Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.701/2006 /bru

Urteil vom 3. Mai 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Urs Hess-Odoni,

gegen

Oberzolldirektion, Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Eidgenössische Zollrekurskommission,
p.A. Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 3000 Bern 14.

Gegenstand
Warenumsatzsteuer (Einfuhrsteuer; Import und Vermittlung von Gebrauchtwagen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 18. Oktober 2006.

Sachverhalt:
A.
A.a X._____ führte in den Jahren 1989 bis 1991 Gebrauchtwagen (auch Oldtimer) aus Amerika ein, die er an Kunden in der Schweiz weiterverkaufte oder vermittelte. Wegen des Verdachts auf Verletzung von Einfuhrvorschriften leitete der Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion Basel ein zolldienstliches Ermittlungsverfahren ein. In der Folge wurden X._____ und weitere Personen befragt, Hausdurchsuchungen vorgenommen und Unterlagen beschlagnahmt. Am 11. Juni 1996 eröffnete der Untersuchungsdienst gegenüber X._____ das Schlussprotokoll.

Mit Verfügung vom 8. Juli 1996 wurde X._____ zur Bezahlung von Fr._____ Warenumsatzsteuer verpflichtet. Zur Begründung dieser Verfügung wurde auf die Ausführungen im Schlussprotokoll verwiesen. Diesen zufolge importierte X._____ die Fahrzeuge zum Teil direkt für Kunden. Er habe aber auch Fahrzeuge in eigenem Namen importiert und danach zum Verkauf ausgeschrieben. Die Gegenstand der Nachbelastung bildenden elf Fahrzeuge habe er in eigenem Namen in den USA eingekauft. Er sei Käufer, Kaufpreisschuldner und haftbare Person gegenüber den amerikanischen Verkäufern gewesen und habe die Einfuhr selbst veranlasst. Im Zeitpunkt der Einfuhr sei er über die Fahrzeuge verfügungsberechtigt gewesen. Für sechs dieser elf Fahrzeuge sei die Einfuhr zu Unrecht zum Satz von 6,2 % statt 9,3 % deklariert und veranlagt worden. Für sieben Fahrzeuge sei zudem die Einfuhrabfertigung mit zu tiefen Werten erwirkt worden.
A.b Gegen diese Verfügung erhob X._____ am 22. Juli 1996 Beschwerde an die Oberzolldirektion. Mit Entscheid vom 24. Februar 2004 wies die Oberzolldirektion die Beschwerde ab. Das Verfahren dauerte (ohne ersichtlichen Grund) fast acht Jahre.

B.
X._____ führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission. Diese stellte mit Entscheid vom 18. Oktober 2006 fest, dass die Oberzolldirektion gegen das Beschleunigungsgebot (Art. 29 Abs. 1 BV) verstossen habe, und wies im Übrigen die Beschwerde ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt X._____ dem Bundesgericht, der Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 18. Oktober 2006 sei - mit Ausnahme von Ziffer 1 (Feststellungsentscheid) - aufzuheben. Dementsprechend seien auch der Entscheid der Oberzolldirektion vom 24. Februar 2004 sowie die Verfügung der Zollkreisdirektion vom 8. Juli 1996 aufzuheben.

Die Oberzolldirektion und die Eidgenössische Zollrekurskommission verzichteten auf Vernehmlassungen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUStB) wurde mit Einführung der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1995 aufgehoben. Er bleibt indessen samt den Ausführungsbestimmungen weiterhin anwendbar auf alle während seiner Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse (Art. 83 Abs. 1 Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, MWSTV, und Art. 93 der Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999, MWSTG, SR 641.20). Vorliegend geht es um Steuertatbestände (Einfuhren) der Jahre 1990 und 1991.
1.2 Gemäss Art. 44 WUStB erfolgt die Erhebung der Umsatzsteuer auf der Wareneinfuhr durch die Zollverwaltung. Die in dieser Sache ergangenen Verfügungen und Entscheidungen der Zollverwaltung können nach den Vorschriften der Zollgesetzgebung angefochten werden (Art. 51 WUStB). Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission können an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 109 Abs. 1 lit. e des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925, ZG, SR 631.0, in der Fassung vom 6. Oktober 1972). Anwendbar ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht noch das Bundesgesetz über die Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG). Das Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110) findet hier noch keine Anwendung, da der angefochtene Entscheid vor dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2007 erging (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 ff. OG gegen den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission betreffend Warenumsatzsteuer (Steuer auf der Wareneinfuhr, Art. 44 ff. WUStB) ist daher zulässig. Der Beschwerdeführer ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert, die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden.

