

## S. 226 / Nr. 40 Verwaltungs- und Disziplinarrecht (d)

BGE 72 I 226

40. Urteil vom 27. September 1946 i.S. Zürcher gegen eidg. Steuerverwaltung.

## Regeste:

Warenumsatzsteuer: Die in Art. 14, Abs. 1, lit. b WUStB für «Käse (einschliesslich Zieger und Quark)» angeordnete Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf die Produkte «Nähr-mi» und «Mipro» (fettarmer, nicht rationierter Schachtelkäse).

Impôt sur le chiffre d'affaires: L'exonération prévue à l'art. 14 al. 1 lit. b AChA pour le «fromage (y compris le sérac et le séré)» s'étend aussi aux produits «Nähr-mi» et «Mipro» fromage en boîtes, pauvre en graisses et non rationné).

Imposta sulla cifra d'affari: L'esenzione prevista dall'art. 14 op. 1 lett. b DJCA per «formaggio (compreso lo ziger e la giuncata) si estende anche ai prodotti «Nähr-mi» e «Mipro» (formaggio in iscatole, poco grasso e non razionato).

Seite: 227

A. - Der Rekurrent stellt seit dem 1. Oktober 1943 ein Nahrungsmittel her, das sich hauptsächlich aus eingedickter Buttermilch, Molkenzieger und notleidendem, nicht mehr marktfähigem Magerkäse zusammensetzt. Das Herstellungsverfahren ist dasselbe wie bei Schachtelkäse; die Qualität ist jedoch geringer, weil als Rohstoffe Abfallprodukte mit bereits verminderter Haltbarkeit verwendet werden. Die Sektion für Milch und Milchprodukte des eidg. Kriegsernährungsamtes begrüsst das Vorgehen des Rekurrenten, weil dadurch Nebenprodukte der durch den Krieg erforderten vermehrten Butterfabrikation, insbesondere notleidender Magerkäse, der sonst nur zur Tierfütterung verwendbar war, der menschlichen Ernährung dienstbar gemacht werden konnten. Das Produkt des Rekurrenten wurde deshalb der Rationierung nicht unterstellt. Andererseits wurde ihm untersagt, es als Käse oder Schachtelkäse zu bezeichnen. Er brachte es als Käsestreckmittel «Mipro» in 2 kg-Packungen und als Brotaufstrich «Nähr-mi» in 125 kg-Packungen in den Handel. Der Inlandabsatz war gut, solange der Käse scharf rationiert war, ging aber stark zurück, als die Käserationen grösser wurden. In diesem Zeitpunkt wurde deshalb die Ausfuhr der Produkte des Rekurrenten zugelassen; um den Ruf des Schweizerkäses nicht zu gefährden, wurde ihre Bezeichnung als Käse oder Schachtelkäse ebenfalls untersagt, und dementsprechend wurden sie nicht den Zollpositionen 98-99, sondern der Position 103 (Konserven und Gegenstände des feinem Tafelgenusses) unterstellt.

Der Rekurrent wurde als Grossist im Sinne des Art. 9 WUStB eingetragen. Er machte geltend, sein Produkt sei gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b WUStB steuerfrei, weil es aus Zieger, Buttermilch und Käse hergestellt sei. Gegen den ablehnenden Entscheid der eidg. Steuerverwaltung erhob er Einsprache.

B. - Mit Entscheid vom 27. April 1946 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung

Seite: 228

wird ausgeführt, nach Art. 13 WUStB seien der Steuer grundsätzlich die Umsätze aller Arten von Waren unterstellt. Ausgenommen sei lediglich eine ganz beschränkte Anzahl von Produkten, die in Art. 14 Abs. 1 lit. b besonders aufgeführt seien, darunter «Käse (einschliesslich Zieger und Quark)». Der Sinn dieser Ordnung könne nur der sein, die Steuerbefreiung auf die aufgeführten Waren zu beschränken und alle andern davon auszuschliessen. Bei der Prüfung, ob eine Ware steuerfrei sei, sei auf den Wortlaut des Gesetzes abzustellen und dieser nach dem Sprachgebrauch und der Verkehrsauffassung auszulegen. Soweit der Gesetzgeber neben dem Grundprodukt auch gewisse Neben- und Nachprodukte von der Steuer habe ausnehmen wollen, habe er es ausdrücklich gesagt, so betreffend Zieger und Quark. Die Produkte des Rekurrenten seien weder Käse noch Zieger oder Quark; der Rekurrent behaupte das auch nicht, sondern wolle ihre Steuerfreiheit daraus herleiten, dass alle zu ihrer Herstellung verwendeten Grundstoffe von der Steuer befreit seien. Darauf komme es jedoch nicht an; so seien die Teigwaren, die ebenfalls aus steuerbefreiten Grundstoffen hergestellt würden, der Steuer unterstellt. Der Gesetzgeber habe die Steuerbefreiung auf die einzeln aufgeführten Waren beschränken und nicht auf die daraus hergestellten Produkte ausdehnen wollen. Mit der Ordnung der Steuer auf den Inlandumsätzen stehe ihre Regelung bei der Wareneinfuhr im Einklang; auch dort würden die Produkte des Rekurrenten erfasst, da sie der Zollposition Nr. 103 unterstehen.

C. - Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt der Rekurrent, diesen Entscheid aufzuheben und seine Artikel «Nähr-mi» und «Mipro» als umsatzsteuerfrei zu bezeichnen. Er macht geltend, sein Produkt entspreche nach Herstellung und Bestandteilen genau dem Schachtelkäse, mit dem einzigen Unterschied, dass die von ihm verwendeten Rohkäse vorwiegend Magerkäse seien und der Fettgehalt

des Endproduktes durchschnittlich

Seite: 229

nur 7% betrage. Er habe es zuerst als «couponfreien unterfettigen Schachtelkäse» in den Handel bringen wollen, ihm aber wegen des Widerstandes der Schachtelkäsefabrikanten einen Phantasienamen geben und es als Brotaufstrich verkaufen müssen; an seinem Inhalt ändere das nichts. Es müsse daher ebenso wie der Schachtelkäse umsatzsteuerfrei sein. Lediglich deswegen, weil man dem Rekurrenten die Ausfuhr habe gestatten wollen, der Käseexport aber verboten gewesen sei, habe man sein Produkt in die Zollposition Nr. 103 eingereiht. Er hätte hiegegen protestiert, wenn er gewusst hätte, dass ihm die Steuerverwaltung daraus einen Strick drehen werde. Massgebend sei nicht diese Verlegenheitslösung, sondern was das Produkt wirklich sei. Der angefochtene Entscheid verletze Art. 14 WUSTB.

D. - Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Massgebend sei vor allem der Name, die handelsübliche Bezeichnung der Ware. Hier handle es sich also darum, ob das Produkt vom Publikum als «Käse» bezeichnet werde oder nicht.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut in Erwägung:

Nach Art. 13 WUSTB unterliegen grundsätzlich alle Waren der Steuer; ausgenommen ist nur eine beschränkte Anzahl in Art. 14 Abs. 1 lit. b einzeln aufgeführter Produkte, fast durchweg im täglichen Haushalt verwendete Lebensmittel oder Hilfsmittel zu deren Zubereitung. Wie in BGE 69 I 113 ausgeführt wird, ist der Sinn einer solchen Ordnung offenbar der, die Steuerbefreiung auf die aufgeführten Waren zu beschränken und alle andern Erzeugnisse davon auszuschliessen. Dies führt dazu, dass sich die Anwendung des Gesetzes genau an den Wortlaut zu halten hat, wobei bei Gegenständen des allgemeinen täglichen Bedarfes richtigerweise auf den landläufigen Sprachgebrauch abgestellt und jede weitergehende Befreiung abgelehnt wird. Der Gesetzgeber hat denn auch, wo

Seite: 230

er über den Sprachgebrauch hinausgehen, Nach- und Nebenprodukte in die Befreiung einbeziehen wollte, die entsprechenden Anordnungen selbst getroffen, so insbesondere bei den Milchprodukten. Während in der ursprünglichen Fassung vom 29. Juli 1941 nur die frische Milch und später vorübergehend auch frische und eingesottene Butter sowie Weich- und Hartkäse von der Steuer befreit wurden, führt die jetzige Fassung vom 20. November 1942 als steuerfrei auf: «Milch (Vollmilch, Magermilch, Buttermilch und Rahm, frisch oder pasteurisiert, Yoghurt- und Kefirmilch, Schotte), Butter (frisch, gesalzen oder eingesotten), Käse (einschliesslich Zieger und Quark)». Es fragt sich, ob das Produkt des Rekurrenten hierunter fällt.

Er macht geltend, weil es sich aus Magerkäse, Buttermilch und Molkenzieger, somit aus lauter steuerfreien Bestandteilen zusammensetze und vom Schachtelkäse in nichts als dem geringeren Fettgehalt unterscheide, müsse es ebenso wie dieser von der Warenumsatzsteuer befreit sein. Die eidg. Steuerverwaltung dagegen stellt auf den Namen des Produktes ab, wonach es kein Käse, sondern ein Käsestreckmittel bzw. Brotaufstrich sei. Entscheidend ist aber nach dem oben Gesagten weder Herstellung und Zusammensetzung des Produktes noch sein Name, sondern die Frage, ob es nach dem landläufigen Sprachgebrauch in der Aufzählung in Art. 14 Abs. 1 lit. b WUSTB enthalten ist; dabei sind freilich jene beiden Momente mit zu berücksichtigen. In Betracht fällt einzig die Warengattung «Käse»; nicht genannte Nach- und Nebenprodukte sind nicht darin einzubeziehen, während immerhin aus der Formulierung «einschliesslich Zieger und Quark» hervorgeht, dass der Gesetzgeber selbst den Begriff «Käse» nicht so eng als möglich fasst. Unbestritten ist, dass darunter nicht nur Laib-, sondern auch Schachtelkäse verstanden ist. Es ist deshalb von Bedeutung, dass der Rekurrent geltend macht, sein Produkt sei nichts anderes als Schachtelkäse mit geringerem Fettgehalt.

