

BVGer A-4351/2008 vom 13. Januar 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-01-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4351_2008

FR: TAF A-4351/2008 du 13 janvier 2009

IT: TAF A-4351/2008 del 13 gennaio 2009

Regeste

Zölle

Erwägungen

E. 1.1

Entscheide der OZD können gemäss Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Mai 2007 sind das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie die dazugehörige Verordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) in Kraft getreten. Zollveranlagungsverfahren, die zu diesem Zeitpunkt hängig waren, werden gemäss Art. 132 Abs. 1 ZG nach dem bisherigen Recht und innerhalb der nach diesem gewährten Frist abgeschlossen. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb der (alten) Zollrechtsordnung (vgl. Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287 und BS 6 465] sowie der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [aZV, AS 42 339 und BS 6 514]).

E. 2.1

Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt der Zollpflicht (vgl. Art. 1 Abs. 1 aZG). Gemäss Art. 1 Abs. 2 aZG umfasst die Zollpflicht die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht). Der Zollmeldepflicht unterliegt, wer eine Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber (Art. 9 Abs. 1 aZG). Die Zollzahlungspflicht entsteht mit Bestätigung der Annahme der Zolldeklaration (Art. 11 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 35 aZG) und liegt dem Zollmeldepflichtigen, den übrigen in Art. 9 aZG genannten Personen, sowie demjenigen ob, für dessen Rechnung die Ware eingeführt worden ist (Art. 13 Abs. 1 aZG). Der Gesetzgeber zog den Kreis der Zollzahlungspflichtigen somit weit. Dadurch soll die Einbringlichkeit der Abgabenerforderung erleichtert werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2A.199/2004 vom 15. November 2004 E. 2.1.3; BGE 107 Ib 198 E. 6a; BGE 89 I 542 E. 4; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 9. Februar 1981 [ZRK 1979-261]), deren Erfolg insbesondere dann gefährdet ist, wenn die Forderung der Zollbehörde infolge

fehlender internationaler Rechtshilfe in Fiskalsachen im Ausland nicht zwangsvollstreckt werden kann. Greift die Zollbehörde vorab auf den inländischen Zollzahlungspflichtigen, kann dieser seine auf Zivilrecht gründende Rückgriffsforderung im Ausland verfolgen. Auftraggeberin im Sinn von Art. 9 Abs. 1 aZG ist zunächst die Vertragspartei, welche mit dem Warenführer den Frachtvertrag (Art. 440 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) abschliesst oder den Spediteur mit der Warenversendung betraut (Art. 439 OR). Ausserdem gilt als Auftraggeber jede Person, welche den Warentransport tatsächlich veranlasst (Urteil des Bundesgerichts 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.3.2; BGE 89 I 542 E. 4; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1972 i.S. Sch.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3044/2008 vom 20. Juni 2008 E. 2.1). Ob der inländische Mieter die Warenbewegung auch dann tatsächlich veranlasst, wenn seine Tätigkeit sich auf den blossen Vertragsabschluss mit dem ausländischen Vermieter beschränkt, kann dahingestellt bleiben, denn nach zutreffender Auslegung von Art. 13 Abs. 1 aZG erfolgt die Wareneinfuhr auf seine Rechnung. Umgekehrt haftet der ausländische Vermieter im selben Masse, weil die Ware auf seine Rechnung ausgeführt bzw. in die Schweiz eingeführt wird. Beide Personen sind daher zollzahlungspflichtig. Dieser Schluss ist sowohl vom Sinn des Gesetzes als auch von der Interessenlage der Beteiligten her geboten: im Interesse der Vollstreckung der Zollabgabe ist der Kreis der Zahlungspflichtigen in dem Sinn weit zu ziehen, als die an der Erfüllung des der Warenbewegung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts wirtschaftlich interessierten Personen für die Zollabgaben haften (vgl. BGE 110 Ib 306 E. 2; BGE 107 Ib 198 E. 6b bezüglich eines Veräusserungsgeschäfts; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3044/2008 vom 20. Juni 2008 E. 2.1; Entscheid der ZRK vom 8. Oktober 1998 [ZRK 1998-002] E. 6a/aa). Zusammenfassend ergibt sich, dass im internationalen Distanzgeschäft der ausländische Vermieter und der inländische Mieter einer Ware als Personen gelten, für deren Rechnung die Ware aus- bzw. eingeführt wird.

E. 2.2

Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 295 E. 5a; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; MARKUS REICH, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/1995, S. 329 ff.). Das Steuergut der Mehrwertsteuer ist der Endverbrauch. Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis, bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.1.1, A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.1). Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 19. April 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.127 E. 3.a/aa). Die Mehrwertsteuer ist folglich, im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer, welche eine Einphasensteuer auf Grossistenstufe darstellte, als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet. Auf jeder Umsatzstufe soll (lediglich) der vom jeweiligen Unternehmer geschaffene «Mehrwert» erfasst werden. Der Vorsteuerabzug, in Art. 38 ff. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR

641.20) geregelt, ist somit ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer. Der Steuerpflichtige hat zwar die Steuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten. Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Steuer abziehen, welche ihm von andern Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV (Entscheid der SRK vom 19. April 2004, a.a.O., E. 3.a/bb). Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Mehrwertsteuer bei den steuerpflichtigen Unternehmen ein Durchlaufposten sein soll. Nicht die Steuerpflichtigen sollen vom Ziel des Steuergesetzgebers her gesehen mit Mehrwertsteuer belastet werden, sondern die Endverbraucher (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 75; BGE 123 II 385 E. 8). Steuerträger sollen folglich die Endverbraucher bzw. die Nicht-Steuerpflichtigen sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.2; RIEDO, a.a.O., S. 19). Nach dem Konzept der Mehrwertsteuer soll daher das steuerpflichtige Unternehmen die Mehrwertsteuer auf den Nicht-Steuerpflichtigen überwälzen, der keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann. Ausser in den vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Fällen (vgl. Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG) kann der Nicht-Steuerpflichtige die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer somit nie in Abzug bringen bzw. zurückfordern (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.1.2).

E. 2.3.1

Die in Art. 72 bis 84 MWSTG (in der vorliegend relevanten Fassung vom 23. Dezember 1999) geregelte Einfuhrsteuer ergänzt die Inlandumsatzsteuer. Eine konsequente Erfassung aller Umsätze mit der Mehrwertsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip verlangt diese Ergänzung. Andernfalls würden alle eingeführten Güter zunächst steuerfrei bleiben. Dies würde zu einer Bevorteilung von Importgütern gegenüber den im Inland hergestellten Gütern führen, sofern die Importgüter von der Steuer des ausländischen Ursprungslandes entlastet werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1802; Reginald A. Derks, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 1 vor Art. 72; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Januar 2008, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 801). Die Einfuhrsteuer wird im Rahmen der Zollabfertigung zusammen mit dem Zoll und den übrigen Abgaben von der EZV erhoben (Art. 82 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3.2

Der Einfuhrsteuer unterliegt die Einfuhr von Gegenständen ins Inland (Art. 73 Abs. 1 MWSTG). Damit sieht das Mehrwertsteuerrecht für die Steuer auf der Wareneinfuhr ein anderes Steuerobjekt vor als die Inlandsteuer. Es genügt grundsätzlich die räumliche Bewegung einer Ware über die Zollgrenze. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1839; RIEDO, a.a.O., S. 4; Entscheide der ZRK vom 13. November 1997, in ASA 66 S. 590 E. 3b und vom 17. März 1998, in ASA 68 S. 89 E. 3b/bb).

E. 2.3.3

Steuerpflichtig ist bei der Einfuhrsteuer der Zollzahlungspflichtige, wie er in Art. 13 aZG umschrieben wird (Art. 75 Abs. 1 MWSTG). Das sind in erster Linie die Zollmeldepflichtigen. Beauftragt der Zollmeldepflichtige einen Dritten mit der Zollabfertigung, gehört auch dieser, unter Vorbehalt der Bestimmungen von Art. 75 Abs. 2 MWSTG, zum Kreis der Zollmeldepflichtigen und damit zu den Zollzahlungspflichtigen (vgl. oben E. 2.1). Die Zollzahlungspflichtigen sind steuerpflichtig für alle Einfuhren von Gegenständen ohne Rücksicht darauf, ob sie Lieferant oder Abnehmer eines Gegenstandes, Eigentümer, Händler oder Konsument sind; entscheidend ist nur, ob sie die Voraussetzungen von Art. 13 aZG erfüllen oder nicht. Nicht von Bedeutung ist überdies, ob der Zollzahlungspflichtige als MWST-Pflichtiger im Inland registriert ist (CAMENZIND/VALLENDER/HONAUER, a.a.O., Rz. 1900; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 220; RIEDO, a.a.O., S. 4, 172; vgl. auch oben E. 2.1).

E. 2.4.1

Die Einfuhrsteuer verfolgt grundsätzlich das gleiche Ziel wie die Inlandsteuer, das heisst namentlich die Belastung des Endkonsums mit der Steuer (RIEDO, a.a.O., S. 5). Erfolgt die Einfuhr durch einen im Inland steuerpflichtigen Unternehmer, steht diesem das Vorsteuerabzugsrecht in der Höhe der Einfuhrsteuer zu (Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Die auf seinem Umsatz lastende Steuer überwälzt er weiter, bis sie schliesslich vom Endverbraucher getragen wird. Führt ein im Inland nicht Steuerpflichtiger die Ware ein, ist er entweder gleich selbst der die Steuer tragende Endverbraucher oder er wird andernfalls bestrebt sein, die Einfuhrsteuer auf den Abnehmer verdeckt zu überwälzen (Entscheid der ZRK vom 21. Januar 1999 [ZRK 1998-003] E. 3b).

E. 2.4.2

Die Frage der Steuerüberwälzung ist in Art. 37 Abs. 6 MWSTG geregelt. Diese Bestimmung geht davon aus, dass für die Beurteilung der Zivilrichter zuständig ist bzw. dass damit eine Frage betroffen ist, deren Beurteilung ausschliesslich gestützt auf das Zivilrecht und nicht auf das öffentliche Recht zu erfolgen hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.4 und A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 3.2). Der Grundsatz der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 2 MWSTG) verlangt, das Mehrwertsteuerrecht so auszugestalten, dass die Überwälzung der Steuer nicht erschwert, sondern erleichtert wird (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 75). Dabei handelt es sich - wie bei den übrigen Rechtsgrundsätzen - lediglich um eine Leitlinie für Gesetzgeber und Verwaltung, aus denen weder die Verwaltung noch die Steuerpflichtigen irgendwelche Rechte ableiten können (DANIELLE YERSIN, La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA], in: ASA 68 S. 698). Ebenso wenig, wie aus diesem Grundsatz ein Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Gemeinwesen auf Überwälzung der Steuer entsteht (BGE 123 II 385 E. 8), kann daraus ein Anspruch des Verbrauchers abgeleitet werden, wonach der Steuerpflichtige Steuern, die er zu Unrecht bezahlt hat, dem Leistungsempfänger zurückzuerstatten hat. Aus Art. 37 Abs. 6 MWSTG ist abzuleiten, dass die Steuerüberwälzung ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem, staatlichem Handeln entzogen ist (Urteile des Bundesgerichtes 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.2.1, vom 3. August 2000, veröffentlicht in ASA 69 S. 894 E. 2c/aa; BGE 123 II 385 E. 8; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.3.2).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, die C._____AG sei als Warenführerin von und auf Rechnung der B._____ beauftragt worden, die Eisenbahnwagen nach Raron zu transportieren, um sie dort vereinbarungsgemäss der "X._____" zur Verfügung zu stellen. Deshalb seien einzig die B._____ und die C._____AG, nicht aber die Beschwerdeführerin zollmelde- und zollzahlungspflichtig (Beschwerde Rz. 17). Den Akten (Beilagen 9/3 und 9/4 der OZD) ist hingegen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin den Mietvertrag mit der B._____ über die Eisenbahnwagen abschloss. Zur Einfuhr der 26 Eisenbahnwagen bedienten sich die Parteien unbestrittenermassen der C._____AG als Warenführerin (Beschwerde Rz. 17). Die Beschwerdeführerin ist als Mieterin der Eisenbahnwagen zweifellos an der Erfüllung des der Warenbewegung zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes wirtschaftlich interessiert. Nach der Rechtsprechung (E. 2.1) ist sie in der Folge zollmelde- als auch zollzahlungspflichtig. Offen bleiben kann, ob die Beschwerdeführerin zivilrechtlich als Auftraggeberin der Einfuhr der Eisenbahnwagen zu qualifizieren ist. Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin, wenn sie aus der Offerte vom 22. Dezember 2000 ("Mise en conformité douane [par B._____] à la charge du locataire", Beilage 9/3 der OZD) oder der Ziffer 4 der Bestellung vom 6. Juni 2001 ("Zollabfertigung zu Lasten des Mieters", Beilage 9/4 der OZD) argumentiert, es lasse sich daraus eine "interne" Übernahme von Zöllen und Steuern ableiten. Die entsprechende Vereinbarung beinhaltet lediglich die Kosten der Zollabfertigung von Euro 34.61 für den ersten und Euro 4.88 für die folgenden Bahnwagen, nicht hingegen die Frage, welche Partei den Zoll und die Mehrwertsteuern zu tragen hat, was ohnehin letztlich - wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt - eine interne zivilrechtliche Frage zwischen den Parteien darstellt und auf die Zollmelde- und Zollzahlungspflicht keinen Einfluss hat. Die Beschwerdeführerin hat damit als Zollmelde- und Zollzahlungspflichtige die Abgaben (Zoll und Mehrwertsteuer) auf der Einfuhr der 26 Bahnwagen zu tragen (vgl. oben E. 2.3).

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, sie habe im fraglichen Zeitraum schon Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 949'701.--, und davon Fr. 554'096.-- für die Miete von Bahnwagen, abgeführt (Beilage 9/12b der OZD). Lediglich ergänzend sei darauf hingewiesen, dass es sich bei der von der steuerpflichtigen Beschwerdeführerin angeführten Mehrwertsteuer um die Steuer für Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland handelt (Beilage 9/12b, Beiblatt S. 1 und Anhang 2 der OZD), sich diese Umsatzsteuer mithin auf Art. 5 Bst. d MWSTG stützt (zur Steuer auf dem Umsatz im Inland vgl. oben E. 2.2). Damit stellt sie keine von der zuständigen Zollverwaltung gestützt auf Art. 73 ff. MWSTG erhobene Steuer auf Einfuhren dar (vgl. dazu oben E. 2.3). Die Zollverwaltung hat die Einfuhrsteuer von Gesetzes wegen einzufordern; sie kann nicht im Hinblick auf angebliche, von der Beschwerdeführerin behauptete "Redundanzen" (vgl. Rz. 23 der Beschwerde) darauf verzichten. Wieweit die Beschwerdeführerin für die Einfuhrsteuer das Vorsteuerabzugsrecht geltend machen (oben E. 2.4.1) oder die Steuer überwälzen (oben E. 2.4.2) kann, ist nicht die Frage der Erhebung durch die zuständige Zollverwaltung bei der Einfuhr der Ware, und bildet auch nicht Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren.

E. 3.3

Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf ihre reduzierte Mehrwertsteuerpflicht (Rz. 24 der Beschwerde); sie lässt aber offen, wieviel diese Reduzierung allenfalls

ausmachen würde. Den von der Beschwerdeführerin angerufenen Unterlagen (Beilagen 9/13 und 9/14-16 der OZD) lässt sich keine Vereinbarung mit der ESTV oder der Zollverwaltung über reduzierte Einfuhrsteuern ableiten. Der Nachtrag Nr. 1 zur Vereinbarung vom 5. Juli 2000 (Beilage 9/13 der OZD) verweist lediglich auf eine separate Vereinbarung zwischen ihr und der ESTV. Die Detailregelungen (Beilagen 9/14-16 der OZD) beinhalten Vereinbarungen betreffend die Besteuerung des Eigenverbrauchs und die Vorsteuerabzüge auf dem Inlandumsatz, aber nicht die Fragen des Steuersatzes der Einfuhrsteuern auf Rollmaterial. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die ungekürzte Einfuhrsteuer zu entrichten hat.

E. 4

Aus den dargelegten Gründen ist die Beschwerde abzuweisen; zu Recht hat die zuständige Zollverwaltung auf der Einfuhr der 26 Eisenbahnwagen die Zollabgaben und die Mehrwertsteuer von der Beschwerdeführerin erhoben. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 6'000.-- (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) sind ihr deshalb aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist unter diesen Umständen nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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