1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens, gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). An den von der Eidgenössischen Zollrekurskommission festgestellten Sachverhalt ist das Bundesgericht gebunden, soweit diese den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 Die Warenumsatzsteuer umfasst die Steuer auf dem Warenumsatz im Inland sowie die Einfuhrsteuer (Art. 2 WUStB). Gegenstand der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Waren in das Inland (Art. 47 Abs. 1 Satz 1 WUStB). Die Einfuhrsteuer ergänzt die Inlandsteuer und bewirkt, dass Güter, die aus dem Ausland stammen, gleich behandelt werden wie im Inland hergestellte Güter (vgl. Dieter Metzger, Handbuch des Warenumsatzsteuerrechts, Muri/Bern 1992, S. 47 Rz. 52).
Steuerpflichtig für die Wareneinfuhrsteuer sind gemäss Art. 46 WUStB die Zollzahlungspflichtigen. Das ist in erster Linie der Zollmeldepflichtige, d.h. derjenige, der die Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber (Art. 9 Abs. 1 ZG), ferner die Person, für deren Rechnung die Ware eingeführt wird (Art. 13 Abs. 1 ZG). Ob es sich bei diesen Personen um Lieferer oder Abnehmer, Eigentümer oder Besitzer, Händler oder Endverbraucher der eingeführten Waren handelt und ob sie als Grossisten für die Steuer auf dem Inlandumsatz steuerpflichtig sind, ist für die Einfuhrsteuerpflicht unerheblich (vgl. Metzger, a.a.O., S. 356 f. Rz. 898).
2.2 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Zollmeldepflichtiger zollzahlungspflichtig und in dieser

Eigenschaft auch einfuhrsteuerpflichtig ist (Art. 46 WUStB i.V.m. Art. 13 und 9 ZG). Er veranlasste die Einfuhr der Fahrzeuge in die Schweiz, brachte mithin die Ware im Sinne von Art. 9 ZG über die Grenze. Streitig ist indes, ob er darauf die Einfuhrsteuer zum Satz von 9,3 % schuldet. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei nicht Importeur gewesen, sondern habe die Fahrzeuge lediglich vermittelt. Anwendbar sei der Satz von 6,2%. Umstritten ist zudem die Bemessungsgrundlage.
3.
3.1 Art. 49 Abs. 1 WUStB nennt als Steuersatz für die Einfuhrsteuer einzig denjenigen von 9,3 %. Das entspricht dem Satz für Engroslieferungen bei der Inlandumsatzsteuer. Der Warenumsatzsteuerbeschluss geht somit davon aus, dass der Einfuhrsteuerpflichtige die Ware für die entgeltliche Weiterlieferung, den Wiederverkauf verwendet. Der Grundsatz der Gleichstellung der Wareneinfuhr mit der Inlandlieferung verlangt jedoch, dass die Wareneinfuhr nicht stärker belastet werde als die Inlandlieferung. Aus diesem Grund kann im sog. Berichtigungsverfahren nach Art. 49 Abs. 4 WUStB das Steuermass unter bestimmten Voraussetzungen herabgesetzt werden, wenn die Einfuhrsteuerbelastung höher ist als diejenige, die sich bei einer entsprechenden Lieferung im Inland ergäbe. Zudem räumt Art. 49 Abs. 4 in fine WUStB der Oberzolldirektion die Möglichkeit ein, die Zollämter anzuweisen, in bestimmten Fällen schon bei der Wareneinfuhr auf die Steuerberechnung beim Inlandumsatz abzustellen.

Das erlaubt es, dass die Einfuhr von Waren bereits bei der Verzollung zum Detailsteuersatz von 6,2 % abgefertigt wird. Voraussetzung ist nach der Praxis der Oberzolldirektion, dass der Warenwert durch eine auf den Namen des Importeurs lautende Rechnung nachgewiesen ist und überdies eine Erklärung des Importeurs vorliegt und aus der Art der Ware, dem Geschäftsbetrieb des Importeurs sowie dem Umfang der Sendung geschlossen werden darf, dass die Ware für seinen eigenen Bedarf bestimmt ist (Metzger, a.a.O., S. 369 f. Rz. 936). In diesem Fall ist die Ware nicht für den Wiederverkauf bestimmt, weshalb sich nicht rechtfertigt, den Steuersatz für Engroslieferungen von 9,3 % anzuwenden.
3.2 Der Beschwerdeführer hat in sechs der hier untersuchten elf Fälle die Ware zum Satz von 6,2 %, also zum Detailsteuersatz, deklariert und entrichtet (E. 8a des angefochtenen Entscheids). Das wäre nach der erwähnten Praxis der Oberzolldirektion dann zulässig gewesen, wenn die Fahrzeuge nicht für den Wiederverkauf bestimmt waren, das heisst, wenn im Anschluss an den Import keine weitere Lieferung erfolgte. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.
4.
4.1 Eine Lieferung im Inland liegt gemäss Art. 15 Abs. 1 WUStB vor, wenn der Abnehmer (oder an dessen Stelle ein Dritter) instand gesetzt wird, in eigenem Namen über die Ware zu verfügen. Verfügungsmacht über eine Ware kommt bei einer Wirtschaftssteuer wie der eidgenössischen Warenumsatzsteuer einem Abnehmer bereits dann zu, wenn er in eigenem Namen über die Ware bestimmen kann. Unerheblich ist, ob er für eigene oder fremde Rechnung tätig ist. Eine Lieferung liegt deshalb auch zwischen dem Vertretenen und dem Stellvertreter vor, wenn dieser nach aussen im eigenen Namen auftritt und handelt (sog. indirekte Stellvertretung). Der Warenumsatzsteuerbeschluss erwähnt dies für einen Fall der indirekten Stellvertretung (Kommissionsgeschäft, Art. 425 OR) ausdrücklich. Doch handelt es sich um einen allgemeinen Grundsatz (vgl. Metzger, a.a.O., Rz. 160, 349 f., 915 f.).
4.2 Welcher Steuersatz anwendbar ist, hängt somit davon ab, ob der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Wareneinfuhr als direkter Stellvertreter der schweizerischen Abnehmer gehandelt hat (s. auch Entscheid der Oberzolldirektion, S. 3). Liegt nur indirekte oder gar keine Stellvertretung vor, so bedeutet das, dass der Beschwerdeführer unmittelbar nach der Einfuhr über die Ware in eigenem Namen verfügte. Anwendbar wäre der Satz von 9,3 %, weil in diesem Fall die eingeführten Fahrzeuge zur Weitergabe bestimmt waren.
5.
5.1 Aufgrund der Ausführungen der Vorinstanz steht fest, dass der Beschwerdeführer die Autos in eigenem Namen (und damit höchstens als indirekter Stellvertreter der schweizerischen Endkäufer) erworben und importiert hat. Der Beschwerdeführer stellt die rechtlichen Ausführungen nicht in Frage, bestreitet aber den zugrundegelegten Sachverhalt. Diesen hat die Vorinstanz indessen nicht im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG offensichtlich unrichtig oder unvollständig festgestellt. Die Vorinstanz klärte in allen sechs Fällen anhand der Akten im Einzelnen ab, ob eine direkte Stellvertretung bejaht werden kann bzw. bei wem die Verfügungsmacht über die Ware unmittelbar nach der Einfuhr lag. Sie konnte sich dabei auf diverse Zolldokumente und auf Urkunden stützen, die unter anderem auch bei Hausdurchsuchungen erhoben worden waren, ferner auf Befragungspro-

