erzeugnisse ein gewisser Anhaltspunkt. Danach hat man es, wie erwähnt, im wesentlichen zu tun mit Lebensmitteln, die besonders im täglichen Haushalt verwendet werden, und mit Hilfsmitteln zu deren Zubereitung; mit Gegenständen also, deren Befreiung von der Steuer, wie es scheint, auf sozialpolitischen Erwägungen beruht. Aus dieser Ordnung kann geschlossen werden, dass auch unter «Getreide, Getreidemehl-und -griess» nur solche Produkte gemeint sind, die der Ernährung des Menschen dienen, und zwar direkt, nicht auf dem Umweg der Verfütterung an das Vieh. Dass dies der Sinn der Bestimmung ist, wird vollends deutlich dadurch, dass das Gesetz auf «Getreide» «Getreidemehl und -griess» folgen lässt. Griess dient seiner Natur nach nur der menschlichen Ernährung, und aus Getreide gewonnenes Mehl, das zu Futterzwecken bestimmt ist, wird im gewöhnlichen Sprachgebrauch nicht als «Getreidemehl», sondern als «Futtermehl» bezeichnet. Durch jene Anfügung lässt das Gesetz selbst erkennen, dass es das Grundprodukt «Getreide» einer- und die Nachprodukte «Getreidemehl und -griess» anderseits im gleichen beschränkten Sinne verstanden wissen will. Der Einwand, dass es schlechthin nur von «Getreide» spreche, trifft somit nicht zu.
Immerhin kann nicht massgebend sein, ob die in Frage stehenden Feldfrüchte - nach der Aufzählung der eidg. Steuerverwaltung Buchweizen, Dari, Dinkel, Gerste, Hafer, Hirse, Mais, Reis, Roggen und Weizen - und die daraus hergestellten Produkte auch wirklich für die menschliche Ernährung verwendet werden. Es kann vorkommen, dass Getreide, das an sich als Nahrungsmittel für den Menschen geeignet ist, schliesslich als Viehfutter Verwendung findet, und umgekehrt kann es sich, besonders in Notzeiten, ereignen, dass der Mensch sich mit verdorbenem oder zu Futterzwecken verarbeitetem Getreide als Nahrung begnügen muss. Selbst wenn auf den üblichen oder normalen Verwendungszweck abgestellt würde, wäre noch kein

Seite: 152
zuverlässiges Merkmal für die Unterscheidung zwischen steuerbaren und steuerfreien Umsätzen gewonnen. Man muss vielmehr von der objektiven Beschaffenheit der Produkte ausgehen; nur so ist eine klare, ohne praktische Schwierigkeiten durchführbare und auch sachlich befriedigende Abgrenzung möglich. Und zwar ist richtigerweise als steuerfrei anzusehen die Ware, die nach ihrer Natur oder ihrem Zustande für die menschliche Ernährung unter normalen Verhältnissen überhaupt noch verwendet werden kann. Ist dies nicht der Fall, so unterliegt das betreffende Produkt der Steuer, da man es dann nicht mehr mit a Getreide, Getreidemehl und -griess n gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB zu tun hat. In diesem Sinne kommt es in der Tat auf die «Eignung» der Ware für die menschliche Ernährung an, wie sich der angefochtene Entscheid ausdrückt.
Dieser Grundsatz wird von der Vorinstanz im einzelnen richtig angewendet, beim Grundprodukt, dem Getreide, wie bei den daraus durch mechanischen Zerkleinerungsprozess gewonnenen Nachprodukten, dem Getreidemehl und -griess. So kommt Getreide, das nach Vorschrift der Zollverwaltung denaturiert ist, für die menschliche Ernährung tatsächlich nicht mehr in Frage; der Zweck der Denaturierung ist ja gerade, diese Verwendung zu verunmöglichen. Auch verdorbenes und verunreinigtes Getreide scheidet als Nahrung des Menschen aus. Dasselbe gilt für Abfälle, die beim Dreschen und Reinigen («Trieuren») des Getreides entstehen. Sodann können als Getreidemehl und -griess nur gelten die im erwähnten Sinne für die menschliche Ernährung geeigneten und durch gewöhnlichen Zerkleinerungsprozess (Brechen, Mahlen, Walzen) hergestellten Getreideprodukte, dagegen nicht Futtermehl dessen Verwendung zur Ernährung des Menschen durch Art. 21 Abs. 4

des Getreidegesetzes ausdrücklich verboten ist, gequetschte oder mechanisch zerkleinerte Futterkörner diese meint offenbar der wohl etwas zu allgemein gefasste Ausdruck «Körner» in Dispositiv 1 b des

Seite: 153
angefochtenen Entscheides; vgl. Ziff. 2 des von der eidg. Steuerverwaltung im September 1944 herausgegebenen Merkblatts 7 für Grossisten und Getreideabfälle der Müllerei.
Wenn die eidg. Steuerverwaltung früher einen etwas anderen Standpunkt eingenommen hat, so hindert sie das nicht, ihre Praxis auf Grund erneuter Prüfung und besserer Erkenntnis des Sinnes des Gesetzes zu ändern, unter der selbstverständlichen Voraussetzung, dass die neue dem Gesetze entsprechende Praxis in gleicher Weise allen Steuerpflichtigen gegenüber angewendet wird. Dass dies im hier streitigen Punkte nicht der Fall sei, ist weder behauptet noch anzunehmen. Daher ist unerheblich, ob die Steuerverwaltung die Streitfrage in der Wegleitung für die Steuerpflichtigen vom August 1941 behandelt hat oder nicht. Auch darauf kommt im vorliegenden Falle nichts an, dass in dieser Wegleitung Futterkartoffeln ausdrücklich als steuerfreie «Kartoffeln», im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB aufgeführt worden sind. Übrigens werden nach einer Auskunft der Steuerverwaltung in neuerer Zeit Kartoffeln, die ihrer Beschaffenheit nach überhaupt nicht mehr als Nahrung des Menschen in Betracht fallen können, ebenfalls der Steuer unterworfen.
3. Die Beschwerdeführerin wendet ferner ein, der Grossist würde infolge der von ihr bekämpften Auslegung in unhaltbarer Weise benachteiligt. Es trifft in der Tat zu, dass der Grossist, der steuerfreies Getreide zu Futtermitteln verarbeitet, die Lieferung dieser Produkte versteuern muss, während der Nichtgrossist den steuerfreien Rohstoff eben ohne Steuerbelastung einkaufen kann und für den Verbrauch oder Wiederverkauf der daraus von ihm selbst hergestellten Futtermittel die Steuer nicht zu entrichten hat. Dasselbe gilt aber, wie die eidg. Steuerverwaltung mit Recht ausführt, für alle andern steuerbaren Produkte, die aus steuerfreien Waren hergestellt werden. Die beanstandete Ungleichheit ist die unvermeidliche Folge der gesetzlichen Ordnung, welche einerseits die

Seite: 154
Steuerpflicht grundsätzlich auf Personen beschränkt, die einen gewissen Mindestumsatz erzielen, und anderseits den Kreis der von der Steuer befreiten Waren eng zieht und nur ganz bestimmte Produkte aus diesen Waren ebenfalls von der Besteuerung ausnimmt.
Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen