Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.242/2006 /zga

Urteil vom 2. Februar 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Wurzburger, Müller, Karlen,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher
Patrick Raedersdorf,

gegen

Eidgenössische Oberzolldirektion,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Eidgenössische Zollrekurskommission,
p.A. Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 3000 Bern 14.

Gegenstand
Zolltarif/Steuersukzession,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission
vom 15. März 2006.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG, vormals A._____ AG/B._____ SA, bezweckt den Import und Export sowie die Vermittlung von und den Handel mit Lebensmitteln und industriellen Rohstoffen aller Art. Seit langem importiert sie bzw. ihre Vorgängerin Fruchtsaftkonzentrate aus Deutschland und verkauft diese weiter an Schweizer Produzenten. Nach einer im Mai 1997 erfolgten Revision einer für die B._____ SA bestimmten Sendung Ananassaft- und Fruchtmischsaftkonzentrat kam die Oberzolldirektion zum Schluss, diese beiden Konzentrate seien nicht unter der deklarierten Tarifnummer 2009, sondern unter der Nummer 2106 einzureihen. Daher wurde am 28. Oktober 1999 von der B._____ SA eine Abgabedifferenz über Fr. 12'854.80 nachbezogen, wogegen das Unternehmen nichts einwendete. Weitere Importe der zwei fraglichen Konzentrate unter der Tarifnummer 2009 (vom 22. Januar 1996 bis 27. Oktober 1998) wurden im Juli 2000 bei einer zolldienstlichen Untersuchung am Sitz der X._____ AG festgestellt; diese war aus einer bereits im Jahr 1998 durchgeführten Umstrukturierung der B._____-Gruppe hervorgegangen. Am 19. Oktober 2000 stellte die Zollkreisdirektion Basel der X._____ AG einen Nachbezug von Fr. 719'312.90 in Aussicht. Auf deren Ersuchen anerkannte die Zollbehörde am 28. Juni 2001 zwar die Einreihung des Ananassaftkonzentrats unter die Tarifnummer 2009, hielt aber in Bezug auf das Fruchtmischsaftkonzentrat an der Tarifnummer 2106 fest und verfügte einen Nachbezug von nunmehr Fr. 481'142.40. Gegen diese Verfügung gelangte die X._____ AG an die Oberzolldirektion. Diese wies die Beschwerde am 16. September 2002 ab und setzte den Nachbezugsbetrag aufgrund eines nicht berücksichtigten Imports (Fruchtmischsaftkonzentrat) auf neu Fr. 481'461.40 fest, wobei sie dem Unternehmen zuvor Gelegenheit gab, zu dieser Erhöhung Stellung zu nehmen, was dieses auch tat.
B.

Die X._____ AG zog den Entscheid der Oberzolldirektion weiter an die Eidgenössische Zollrekurskommission. Diese wies die Beschwerde am 15. März 2006 ab und bestätigte das angefochtene Urteil.
C.
Am 29. April 2006 hat die X._____ AG beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den Entscheid der Zollrekurskommission aufzuheben.
Die Oberzolldirektion beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Zollrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. In Replik und Duplik halten die Beschwerdeführerin und die Oberzolldirektion an ihren Standpunkten fest. Die Zollrekurskommission hat auch auf eine zweite Stellungnahme verzichtet.

