

S. 72 / Nr. 9 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 78 I 72

9. Urteil vom 5. April 1952 i. S. H. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Warenumsatzsteuer Ermittlung der steuerbaren Umsätze einer Bäckerei und Konditorei. Schätzung nach Ermessen, wenn die Buchhaltung zwar formell einwandfrei ist, aber in auffallendem Widerspruch zu den Erfahrungstatsachen steht, ohne dass eine ausreichende Erklärung hierfür gegeben wird.

Impôt sur le chiffre d'affaires Détermination du chiffre d'affaires imposable dans le cas d'une boulangerie-pâtisserie. Estimation par appréciation lorsque la comptabilité, bien qu'irréprochable dans sa forme, donne néanmoins des résultats qui sont avec les données de l'expérience dans une contradiction frappante et que rien n'est venu expliquer.

Imposta sulla cifra d'affari: Determinazione della cifra d'affari imponibile di una panetteria e pasticceria. Valutazione in via di apprezzamento quando il risultato della contabilità, incensurabile dal lato formale, è in contrasto manifesto con i dati dell'esperienza e il contribuente non è in grado di fornire una spiegazione plausibile per tale divergenza.

A. - Der Beschwerdeführer betreibt eine Bäckerei und Konditorei. Er ist als Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses (WUStB) im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund einer in seinem Betriebe vorgenommenen Kontrolle gelangte die eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) zum Schluss, dass die von ihm in den vierteljährlichen Abrechnungen über die Warenumsatzsteuer für die Zeit vom 1. April 1947 bis zum 30. Juni 1950 auf Grund seiner Bücher und Belege deklarierten steuerbaren Umsätze mit den tatsächlich erzielten Ergebnissen nicht übereinstimmen könnten. Sie nahm daher eine Schätzung nach Ermessen vor, wobei sie vom verbuchten Warenaufwand ausging und die branchenüblichen Verkaufszuschläge in Anrechnung brachte. Gestützt auf

Seite: 73

ihre Berechnungen fordert sie vom Beschwerdeführer für die erwähnte Zeitspanne Warenumsatzsteuern im Betrage von Fr. 1044.50 nebst Verzugszins seit dem 1. Februar 1949 nach. Der Begründung des Einspracheentscheides vom 6. Februar 1952, welcher die Forderung bestätigt, ist zu entnehmen:

a) Die Buchhaltung des Beschwerdeführers sei zwar formell einwandfrei geführt, doch bestehe zwischen den von ihm deklarierten und den auf Grund der erfahrungsmässigen Verkaufszuschläge ermittelten steuerbaren Umsätzen in dem in Frage stehenden Zeitraum eine Divergenz, die aus den Umständen nicht erklärt werden könne, wie folgende Gegenüberstellung zeige:

Geschäftsjahr: Warenaufwand (Fett, Oel, Deklarierte

Milch, Milchprodukte, Eier, steuerbare

Butter, Zucker, Nüsse, Umsätze

Mandeln, Früchtekonserven,

andere Hilfsstoffe sowie

Anteil Weissmehl) für die

Herstellung steuerbarer

Backwaren (Kleingebäck,

Pâtisserie) und Einstands-

wert der Handelswaren

(Biskuits, Schokolade usw.)

Fr. Fr.

1.4.1947-31.3.1948 26,083.40 28,668.70

1.4.1948-31.3.1949 21,477.90 24,162.65

1.4.1949-31.3.1950 18,925.40 16,798.20

66,486.70 69,629.55

Nach den buchmässigen Aufzeichnungen hätte der Beschwerdeführer somit auf den Umsätzen an Kleingebäck, Pâtisserie und Handelswaren nur einen Bruttogewinn von rund 3000 Franken erzielt, was unmöglich stimmen könne, da der Norm ein Bruttogewinn von 65,000 bis 70,000 Franken entspräche. Die EStV habe daher zu einer Schätzung schreiten müssen.

b) Den Einwänden des Beschwerdeführers, der Umsatz an Kleingebäck und Pâtisserie sei seit dem Frühjahr

Seite: 74

1947 wegen der kriegswirtschaftlichen Vorschriften über die Herstellung von Halbweissbrot und auch infolge Krankheit (Operation des Beschwerdeführers und Abwesenheit seiner lungenkranken Frau) zurückgegangen, sei bei der Schätzung Rechnung getragen worden, da auf die gebuchten Aufwendungen für die zur Herstellung steuerbarer Waren nötigen Rohstoffe abgestellt worden sei. Die geschätzten Umsätze von Kleingebäck sind Patisserie wiesen denn auch eine stark rückläufige Bewegung auf:

Geschäftsjahr 1947/48 rund Fr. 41000.-

1948/49 rund Fr. 25700.-

1949/50 rund Fr. 21800.-

c) Der Schätzung der Umsätze an Kleingebäck und Patisserie sei ein durchschnittlicher Verkaufszuschlag von 100 % (entsprechend einem Bruttogewinn von 50 %) zugrunde gelegt worden. Nach Dr. W. STÖR (Erhebungen über die Erverhältnisse von Selbständigerwerbenden für das Einschätzungsjahr 1949, S. 5, und Erhebungen über die Einkommensverhältnisse von Selbständigerwerbenden für das Einschätzungsjahr 1951, S. 8) könne für diese Produkte - bei Berücksichtigung eines Verlustes von 2 % für unverkäufliche Ware - mit Bruttogewinnen von 53 % (für 1947 und 1949) bzw. 52 0,4) (für 1948) und demgemäss mit Verkaufszuschlägen von 112,5 0/o bzw. 108 0,4) gerechnet werden. Im erfahrungsmässig festgestellten Bruttogewinn sei die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verteuerung der Einstandspreise bereits berücksichtigt. Seinem Einwand, dass der Anteil der unverkäuflichen Ware bei ihm über dem Durchschnitt liege, habe die EStV Rechnung getragen, indem sie nur einen Verkaufszuschlag von 100 % (statt durchschnittlich mindestens 110% eingesetzt habe.

d) Für Handelswaren (Biskuits, Schokolade usw.) betrage der Verkaufszuschlag erfahrungsgemäss rund 30% (vgl. STÖR, a.a.O. S. 6 und S. 9). Die EStV habe aber

Seite: 75

lediglich 25% berechnet, so dass der von ihr geschätzte Umsatz von Handelswaren (Einstandswert Fr. 22291.60) um mehr als Fr. 1000. unter dem der Erfahrungszahl entsprechenden Betrage liege. Die vom Beschwerdeführer behaupteten, aber durch nichts belegten «sehr grossen Verluste» infolge Diebstahls von Schokolade und Biskuits durch seinen Lehrling dürften Fr. 1000.- kaum erreicht haben; eine Herabsetzung des Handelswarenumsatzes wegen Diebstahls rechtfertige sich daher nicht.

B. - In seiner Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Einspracheentscheid bestreitet H. die gegen ihn erhobene Mehrforderung im vollen Umfange. Er macht geltend, er müsse darauf beharren, dass die von ihm auf Grund der Buchhaltung und der Backkontrolle deklarierten Umsatzzahlen richtig seien. Die abweichende «Bureau-Rechnung» der EStV, deren Beamte nicht über die erforderlichen praktischen Kenntnisse verfügten, sei falsch.

Bei den Handelswaren dürfe der Verkaufszuschlag höchstens mit 25 0% in Rechnung gestellt werden; für gewisse Artikel wie Krüsch betrage er sogar nur 8-10 0% der Ankaufspreis für 1 kg Weissmehl belaufe sich auf Fr. 1.35, der Verkaufspreis aber nur auf Fr. 1.50. Weit übersetzt sei auch der Verkaufszuschlag, den die EStV für Kleingebäck und Patisserie berechnet habe. «Wenn man die Teuerungen wie unverkaufte Ware abrechnet, bleiben keine 40 0%, mehr.» Die EStV habe auf den allgemeinen Rückgang der Verdienstmöglichkeiten im Bäckergewerbe und auf die besonderen Schwierigkeiten, mit denen der Beschwerdeführer zu kämpfen gehabt habe, nicht Rücksicht genommen.