Seite: 231

Das wird weitgehend bestätigt durch die von der eidg. Steuerverwaltung eingeholte Auskunft der Sektion für Milch und Milchprodukte des Kriegsernährungsamtes. Daraus ergibt sich, dass das Produkt des Rekurrenten sowohl nach dem Fabrikationsverfahren als nach der chemischen Zusammensetzung als Käse anzusprechen ist und insbesondere gleich hergestellt wird wie Schachtelkäse, von dem es sich nur nach der Qualität, namentlich im Fettgehalt und in der Haltbarkeit, unterscheidet. «Es bestehen keine Kriterien, weder chemischer noch physikalischer Natur, welche die Bezeichnung Schachtelkäse ausschliessen würden.» Deren Verwendung wurde dem Rekurrenten lediglich deshalb verboten, um nicht couponfreie Produkte unter der gleichen Bezeichnung zuzulassen wie die der Rationierung unterstellten Schachtelkäse und um auch im Hinblick auf das Qualitätsprinzip eine solche Gleichstellung zu vermeiden. Aus demselben Grunde

wurden die Produkte des Rekurrenten in der Folge von der Zollbehörde in die Position Nr. 103 und nicht als Käse eingereiht. In einem Schreiben an die Oberzolldirektion erklärt die gleiche Sektion allerdings, dass das Produkt des Rekurrenten «trotz seiner äusserlichen Ähnlichkeit mit Schachtelkäse nicht die spezifischen Eigenschaften aufweist, um als Käse tarifiert werden zu können»; zur Begründung wird aber lediglich auf den Qualitätsunterschied und die Notwendigkeit, den guten Ruf der traditionellen Exportkäsesorten zu wahren, hingewiesen. Die verschiedenen Äusserungen der Sektion für Milch und Milchprodukte lassen keinen Zweifel darüber, dass «Nähr-mi» und «Mipro» im Sinne der Lebensmittelgesetzgebung, nach Zusammensetzung und Herstellungsart, Käse darstellen und nur aus Gründen, die mit der Rationierung und dem Qualitätsschutz zusammenhängen, nicht als solcher bezeichnet werden durften. Diesem Ergebnis entspricht aber auch der landläufige Sprachgebrauch, die Auffassung des kaufenden Publikums. Sie wird im wesentlichen bestimmt durch die Verwendung

Seite: 232

der Ware. Diese ist beim «Nähr-mi» durchaus gleich wie bei Schachtelkäse; es wird zwar als Brotaufstrich bezeichnet, ist aber nicht sehr gut streichbar und wird eher in dünnen Schnitten aufgelegt wie jener. «Mipro» wird verwendet wie Kochkäse; das geht deutlich aus den Rezepten hervor, wo zwar die Bezeichnung Käse streng vermieden, aber durchweg empfohlen wird, einen Teil «Mipro» und einen Teil Käse in gleicher Weise zu verwenden. Das Publikum hat denn auch nicht auf die Bezeichnungen Brotaufstrich und Käsestreckmittel abgestellt, sondern das Produkt sachlich zutreffend als einen fettarmen und deshalb couponfreien Schachtelkäse betrachtet. Nach landläufigem Sprachgebrauch steht es dem Käse jedenfalls wesentlich näher als Zieger und Quark. Damit fällt es aber unter den Begriff «Käse» im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. WUStB, der ausdrücklich auf Zieger und Quark erstreckt wird. Freilich wird es nicht besonders erwähnt wie jene Neben- oder Nachprodukte; dazu bestand jedoch so wenig Anlass wie beim gewöhnlichen Schachtelkäse, dessen Einbeziehung als selbstverständlich galt ganz abgesehen davon, dass die Aufzählung nur Warengattungen, nicht einzelne Fabrikate erwähnt und dasjenige des Rekurrenten bei ihrem Erlass noch gar nicht existierte. Aus der Formulierung «Käse (einschliesslich Zieger und Quark)» und der stillschweigenden Einbeziehung des Schachtelkäses muss geschlossen werden, dass auch ein dem Schachtelkäse ähnliches Produkt wie dasjenige des Rekurrenten inbegriffen ist, ohne besonders genannt zu werden. Die Verhältnisse liegen hier wesentlich anders als in BGE 69 I 114, wo es darum ging, ob der im Gesetz ohne jeden Zusatz verwendete Begriff «Brot» auf ein nach Form, Fabrikation und auch Grundstoff vom Brot im landläufigen Sinne verschiedenes Spezialprodukt («Knäckebrot») ausgedehnt werden könne