Innert Frist hat die Beschwerdeführerin die vom Instruktionsrichter verlangten Beweismittel in Bezug auf die Umstrukturierung der B._____-Gruppe eingereicht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten (AS 2006 1243). Da der angefochtene Entscheid vorher ergangen ist, richtet sich das Verfahren noch nach dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist gegen ein Urteil der Eidgenössischen Zollrekurskommission erhoben worden und somit nach Art. 97 f. OG grundsätzlich zulässig, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (vgl. Art. 99 ff. OG). Unzulässig ist dieses Rechtsmittel gemäss Art. 100 Abs. 1 lit. h OG auf dem Gebiet der Zölle gegen Verfügungen über deren Veranlagung, soweit diese von der Tarifierung oder der Gewichtsbemessung abhängt. Die beiden Kriterien eignen sich im Hinblick auf ihren "technischen" Charakter nicht für eine Überprüfung durch das Bundesgericht. Gegenstand der Gewichtsbemessung ist die Feststellung der Warenmenge. Als Tarifierung ist die Subsumtion eines Tatbestands unter eine Position des Zolltarifs bzw. einen bestimmten Zollansatz zu verstehen; darum geht es auch dann, wenn ausser der Nummer des Zolltarifs andere zollrechtliche Bestimmungen anwendbar sind. Von der rechtlichen Qualifikation lässt sich die Feststellung des Sachverhalts nicht trennen, so dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde insofern erst recht ausgeschlossen ist (vgl. zum Ganzen BGE 119 Ib 103 E. 1a S. 106 f.; 115 Ib 202 E. 2b S. 204).
1.3 Soweit die Beschwerdeführerin die Tarifierung der von ihr bzw. ihrer Vorgängerin eingeführten Waren beanstandet, ist auf die Beschwerde demnach nicht einzutreten. Das gilt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch für die damit im Zusammenhang stehenden Verfahrensrügen sowie für die Rüge der unrichtigen Sachverhaltsfeststellung; im Übrigen ist insofern auch nicht auf ihre Beweisanträge einzugehen, wonach ein Experte zum streitigen Erzeugnis einzuvernehmen und vom Bundesamt für Landwirtschaft eine entsprechende Stellungnahme einzuholen sei. Anders verhält es sich jedoch hinsichtlich der mit der Beschwerde ebenfalls aufgeworfenen Frage, ob die Beschwerdeführerin für die streitigen Zollverbindlichkeiten haftet. Diese Frage kann dem Bundesgericht mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterbreitet werden, da sie mit der Frage der Tarifierung nichts zu tun hat und ein anderer Ausschlussgrund nicht besteht. Insoweit ist auf die Beschwerde somit einzutreten.
1.4 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Es wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist durch die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht eingeschränkt (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 34 E. 1c S. 36, mit Hinweis).
2.
2.1 Eine Abgabe ist ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden ist (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR; SR 313.0]). Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der

zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR); dieser haftet selbst dann, wenn er nichts von der falschen Deklaration wusste. Ein Verschulden und eine Strafverfolgung sind nicht Voraussetzung der Nachleistungspflicht; es genügt, dass sich der unrechtmässige Vorteil - infolge Nichtleistung der Abgabe - in einer entsprechenden Widerhandlung im objektiven Sinn begründet (ASA 70 S. 330 E. 2a; Urteile 2A.82/2005 vom 23. August 2005, E. 2.1; 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004, E. 3.3, je mit Hinweis auf BGE 107 Ib 198 E. 6c S. 201; vgl. auch BGE 129 II 160 E. 3.2 S. 167, mit Hinweisen; Urteil 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999, E. 4b und c). Eine solche Zollübertretung begeht u.a., wer in einem Verzollungsauftrag eine unrichtige Tarifnummer angibt oder die Ware gemäss einer solchen bezeichnet und dadurch bewirkt, dass
eine zollpflichtige Ware zu niedrig deklariert wird (Art. 74 Ziff. 15 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG; SR 631.0]).
2.2 Zu den Nachleistungspflichtigen gehören der Zollzahlungspflichtige im Sinne von Art. 13 ZG, das heisst derjenige, der die Ware über die Grenze bringt, und der Auftraggeber (Art. 9 ZG) sowie derjenige, für dessen Rechnung die Waren eingeführt worden sind. Diese Personen haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag; sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie selber aus der Widerhandlung nicht persönlich profitiert haben (Urteile 2A.82/2005 vom 23. August 2005, E. 2.1.1; 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004, E. 3.3.1).
2.3 In Rechtsprechung und Lehre ist unbestritten, dass Steuernachfolge im Allgemeinen dann eintritt, wenn das bisherige Unternehmen wegfällt und eine Gesamt- oder Einzelnachfolge von Aktiven und Passiven einer Unternehmung erfolgt. Rechtsfolge der Steuersukzession ist der Eintritt des Nachfolgers in alle Rechte und Pflichten des bisherigen Steuerpflichtigen. Dazu gehören neben der Haftung für die Steuerschulden sämtliche Verfahrens- und materiellen Rechte und Pflichten für die übernommene Unternehmung (ASA 75 S. 171 E. 2.2; 45 S. 539 E. 1b/bb; Urteil 2A.66/1999 vom 22. März 1999, E. 2, vgl. auch StR 52/1997 S. 306, 2A.382/1994, E. 2a und b). Im Zollgesetz ist die Abgabesukzession in Art. 13 Abs. 2 geregelt. Danach geht beim Tod eines Zollzahlungspflichtigen die Zollzahlungspflicht auf seine Erben über, auch wenn die Ansprüche zur Zeit des Todes noch nicht festgestellt waren. Die Erben haften solidarisch bis zum Betrag der Erbschaft, soweit die Schuld nicht durch Zollpfand gedeckt ist. In Bezug auf Umstrukturierungen von Unternehmen kennt das geltende Zollgesetz indes keine ausdrückliche Regelung (siehe dagegen Art. 70 Abs. 6 des neuen, aber noch nicht in Kraft getretenen Zollgesetzes vom 18. März 2005 [vgl. BBl 2005 S. 2285,
2308]).
3.
3.1 Die Gesellschaften der B._____-Gruppe wurden Ende der Neunzigerjahre umstrukturiert. Neben der B._____ SA (vorher A._____ AG) bestand früher bereits eine Firma X._____ AG. Beide Unternehmen waren hundertprozentige Tochtergesellschaften der seit April 1992 im Handelsregister eingetragenen B._____ Holding AG. Ende 1997 entschloss sich die B._____ SA zur Umstrukturierung. Zuerst wurde die X._____ AG in X._____ Old AG umfirmiert. Sodann absorbierte die B._____ Holding AG (rückwirkend) per 1. Januar 1998 die beiden Tochtergesellschaften B._____ SA und X._____ Old AG. Im Fusionsvertrag vom 15. Juni 1998 wurde u.a. festgehalten, dass die übernehmende B._____ Holding AG durch die Fusion in sämtliche Rechte und Pflichten der in Auflösung stehenden B._____ SA und X._____ Old AG eintrete. Sie übernehme als Universalsukzessorin die unbeschränkte selbstschuldnerische Garantie für die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen gegenüber Dritten (inkl. allenfalls unbekannter Eventualverpflichtungen) der in Auflösung stehenden Gesellschaften. Gleichzeitig wurde per 1. Januar 1998 die Firma der B._____ Holding AG in B._____ SA geändert. Schliesslich wurde die Beschwerdeführerin am 15. Juni 1998 als X._____ AG neu gegründet. Sie übernahm gestützt auf einen Sachübernahmevertrag gleichen Datums und eine Spaltungsbilanz per 31. Dezember 1997 von der ehemaligen B._____ Holding AG diverse, entsprechend bestimmte Aktiven und Passiven. Nach der Umstrukturierung verblieben somit die Beschwerdeführerin (X._____ AG) und die B._____ SA. Zwar werden die diesbezüglichen (rechtlichen) Schlussfolgerungen der Vorinstanz grösstenteils beanstandet; der Sachverhalt der Umstrukturierung als solcher ist aber unbestritten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 OG). Insofern erübrigt sich im Übrigen auch die beantragte Parteieinvernahme des Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin.
3.2 Die Vorinstanz hat festgestellt, dass in den vom 15. Juni 1998, dem Datum des Fusions- und Sachübernahmevertrags, an ausgestellten Einfuhrzollausweisen die Beschwerdeführerin als Importeurin aufgeführt ist. Für diese Abrechnungen habe die Zollverwaltung sie zweifellos zu Recht als Zollzahlungspflichtige erfasst. Das gleiche müsse für die vom 1. Januar bis zum 15. Juni 1998 ausgestellten Einfuhrzollausweise gelten, die zum

Teil ebenfalls auf die X._____ AG lauten, da diese Lieferungen aufgrund der per 1. Januar 1998 rückwirkenden Verträge als auf Rechnung der Beschwerdeführerin eingeführt zu gelten hätten, was nach Art. 13 Abs. 1 ZG die Zollzahlungspflicht nach sich ziehe. Dagegen wird in der Beschwerde nichts vorgebracht, weshalb diese insoweit zum vornherein abzuweisen ist. Das Problem der Abgabesukzession stellt sich für diese Einfuhren gar nicht.

3.3
3.3.1 Was die weiter zurückliegenden, von der (alten) B._____ SA veranlassten Einfuhren anbelangt, kommt die Vorinstanz zum Schluss, es liege im Verhältnis zur Beschwerdeführerin keine Abgabesukzession vor. Diese hafte jedoch aufgrund von Art. 12 Abs. 2 VStrR, da sie infolge der Nichtentrichtung der streitigen Abgaben durch die Umstrukturierung in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt sei; wäre die Abgabe korrekt entrichtet worden, wären ihr nämlich bei der Abspaltung entsprechend weniger flüssige Mittel zugeteilt worden.
3.3.2 Diese Erwägungen beanstandet die Beschwerdeführerin mit einem gewissen Recht. Dass sie durch die Umstrukturierung direkt oder indirekt in den Genuss des Vorteils gekommen ist, ist zwar durchaus möglich. Aus den vorliegenden Akten ergibt sich dies jedoch nicht mit hinreichender Sicherheit. Mit der Abspaltung ging die (neue) B._____ SA, die infolge der Fusion allenfalls Steuernachfolgerin der Importeurin, der alten B._____ SA, geworden war, nicht unter. Sie hat nur einzelne Aktiven und Passiven in die (neue) X._____ AG eingebracht. Im Zeitpunkt der Umstrukturierung war nicht bekannt und konnte nicht vorausgesehen werden, dass die Zollverwaltung für die vorangehende Zeit Zollnachforderungen erheben würde. Die damals erstellten Bilanzen enthielten daher keine Rückstellung für solche Forderungen und auch keinen Hinweis auf entsprechende Eventualverbindlichkeiten; sie mussten es auch nicht. Unter diesen Umständen bleibt aber offen, nach welchen Gesichtspunkten die Aktiven und Passiven zwischen der B._____ SA und der X._____ AG aufgeteilt worden wären, wenn die Zollnachforderungen von der alten oder der neuen B._____ SA bereits bezahlt oder für die geltend gemachten Nachforderungen Rückstellungen gebildet worden
wären. Die diesbezüglichen Annahmen der Vorinstanz sind eher spekulativ. Insofern eine Zahlungspflicht der Beschwerdeführerin zu bejahen, erscheint damit zweifelhaft.
3.4 Indessen hat die Beschwerdeführerin ihre Passivlegitimation im Verfahren vor der Oberzolldirektion und in demjenigen vor der Rekurskommission nicht bestritten, sondern stets nur die Tarifierung beanstandet. Sie ging offensichtlich selber davon aus, sie sei die Rechtsnachfolgerin bzw. die Steuersukzessorin der (alten) B._____ SA, welche die streitigen Importe veranlasst hatte, allenfalls die gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR Verpflichtete. Jedenfalls erweckte sie bei der Zollverwaltung einen entsprechenden Anschein, indem sie sich auf das Verfahren der Zollverwaltung einliess, in deren Verlauf sie Stellungnahmen einreichte und an Gesprächen mit den Zollbehörden teilnahm, ohne je geltend zu machen, die von diesen erhobene Nachforderung betreffe sie nicht. Sie verstärkte diesen Anschein noch, indem sie sich beispielsweise in ihrer Eingabe vom 31. Januar 2001 an die Zollkreisdirektion Basel als "X._____ AG (früher A._____ AG/B._____ SA)" bezeichnete. Zur Konfusion trug bei, dass sich die Firmennamen vor und nach der Umstrukturierung nicht unterscheiden und auch die Beschwerdeführerin selber bzw. die anderen Gruppengesellschaften diese Namen nicht immer deutlich unterschieden, so etwa bei der Übertragung der Zollbürgschaft
von der alten auf die neue X._____ AG. Hätte sich die Beschwerdeführerin nachträglich, nachdem die Ansprüche gegen die wahre Verpflichtete möglicherweise bereits verjährt gewesen wären und deshalb nicht mehr hätten geltend gemacht werden können, selber darauf berufen, dass sie in Wirklichkeit nicht Abgabeschuldnerin sei, wäre ihr zweifellos entgegengehalten worden, ihr Verhalten sei rechtsmissbräuchlich. Unter diesen Umständen bestand aber auch für die Vorinstanz kein Anlass, die Frage der Passivlegitimation der Beschwerdeführerin von sich aus aufzugreifen. Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV), der auch im Verfahren gilt und wonach u.a. Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten so zu interpretieren sind, wie die jeweils andere Seite sie nach diesem Grundsatz verstehen durfte (vgl. BGE 126 II 97 E. 4b S. 104; 129 II 361 E. 7.1 S. 381), schliesst es auch für die Gerichtsbehörden aus, die Qualität der Beschwerdeführerin als Abgabeschuldnerin in Zweifel zu ziehen. Demnach erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt im Ergebnis als unbegründet.
3.5 Nicht zu beanstanden sind die Ausführungen der Vorinstanz zur Problematik der reformatio in peius, das heisst der Erhöhung des verfügten Nachbezugsbetrags. Die Oberzolldirektion hat im Lauf des Verfahrens eine weitere Sendung (Zolldeklaration vom 11. Februar 1998) einbezogen, welche die Zollkreisdirektion offensicht-

lich aus Versehen ausser Acht gelassen hat. Diese Sendung steht mit den übrigen Sendungen, die Gegenstand der ursprünglichen Nachforderung bilden, in derart engem Zusammenhang, dass sich eine Ausdehnung des Verfahrens über den ursprünglichen Anfechtungsgegenstand hinaus rechtfertigte (vgl. dazu BGE 125 V 413 E. 2a S. 415 f.). Es hätte keinen Sinn gehabt und wäre für die Beschwerdeführerin auch nicht von Vorteil gewesen, wenn die Zollkreisdirektion für die weitere Sendung ein separates Verfahren angehoben hätte. Die Verfahrensvorschriften von Art. 62 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021; Ankündigung der reformatio in peius und Möglichkeit zur Stellungnahme) wurden eingehalten.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a und OG). Parteientschädigungen sind keine geschuldet (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 10’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Oberzolldirektion und der Eidgenössischen Zollrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. Februar 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: