

BGer 2C_1127/2018 vom 30. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1127_2018

FR: TF 2C_1127/2018 du 30 septembre 2019

IT: TF 2C_1127/2018 del 30 settembre 2019

Erwägungen

E. 1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Die Ausnahme von Art. 83 lit. 1 BGG greift nicht. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 42 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde ist - unter Vorbehalt der nachfolgenden Präzisierung zum Streitgegenstand (vgl. E. 3.3 hiernach) - einzutreten.

E. 2.1

Im bundesgerichtlichen Verfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) prüft das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

E. 3

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe Bundesrecht verletzt, indem sie auf ihre Beschwerde teilweise nicht eingetreten sei.

E. 3.1

Die Rückvergütung zu viel erhobener Einfuhrsteuern erfolgt nur auf Gesuch hin (vgl. MOLLARD/MAY CANELLAS, Commentaire, in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto [Hrsg.], Traité TVA, 2009, S. 1077 ff., N. 350). Es ist die anspruchstellende Partei, welche mit ihrem Gesuch über die Einleitung und den Gegenstand des Rückvergütungsverfahrens bestimmt (Dispositionsmaxime). Dieselben Grundsätze müssen aufgrund des Grundsatzes der Akzessorietät (vgl. auch E. 4.1 hiernach) zur Anwendung gelangen, wenn - wie vorliegend - auf einem von der EZV verspätet erfüllten Rückerstattungsanspruch Vergütungszinsen verlangt werden. Auch in einem solchen Fall kann die EZV der

ansprucherhebenden Partei nicht mehr und auch nichts anderes zusprechen, als im Gesuch verlangt.

Die Beschwerdeführerin irrt deshalb, wenn sie der EZV vorwirft, bei der Beurteilung ihres Gesuchs nicht auch geprüft zu haben, ob für den Zeitraum vom 22. Dezember 2014 bis zum 7. Juni 2017 Vergütungszinsen auf den zu Unrecht erhobenen Einfuhrsteuern geschuldet waren; ein solcher Antrag war im Begehren vom 20. Juli 2017 nicht enthalten und durch die EZV deshalb auch nicht zu prüfen.

E. 3.2

Die im nichtstreitigen Verfahren ergangene Verfügung bildet grundsätzlich den äussersten Rahmen des daran anschliessenden Verwaltungsrechtsstreits (vgl. CHRISTOPH AUER, Streitgegenstand und Rügeprinzip im Spannungsfeld der verwaltungsrechtlichen Prozessmaximen, 1997, S. 35 mit Hinweis). Im weiteren Verlaufe des Verfahrens kann der derart umrissene Streitgegenstand nur mehr eingeschränkt, aber nicht mehr ausgeweitet werden (vgl. Urteile 2C_882/2014 vom 13. April 2015 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 141 II 182 ; 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 2.2.4).

Vorliegend bezog sich die Ausgangsverfügung der EZV auf den bereits erwähnten Antrag der Beschwerdeführerin (Rückvergütungsbegehren vom 20. Juli 2017). Über den durch diese Verfügung abgesteckten Rahmen konnte das Bundesverwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz grundsätzlich nicht hinausgehen. Soweit die Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz - über ihr Rückerstattungsbegehren hinausgehend - auch einen Vergütungszinsanspruch für die Zeit vom 22. Dezember 2014 bis zum 7. Juni 2017 geltend machte, war es der Vorinstanz verwehrt, auf die Beschwerdebegehren einzutreten. Der entsprechende Nichteintretensentscheid der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

E. 3.3

Auch im vorliegenden Verfahren kann auf den entsprechenden Antrag nicht eingetreten werden. Zwar trifft zu, dass das Bundesgericht eine Streitsache in bestimmten Konstellationen selbst dann unter materiellen Gesichtspunkt prüft, wenn die Vorinstanz einen Nichteintretensentscheid gefällt beziehungsweise einen solchen geschützt hat; für eine solche materielle Prüfung ist aber jedenfalls vorausgesetzt, dass die Vorinstanzen die Sache im Rahmen einer Eventualbegründung auch unter materiellen Gesichtspunkten beurteilt haben (BGE 139 II 233 E. 3.2 S. 235 f.). Daran fehlt es vorliegend: Weder die EZV noch die Vorinstanz haben sich materiell dazu geäussert, ob für den Zeitraum vom 22. Dezember 2014 bis zum 7. Juni 2017 ein Anspruch auf Vergütungszins auf einem allfälligen Rückerstattungsanspruch bestand. Eine Beurteilung dieser Frage im vorliegenden Verfahren fällt deshalb ausser Betracht.

E. 4

Die Beschwerdeführerin bringt vor, entgegen der Annahme der Vorinstanz seien die gesetzlichen Voraussetzungen für die Entrichtung eines Vergütungszinses (vgl. Art. 61 MWSTG) vorliegend erfüllt.

E. 4.1

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung einer zu viel erhobenen oder nicht geschuldeten Steuer nach Art. 59 MWSTG bestimmt Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG , dass ab dem 61. Tag nach Eintreffen der schriftlichen Geltendmachung des Anspruchs bei der EZV bis zur Auszahlung ein Vergütungszins geschuldet ist. Der Vergütungszinsanspruch nach Art. 61

Abs. 1 lit. a MWSTG ist akzessorisch zum Steuerrückerstattungsanspruch nach Art. 59 MWSTG (vgl. allgemein zur Akzessorietät von Vergütungszinsen im Steuerrecht Urteil 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 3.3.2); seine Entstehung setzt begriffsnotwendig voraus, dass ein Anspruch auf Steuerrückerstattung bestanden hat. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang namentlich Art. 59 Abs. 2 MWSTG ; nach dieser Bestimmung werden zu viel erhobene bzw. nicht geschuldete (...) Steuern nicht zurückerstattet, wenn der Importeur im Inland als steuerpflichtige Person eingetragen ist und die der EZV entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Art. 28 MWSTG abziehen kann.

E. 4.2

Die Vorinstanz erwog, die Beschwerdeführerin sei im Register der mehrwersteuerpflichtigen Personen eingetragen und vollumfänglich vorsteuerabzugsberechtigt. Sie habe die Einfuhrsteuern im Rahmen ihres Vorsteuerabzugsrechts vollständig geltend machen können. Damit seien die Voraussetzungen von Art. 59 Abs. 2 MWSTG erfüllt und die Beschwerdeführerin habe keinen Anspruch auf Rückerstattung der von ihr bezahlten Einfuhrsteuern durch die EZV. Daran ändere auch nichts, dass das Verhalten der EZV nach Erlass des Bundesgerichtsurteils 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 bei der Beschwerdeführerin offenbar den Anschein erweckt habe, Anspruch auf Rückerstattung durch die EZV zu haben. Weil es schon am Rückerstattungsanspruch fehle, ergebe sich zumindest aus Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG kein Anspruch auf Ausrichtung von Vergütungszinsen. In Frage stehen könne vorliegend höchstens, ob die ESTV den Vorsteuerüberschuss rechtzeitig vergütet habe, oder ob nicht gestützt auf Art. 88 Abs. 4 MWSTG Vergütungszinsen ausgerichtet werden müssten. Die Beurteilung dieser Frage sei jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens und falle auch nicht in die Zuständigkeit der EZV, die von der Beschwerdeführerin mit dem Vergütungszinsbegehren befasst worden sei, sondern in jene der ESTV.

E. 4.3

Was die Beschwerdeführerin gegen diese überzeugende Würdigung der Vorinstanz vorbringt, ist nicht geeignet, den angefochtenen Entscheid in Frage zu stellen:

Zwar mag zutreffen, dass die Beschwerdeführerin in der Abrechnung Q3/2004 jedenfalls im Umfang von Fr. 100'285'399.40 keinen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können, wenn die EZV im Oktober 2014 nicht zu Unrecht einen Einfuhrsteuerbetrag von Fr. 100'285'399.40 nachgefordert hätte (vgl. Art. 28 Abs. 1 lit. c und Art. 28 Abs. 3 MWSTG [vor dem 1. Januar 2018: Art. 28 Abs. 4 MWSTG ; AS 2017 3575]). Gerade für solche Konstellationen soll Art. 59 Abs. 2 MWSTG jedoch verhindern, dass ein kompliziertes Rückabwicklungsverhältnis entsteht, wie es die Beschwerdeführerin offenbar herbeiführen möchte, wenn sie von der EZV einerseits Vergütungszinsen fordert und andererseits ausführt, es sei nicht ausgeschlossen, dass umgekehrt (von der ESTV) auch gegen sie noch Zinsansprüche geltend gemacht würden (vgl. Replik, S. 4) :

Hinter Art. 59 Abs. 2 MWSTG steht teleologisch der Gedanke, dass es sich für alle Beteiligten um ein "Nullsummenspiel" handelt, wenn die EZV als Teil der Zentralverwaltung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Art. 14 und 15 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 17. Februar 2010 [OV-EFD; SR 172.215.1]) zu Unrecht Einfuhrsteuern erhebt, diese Einfuhrsteuern von der ESTV als weiterem Zweig der Zentralverwaltung der Schweizerischen Eidgenossenschaft

(vgl. Art. 12 und 13 OV-EFD) in der Folge aber als Vorsteuerüberhang zurückvergütet werden. Der Mangel bei der Erhebung der Einfuhrsteuer wird durch die Zulassung des Vorsteuerabzugs durch die ESTV also gewissermassen "geheilt"; eine Rückabwicklung ist weder bei der EZV noch bei der ESTV erforderlich. Anders als die Beschwerdeführerin zu meinen scheint, steht einer solchen Betrachtungsweise auch nicht entgegen, dass für die Erhebung der Einfuhrsteuer und die Begleichung des Vorsteuerüberhangs verschiedene Behörden verantwortlich zeichnen; zwischen der Steuerpflichtigen, der EZV und der ESTV besteht mit Blick auf die Einfuhrsteuerforderung bzw. die Forderung aus einem Steuerüberhang kein Dreiecksverhältnis: Beteiligt sind lediglich zwei Rechtssubjekte, nämlich die Schweizerische Eidgenossenschaft einerseits und die Steuerpflichtige andererseits. Abgesehen von der systemimmanent kurzen Zeitspanne zwischen der (unrechtmässigen) Entrichtung der Einfuhrsteuer und der Vergütung des Vorsteuerüberhangs (Art. 86 Abs. 1, Art. 88 Abs. 1 MWSTG) ist dabei weder der Bund noch die Steuerpflichtige unrechtmässig bereichert; und für diese - wie erwähnt kurze - Zeitspanne schliesst Art. 59 Abs. 2 MWSTG einen Vergütungszinsanspruch aus.

Die von der Beschwerdeführerin geforderte Auslegung von Art. 59 Abs. 2 MWSTG , wonach der Vorsteuerabzug von der ESTV für die Entstehung des Rückerstattungsanspruchs nicht nur tatsächlich gewährt, sondern "ex tunc" betrachtet auch rechtmässig gewesen sein muss, steht damit nicht nur im klaren Widerspruch zum Gesetzeswortlaut (vgl. angefochtenes Urteil, E. 3.4.2), sondern auch zum Sinn und Zweck der Bestimmung.

E. 4.4

Zusammenfassend ist zu konstatieren, dass die Beschwerdeführerin schon deshalb keinen Anspruch auf Vergütungszinsen nach Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG geltend machen kann, weil sie mit Blick auf Art. 59 Abs. 2 MWSTG gar nie einen Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Einfuhrsteuern besass. Damit ist auch gesagt, dass die Vorinstanz den Gehalt von Art. 59 Abs. 2 MWSTG zutreffend erfasst und auf den vorliegenden Sachverhalt korrekt angewendet hat. Weitere Ausführungen zum Begriff der "Auszahlung" in Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG erübrigen sich; auch eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung ist nicht ersichtlich.

E. 5

Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die Vorinstanz sei fälschlicherweise davon ausgegangen, die EZV schulde auf den zu Unrecht erhobenen Verzugszinsen von Fr. 924'854.25 keinen Vergütungszins.

E. 5.1

Die Vorinstanz erwog diesbezüglich, ein Vergütungszins sei grundsätzlich nur geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen sei. Nur ausnahmsweise könne eine Vergütungszinspflicht auch aus dem Sinn und Zweck einer gesetzlichen Regelung durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien abgeleitet werden. Im MWSTG seien die Fälle, in denen im Zusammenhang mit der Einfuhrsteuer Vergütungszinsen auszurichten seien, abschliessend geregelt (Art. 61 MWSTG). Vergütungszinsen auf bezahlte Verzugszinsen, die seitens der EZV an die Abgabepflichtigen zurückerstattet werden müssten, seien darin nicht vorgesehen. Auch per Analogieschluss könne solches nicht hergeleitet werden; dafür müssten im MWSTG Verzugszinsen auf bereits aufgelaufene - aber nicht bezahlte - Verzugszinsen vorgesehen sein, womit der Abgabepflichtige zur Vermeidung von

Zinseszinsen gezwungen wäre, nicht nur ausstehende Abgaben, sondern auch (bisher) aufgelaufene Verzugszinsen zu bezahlen. Verzugszinsen auf bereits aufgelaufene, jedoch nicht bezahlte Verzugszinsen, seien im MWSTG jedoch nicht vorgesehen.

E. 5.2

Was die Beschwerdeführerin gegen diese Ausführungen der Vorinstanz einwendet, verfährt nicht. Im Ausgangspunkt ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die für die Entstehung einer Vergütungszinspflicht massgebende bundesgerichtliche Praxis zutreffend dargestellt hat. Dies scheint auch die Beschwerdeführerin so zu sehen; insoweit kann deshalb auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. E. 2.5.1 des angefochtenen Entscheids; BGE 143 II 37 E. 5.3 S. 45 f.). Wie die Vorinstanz mit Blick auf diese bundesgerichtliche Praxis zutreffend festhält, besteht im MWSTG keine gesetzliche Grundlage dafür, auf Verzugszinsen, die zu Unrecht eingefordert worden sind, Vergütungszinsen einzufordern; der in diesem Zusammenhang abschliessende Art. 61 MWSTG sieht solches nicht vor. In Frage kommt also zum vornherein nur, eine allfällige Vergütungszinspflicht durch Analogieschluss zu rechtfertigen. Auch insoweit ist das angefochtene Urteil aber nicht zu beanstanden: Die durch Analogieschluss begründete Pflicht zur Entrichtung von Vergütungszinsen beruht auf der Prämisse, dass Steuerpflichtige bei verspäteter Zahlung einer Steuerforderung Verzugszinsen schulden würden, und sie deshalb umgekehrt auch Vergütungszinsen beanspruchen können, wenn sie auf Verfügung hin zur Vermeidung von Verzugszinsfolgen einen überhöhten Steuerbetrag bezahlt haben (BGE 143 II 37 E. 5.3 S. 45 f.). Wendet man diese Kriterien auf die vorliegende Konstellation an, sind die Voraussetzungen für die Annahme einer Vergütungszinspflicht nicht erfüllt: Anders als bei einer verspäteten Zahlung der Einfuhrsteuer als solcher (vgl. Art. 57 Abs. 1 MWSTG) fallen für die verspätete Bezahlung des Verzugszinses nach der gesetzlichen Konzeption keine weiteren Zinsfolgen an. Mit der Bezahlung der Einfuhrsteuerforderung ist der Zinsenlauf endgültig gestoppt. Entsprechend fehlt es an der für die Annahme einer Vergütungszinspflicht erforderlichen Zwangslage.

E. 5.3

Das angefochtene Urteil ist zusammengefasst auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

E. 6

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet, soweit darauf überhaupt einzutreten ist (vgl. E. 3.3 hiervor). Die Beschwerdeführerin trägt die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die EZV hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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