C. - Die EStV beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus:

a) Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aufteilung des Umsatzes in steuerbare und steuerfreie Lieferungen entspreche offensichtlich nicht der wahren Sachlage. Nach den der Beschwerde beigelegten Rechnungsabschlüssen habe in den Geschäftsjahren 1947/48, 1948/49 und

Seite: 76

1949/50 der Mehlaufwand insgesamt Fr. 63997.32, der übrige Warenaufwand Fr. 71,648.06 betragen demgegenüber habe der Beschwerdeführer für den gleichen Zeitraum die Umsätze an steuerfreien Waren (Brot, Brötchen) mit Fr. 124,240.- und die steuerbaren Umsätze mit Fr. 69,630.- deklariert. Demnach hätte er auf den Brotumsätzen einen überdurchschnittlichen Bruttogewinn erzielt, auf den Lieferungen der übrigen Waren dagegen überhaupt keinen. Erfahrungsgemäss übersteige aber der Bruttogewinn auf Kleingebäck und Patisserie durchweg denjenigen auf Brot.

Nach den statistischen Erhebungen der EStV betrage im Bäckerei- und Konditoreigewerbe der Anteil der steuerbaren Lieferungen am Gesamtumsatz durchschnittlich um 60 0/o; er unterliege erfahrungsgemäss nur unbedeutenden Schwankungen. Die Deklarationen des Beschwerdeführers für die Zeit vom 1. April 1946 bis zum 31. März 1947 hätten diesem Verhältnis denn auch entsprochen. Dagegen wäre nach den späteren Deklarationen jener Anteil im Geschäftsjahr 1947/48 auf 40%, im Geschäftsjahr 1948/49 auf 35% und im Geschäftsjahr 1949/50 gar auf 30% gesunken. Eine solche

Strukturänderung sei an und für sich schon unwahrscheinlich im vorliegenden Fall sei sie angesichts der Aufteilung der eingekauften Waren (Mehl einerseits und übrige Rohstoffe sowie Handelswaren andererseits) geradezu unmöglich.

b) Nach den eigenen Ausführungen des Beschwerdeführers sei der für Handelswaren wie Schokolade, Konfiseriewaren und dergleichen in Rechnung gestellte Verkaufszuschlag von 25 % nicht übersetzt. Wohl werfe der Verkauf von Weissmehl und Krüsch nur einen bescheidenen Ertrag ab diese Waren seien aber in die Umsatz- und Steuerberechnung der EStV gar nicht einbezogen worden die Lieferung von Weissmehl sei ja steuerfrei.

Nach der Darstellung der Beschwerde hätte der Verkaufszuschlag für Kleingebäck und Patisserie immerhin 40% (entsprechend Bruttogewinn von knapp

Seite: 77

29%) betragen. Würde diese Behauptung - welche den eigenen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers widerspreche - zutreffen, so hätte er auf diesen Waren nur einen um Weniges höheren Bruttogewinn erzielt als auf den Handelswaren und sogar einen geringeren als auf dem Halbweissbrot, so dass es ihm gar nicht möglich gewesen wäre, die von ihm in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen durchschnittlichen Bruttogewinne auf dem gesamten Umsatz von Brot, Kleinback-, Konfiserie- und Handelswaren (1947/48: 35,7%, 1948/49: 30,5%, 1949/50: 38,2%, 1950/51: 44,2%) zu erzielen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Nach Art. 34 Abs. 1 WUStB hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich daraus die Tatsachen, welche zur Feststellung des Umfanges der Steuerpflicht von Bedeutung sind, leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Stellt sich bei einer Kontrolle (Art. 35) heraus, dass überhaupt keine oder keine zuverlässigen buchmässigen Aufzeichnungen vorhanden sind, so darf die EStV die vom Steuerpflichtigen nach Art. 25 abgelieferten Abrechnungen berichtigen und die für den Umfang der Steuerpflicht massgebenden Umsätze nach pflichtgemäsem Ermessen selbst festsetzen. Dies ergibt sich aus den Vorschriften über Buchführung und Kontrolle und aus Art. 5, wonach die EStV eine Entscheidung z. B. dann treffen kann, wenn der Steuerpflichtige die im Abrechnungs- oder Kontrollverfahren erfolgenden Beanstandungen nicht anerkennt (BGE 72 I 120). Die EStV darf auch von einer formell einwandfrei geführten Buchhaltung abweichen, wenn die daraus hervorgehenden Umsätze in auffallendem Widerspruch zu den Erfahrungstatsachen stehen, ohne dass besondere Umstände, welche dies hinreichend erklären würden, dargetan wären. In solchen Fällen ist es zulässig, auf Erfahrungszahlen abzustellen, unter der Voraussetzung, dass auf die besonderen Verhältnisse des in Frage stehenden Betriebes soweit