tokolle des Beschwerdeführers, schriftliche Auskünfte sowie (protokollarische und telefonische) Befragungen von Endabnehmern. Die Vorinstanz stellte soweit möglich die Transportwege fest, eruierte die Einzelheiten des Zahlungsverkehrs und stellte den Standort der Ware im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Käufer fest. Sie kam aufgrund der Würdigung der Beweismittel zum Schluss,
dass der Beschwerdeführer in allen sechs Fällen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt haben musste. Es habe in keinem der genannten sechs Fälle einen direkter Kontakt zwischen dem alten und dem neuen Eigentümer der Wagen gegeben. Der Beschwerdeführer sei auch gegenüber den alten Eigentümern, den amerikanischen Vermittlern oder Zwischenhändlern der Fahrzeuge sowie gegenüber den Speditionsfirmen und Frachtführern stets in eigenem Namen aufgetreten. Für die Bezahlung von Rechnungen habe der Beschwerdeführer seine Bank beauftragt. Eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung ist nicht dargetan, zumal sich der Beschwerdeführer mit der Würdigung der einzelnen Einfuhrtatbestände (E. 8a des angefochtenen Entscheides) nicht auseinandersetzt. Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer in den Einfuhrdeklarationen die Abnehmer als Importeure bezeichnete, weil diese Deklaration offensichtlich nicht den Tatsachen entsprach.
5.2 Es sind bei der Feststellung des Sachverhalts auch keine wesentlichen Verfahrensbestimmungen (Art. 105 Abs. 2 OG) verletzt worden. Die (strafrechtliche) Unschuldsvermutung ist im vorliegenden Verfahren, in welchem es nur um die Festsetzung der Abgabe geht, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht anwendbar. Ebenso wenig sind es die besonderen Verfahrensvorschriften von Art. 6 EMRK. Bei Entscheiden über Bestand, Höhe und Fälligkeit von Steuerforderungen geht es nicht um zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK, sondern um öffentlichrechtliche Verpflichtungen (Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte, Nichteintretensentscheid vom 3. Juni 2003 i.S. Morel gegen Frankreich, Recueil CourEDH 2003-IX S. 297, und Urteil vom 12. Juli 2001 i.S. Ferrazzini gegen Italien, Recueil CourEDH 2001-VII S. 327 § 25 ff.; Bundesgericht, Urteil 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003, in: Pra 2004 Nr. 2 S. 9 E. 5.1, mit weiteren Hinweisen).

Es trifft sodann entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers nicht zu, dass überhaupt kein Beweisverfahren durchgeführt worden wäre. Die Zollorgane konnten sich vielmehr auf die zahlreichen Zolldokumente und Urkunden stützen, die unter anderem auch bei der Hausdurchsuchung erhoben worden waren, sowie auf die Ergebnisse der Strafuntersuchung. Gegen welche konkreten Verfahrensvorschriften diese Beweiserhebungen (zu denen er zumindest im Anschluss an die Zustellung des Schlussprotokolls Stellung nehmen konnte) verstossen haben sollen, sagt der Beschwerdeführer nicht. Weitere Beweisofferten konnten in vertretbarer antizipierter Beweiswürdigung abgelehnt werden (vgl. dazu E. 5b des angefochtenen Entscheides). Im Übrigen zeigt der Beschwerdeführer nicht konkret auf, welche Zeugen zu welchem Beweisthema noch hätten einvernommen werden sollen. Er legt auch nicht dar, wie die amerikanischen Verkäufer, welche das ihnen zugesandte Frageformular nicht retourniert hatten, zu einer förmlichen Zeugenaussage hätten verhalten werden können.

Der Beschwerdeführer irrt schliesslich auch über die Verteilung der Beweislast. Der Beweis für steuermindernde Tatsachen obliegt nach allgemeiner Regel dem Steuerpflichtigen. Der Beschwerdeführer hat zu beweisen, dass er die Ware im Namen und auf Rechnung der Kunden eingeführt hat, und trägt das Risiko, wenn der Beweis scheitert.
5.3 Die Vorinstanz schloss daraus zu Recht, dass die Ware zum Wiederverkauf bestimmt war und dementsprechend die Wareneinfuhr zum Satz von 9,3 % zu entrichten ist.
6.
Umstritten ist zudem die Bemessungsgrundlage. Nach Ansicht des Beschwerdeführers erfolgte die Einfuhrabfertigung immer zu den richtigen Werten.
6.1 Die Steuer auf der Einfuhr wird nach Art. 49 Abs. 1 WUStB vom Warenwert franko Schweizer Grenze, zuzüglich der Belastung durch den Einfuhrzoll und die übrigen bei der Einfuhr zu entrichtenden Abgaben, ausgenommen die Warenumsatzsteuer, berechnet. Als Warenwert franko Schweizer Grenze gilt gemäss Absatz 2 von Art. 49 WUStB daselbst der Preis oder Wert der Ware am Versendungsort, zuzüglich Fracht-, Versicherungs- und sonstige Kosten bis zur Schweizer Grenze. Fehlen bei der Zollabfertigung Wertangaben oder bestehen Zweifel an deren Richtigkeit, so kann die Zollverwaltung den Wert der Ware schätzen. Die Steuer verfällt im Zeitpunkt der Zollerhebung (Art. 50 Abs. 1 WUStB).
6.2 Die Steuernachforderung beruht nicht nur auf einer Korrektur beim Steuersatz in den erwähnten sechs Fällen, sondern auch auf einer Berichtigung des Warenwerts bei sieben Fahrzeugen (vgl. vorn lit. A). Die Vor-

instanz überprüfte im angefochtenen Entscheid (E. 8b) die Berechnungen im Einzelnen. In allen Fällen hatte der Beschwerdeführer Rechnungen oder "Bill of Sales" vorgelegt, die sich nachträglich als unrichtig herausstellten, indem ein höherer Kaufpreis bezahlt worden war. Das ergab sich aus den beschlagnahmten Belastungsanzeigen der Bank, zusätzlichen Kaufbelegen ("orders") oder weiterer Korrespondenz. In einem Fall mussten zusätzlich die Frachtkosten korrigiert werden. In allen Fällen prüfte die Vorinstanz die Urkunden auf ihre Evidenz. Das Bundesgericht hat daher keinen Anlass, die Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Entscheid in Zweifel zu ziehen, zumal der Beschwerdeführer sich mit der vorinstanzlichen Beweiswürdigung mit keinem Wort auseinandersetzt.

7.

Die Steuerforderung ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers auch nicht verjährt. Gemäss Art. 50 Abs. 3 WUStB verjährt die Steuer auf der Wareneinfuhr fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist, wobei die Verjährungsfrist durch jede Einforderungshandlung unterbrochen wird. Würde allein auf diese Bestimmung abgestellt, wäre die Steuer zwar verjährt, weil die Oberzolldirektion im Beschwerdeverfahren während mehr als 5 Jahren jegliche Einforderungshandlung unterliess. Stünde allein die Leistungspflicht in Frage, könnte die Steuer heute nicht mehr erhoben werden. Da jedoch die Nachforderung objektiv auf einer Übertretung im Sinne Art. 52 Abs. 1 WUStB (unrichtige Deklaration der Ware oder ihres Wertes) beruht, kommen ergänzend die Bestimmungen des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStR; SR 313.0) zur Anwendung. Danach verjährt die Leistungspflicht nicht, solange die Strafverfolgung nicht verjährt ist (Art. 12 Abs. 4 VStR), und ruht die Verjährung der Strafverfolgung während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens (Art. 11 Abs. 3 VStR). Der Absatz 3 von Artikel 11 VStR ist auch bei der jüngsten Revision des Strafgesetzbuches
ausdrücklich beibehalten worden (Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB in der Fassung vom 13. Dezember 2002, in Kraft seit 1. Januar 2007, AS 2006 3511). Da die Verjährung im Zeitpunkt der Erhebung der Beschwerde an die Oberzolldirektion am 22. Juli 1996 noch nicht verjährt war, ist die Forderung auch heute nicht verjährt.

Dass die Oberzolldirektion für die Beurteilung der Beschwerde fast acht Jahre gebraucht hat, ohne selber eine Untersuchungshandlung vorzunehmen, ist zwar inakzeptabel und verletzt klarerweise das Beschleunigungsgebot, was die Vorinstanz denn auch ausdrücklich festgestellt hat. An der Zoll- bzw. Einfuhrsteuerforderung ändert dies aber nichts. Für die zeitliche Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen sind ausschliesslich die einschlägigen Verjährungsbestimmungen massgebend. Danach ist die Verjährung aber noch nicht eingetreten. Wie es sich mit den noch nicht abgeschlossenen Zollstrafverfahren verhält, ist hier nicht zu prüfen.

8.

Die Beschwerde ist unbegründet. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens hat der Beschwerdeführer zu tragen (Art. 153, 153a, 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Oberzolldirektion sowie der Eidgenössischen Zollrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 3. Mai 2007

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