Seite: 78

als möglich Rücksicht genommen wird (nicht veröffentlichtes Urteil vom 8. Juni 1951 i. S. Bühler, betreffend Wehrsteuer).

2.- Die Buchhaltung des Beschwerdeführers hat in formeller Beziehung zu keinen Beanstandungen Anlass gegeben. Aber die EStV hat in überzeugender Weise dargetan, dass die steuerbaren Umsätze, welche er in seinen Abrechnungen über die in Frage stehenden Steuerperioden gestützt auf seine Bücher und Belege angegeben hat, derart weit unter den nach Massgabe branchenüblicher Verkaufszuschläge ermittelten Zahlen liegen, dass sie der wahren Sachlage nicht entsprechen können. Gegen die Ausführungen, welche hierüber im angefochtenen Entscheide gemacht werden, hat der Beschwerdeführer nichts Triftiges vorgebracht. Die von der EStV zum Vergleich herangezogenen Erfahrungszahlen sind das Ergebnis statistischer Erhebungen das Bundesgericht hat keine Veranlassung, ihre Zuverlässigkeit in Zweifel zu ziehen. Nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers hätte der durchschnittliche Verkaufszuschlag auf den steuerbaren Waren in den Geschäftsjahren 1947, 48, 1948 49 und 1949/50 nicht einmal 5 % betragen, wie sich aus der Gegenüberstellung auf S. 4 des Einspracheentscheides ergibt. In der Eingabe an das Bundesgericht sagt der Beschwerdeführer indessen, dass beim Kleingebäck und bei der Patisserie mit einem Zuschlag bis zu 40 und bei den Handelswaren mit einem solchen bis zu 25 0./O gerechnet werden könne. Er bestätigt damit selbst, dass auf seine Steuerabrechnungen kein Verlass ist. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die EStV die steuerbaren Umsätze nach Ermessen geschätzt hat.

3.- Die Richtigkeit der getroffenen Schätzung kann der Gerichtshof nur beschränkt überprüfen. Er könnte nur einschreiten, wenn der Verwaltung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen wären (Art. 104 Abs. 2 OG). Es liegen aber keine Anhaltspunkte da für vor, dass diese Voraussetzung erfüllt ist. Nichts lässt in der

Seite: 79

Tat darauf schliessen, dass die EStV bei der Schätzung erwägenswerte Gesichtspunkte übergangen oder unrichtig gewürdigt habe. Sie hat der Berechnung des auf die steuerbaren Umsätze entfallenden

Warenaufwandes die buchmässigen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers zugrunde gelegt. Bei der Ermittlung der Verkaufszuschläge aber durfte und musste sie Erfahrungszahlen heranziehen. Aus den Erwägungen des Einspracheentscheides ergibt sich, dass sie die Schwierigkeiten berücksichtigt hat, mit welchen in der in Rede stehenden Zeitspanne das Bäckerei- und Konditoreigewerbe im allgemeinen und der Beschwerdeführer im besonderen zu kämpfen hatte. Dass dies in einem offensichtlich unzureichenden Ausmasse geschehen sei, ist in keiner Weise dargetan. In der Beschwerdeschrift werden, was die Höhe der Schätzung anlangt, im wesentlichen bloss die Einwendungen erneuert, welche bereits in der Begründung des angefochtenen Entscheides widerlegt worden sind. Was neu vorgebracht wird, ist ebenfalls nicht stichhaltig, wie aus den Darlegungen in der Vernehmlassung der EStV ohne weiteres hervorgeht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen