Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.314/2006 /bie

Urteil vom 10. Oktober 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
B._____ AG in Liquidation, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Mark Livschitz und Petra Hanselmann,

gegen

Oberzolldirektion, Hauptabteilung Recht
und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Eidgenössische Zollrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Warenumsatzsteuer auf der Einfuhr; Nachbezugsverfügung / Verjährung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 25. April 2006.

Sachverhalt:
A.
Die A._____ AG mit Sitz in Basel wurde 1990 in das Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen und 1996 in B._____ AG (nachfolgend B._____ AG genannt) umfirmiert. Sie befindet sich seit 2004 in Liquidation.
Zweck der Gesellschaft war "Herstellung und Vertrieb von Filtern und Filtersystemen zur Reinigung des Wassers und der Luft von Fremdstoffen; Herstellung und Vertrieb von Geräten zur Versetzung von Trinkwasser und anderen trinkbaren Flüssigkeiten mit Kohlensäure; Herstellung und Vertrieb von Sicherheitsprodukten, Nahrungsmitteln sowie Lernprogrammen; Vertrieb von Waren aller Art. Die Gesellschaft kann sowohl Grundstücke erwerben, verwalten und veräussern, als sich auch an anderen Unternehmen beteiligen".
Die B._____ AG bezog einen Teil der in der Schweiz vertriebenen Ware von ihrem Mutterhaus in Deutschland, führte diese Ware seit 1994 in die Schweiz ein und verkaufte sie hier an Vertragshändler (sog. Distributoren) sowie an Endverbraucherkunden. Der Geschäftsablauf gestaltete sich wie folgt: Die Kunden- oder Distributorenbestellungen wurden in der Verwaltungszentrale der B._____ AG in Basel EDV-mässig erfasst. Nach erfolgter Bezahlung der bestellten Ware durch die Distributoren bzw. Endverbraucher wurde die Bestellung im EDV-System zur Lieferung freigegeben. Das Logistik- und Transportunternehmen C._____, Holland, das in den Niederlanden ein Zentrallager für die B._____ AG betrieb und an deren EDV-System angeschlossen war, verpackte die entsprechend freigegebenen Artikel (pro Kunde ein Einzelpaket) und legte eine mit dem Briefkopf der B._____ AG versehene Detailrechnung dazu. Die einzelnen Pakete wurden anschliessend als Sammelsendung mit einem Camion der Firma C._____ in die Schweiz transportiert, durch deren Tochtergesellschaft C._____ (Schweiz) AG zur Einfuhrverzollung angemeldet und von Paketdiensten oder der Schweizerischen Post an die Kunden ohne weitere Anweisung verteilt. Die C._____ (Schweiz)

AG
benutzte für die Einfuhrverzollung die Sammelrechnung, die sie aus dem EDV-System der B._____ AG bezog. Auf dieser Rechnung war der Einkaufspreis der Waren aufgeführt, den die B._____ AG ihrem Mutterhaus in Deutschland zu bezahlen hatte. Anlässlich einer Revision bei der C._____ (Schweiz) AG stellte das Zollamt im Jahr 1994 fest, dass diese Lieferungen aus dem Ausland bei der Einfuhr in die Schweiz zum Einkaufspreis und nicht zum (höheren) Verkaufspreis zur Verzollung bzw. Versteuerung angemeldet worden waren.
1996 wurde unter dem Namen A._____ AG eine weitere Gesellschaft mit Sitz in Basel und annähernd gleichem Zweck wie die B._____ AG in das Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen. Von diesem Zeitpunkt an vertrieb die A._____ AG die A._____-Produkte in der Schweiz.
Am 20. November 1998 führte der Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion Basel u.a. bei der C._____ (Schweiz) AG an deren damaligen Domizil in Muttenz eine Untersuchung durch, wobei sie Informationen über den detaillierten Ablauf der Einfuhrabwicklung einholte und diverse Unterlagen beschlagnahmte. Am 23. Juli 2002 erliess die Zollkreisdirektion Basel gegenüber der B._____ AG eine Nachbezugsverfügung für den Zeitraum vom Januar bis Dezember 1994 von Fr._____ sowie für den Zeitraum vom Januar 1995 bis August 1996 von Fr._____.
Die B._____ AG wehrte sich gegen die Nachbezugsverfügung betreffend das Jahr 1994. Sie stellte weder den geforderten Betrag noch grundsätzlich den Sachverhalt in Frage, machte aber geltend, die Warenumsatzsteuerschuld aus dem Jahr 1994 sei verjährt.
Die Oberzolldirektion und anschliessend die Eidgenössische Zollrekurskommission wiesen die von der B._____ AG entsprechend eingereichten Beschwerden ab. Die Oberzolldirektion verneinte die Verjährung mit der Begründung, die Geschäftsfälle vom Januar 1994 bis August 1996 bildeten eine verjährungsrechtliche Einheit. Die Verfolgungsverjährung beginne also erst Ende August 1996 zu laufen, und die Nachbezugsverfügung vom 23. Juli 2002 sei somit innerhalb der massgebenden Fünfjahresfrist erfolgt.
Demgegenüber hat die Zollrekurskommission in ihrem Entscheid vom 25. April 2006 die Frage der verjährungsrechtlichen Einheit der Geschäftsfälle mit Hinweis auf BGE 131 IV 83 offen gelassen. Ihrer Auffassung nach unterbrach die Beschlagnahmeverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 28. November 1998 die hier anwendbare fünfjährige Strafverfolgungsverjährung gemäss Verwaltungsstrafrecht, auch wenn sich diese Verfügung gegen die C._____ (Schweiz) AG und nicht gegen die B._____ AG gerichtet habe.
B.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 26. Mai 2006 beantragt die B._____ AG in Liquidation dem Bundesgericht, den Entscheid der Zollrekurskommission vom 25. April 2006 aufzuheben, die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 23. Juli 2002 aufzuheben, "soweit Warenumsatzsteuern für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 1994 nacherhoben werden, und es sei festzustellen, dass die zum Nachbezug verfügte Warenumsatzsteuerschuld aus dem Jahr 1994 verjährt sei". Sie macht geltend, die absolute Verfolgungsverjährungsfrist von 7 ½ Jahren sei am 30. Juni 2002, also vor Erlass der Nachbezugsverfügung vom 23. Juli 2002, abgelaufen und die Verjährung nicht unterbrochen worden.
Oberzolldirektion und Zollrekurskommission haben auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission betreffend die Warenumsatzsteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig (Art. 51 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUStB; AS 1941 793 ff.; 1971 944]in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 lit. e des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG; SR 631.0]sowie Art. 97 OG und Art. 5 VwVG [SR 172.021]). Ein Ausschlussgrund nach Art. 99 - 102 OG liegt nicht vor, namentlich keine Ausnahme im Sinn von Art. 100 Abs. 1 lit. h OG (Zolltarifierung). Da im Übrigen die formellen Anforderungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde grundsätzlich einzutreten.
1.2 Als unzulässig erweist sich der Antrag, auch den Entscheid der Zollkreisdirektion aufzuheben. Dieser ist durch jenen der Oberzolldirektion bzw. der Zollrekurskommission ersetzt worden (Devolutiveffekt) und gilt als inhaltlich mitangefochten (BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen).
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Fest-

stellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden.
Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Eingabe auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 114 Abs. 1 OG; BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.).
2.
2.1 Der bis zum 31. Dezember 1994 in Kraft stehende WUStB wurde per 1. Januar 1995 durch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerverordnung, MWStV; AS 1994 1464) und diese wiederum per 1. Januar 2001 durch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWStG; SR 641.20) abgelöst. Die aufgehobenen Bestimmungen des WUStB sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWStV und Art. 93 Abs. 1 MWStG). Wareneinfuhren des Jahres 1994 unterliegen demnach der Warenumsatzsteuer (Art. 2 Ziff. 1 WUStB). Für die Erhebung der Umsatzsteuer auf der Wareneinfuhr gelten die Vorschriften der Zollgesetzgebung über die Grundlagen der Zollerhebung, das Zollverfahren, die Zollsicherung und die Zollvollstreckung, soweit der WUStB nichts Abweichendes anordnet (Art. 45 WUStB).
2.2 Steuerpflichtig sind die gemäss Art. 13 ZG Zollzahlungspflichtigen (Art. 46 WUStB), d.h. der Zollmeldepflichtige sowie derjenige, für dessen Rechnung die Waren eingeführt oder ausgeführt worden sind. Diese haften solidarisch für die geschuldeten Abgaben. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach den Bestimmungen des Zivilrechtes (Art. 13 Abs. 1 ZG). Der Zollmeldepflicht unterliegt, wer eine Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber (Art. 9 Abs. 1 ZG).
2.3 Die Warenumsatzsteuer verfällt im Zeitpunkt der Zollerhebung (Art. 50 Abs. 1 Satz 1 WUStB). Sie verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 50 Abs. 3 WUStB; AS 1973 1062).
2.4 Im vorliegenden Fall geht es um Einfuhren des Jahres 1994. Ohne Unterbrechung wäre die Verjährungsfrist von fünf Jahren am 31. Dezember 1999 abgelaufen. Die Zollkreisdirektion erliess ihre Nachbezugsverfügung erst am 23. Juli 2002, also mehr als 7 ½ Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig wurde. Fraglich ist deshalb, ob die von der Zollkreisdirektion bis Ende 1999 durchgeführte Untersuchung bzw. die Beschlagnahme als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung zu werten ist, nach der die Verjährungsfrist von fünf Jahren wieder neu zu laufen beginnt.
2.5 Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kennt der WUStB keine absolute Verjährungsfrist; durch jeden Unterbruch der Verjährung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen (Urteile 2A.546/2001 vom 1. Mai 2002, publ. in: ASA 73 237, E. 3b; 2A.464/2000 vom 6. März 2001, E. 5 mit Hinweisen). Die Verjährungsfrist für die Einfuhrsteuer ist derjenigen der Inland-WUSt angeglichen. Sie stimmt mit der (einjährigen) des Zollrechts nicht überein (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983, Rz. 897 und 957). Insoweit handelt es sich um abweichende Vorschriften nach Art. 45 WUStB, die dem Zollrecht bzw. dem Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) vorgehen. Während Delikte im strafrechtlichen Verfahren absolut verjähren können (vgl. BGE 119 IV 73 E. 2a/bb S. 77), gibt es im verwaltungsrechtlichen Verfahren nach WUStB keine absolute Verjährung. Das gilt namentlich für die Berichtigungen der Selbstveranlagung mittels Ergänzungsabrechnungen oder Gutschriftsanzeigen, die regelmässig ausserhalb von Strafverfahren durchgeführt werden (Dieter Metzger, a.a.O., Rz. 827) - im Gegensatz zur Nachbesteuerung gemäss Art. 129 des Bundesratsbeschlusses vom 9.
Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), die zwingend an ein Hinterziehungsverfahren gebunden war.
2.6 Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung (”tout acte tendant au recouvrement”; ”qualsiasi atto di esazione”) unterbrochen (Art. 50 Abs. 3 WUStB). Sie ist an keine besondere Form gebunden; namentlich muss sie nicht schriftlich erfolgen (Urteil 2A.546/2001 vom 1. Mai 2002, publ. in: ASA 73 237, E. 3e).
Unter den Begriff der Einforderungshandlung fallen nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen, sondern jede dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueran-

spruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen.
Dazu gehören die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Eröffnung einer definitiven oder provisorischen Veranlagung, die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung, die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung, das Betreibungsbegehren, die Eingabe im Konkurs oder die Sicherstellungsverfügung (BGE 126 II 1 E. 2c S. 3; Urteile 2A.546/ 2001 vom 1. Mai 2002, publ. in: ASA 73 237, E. 3; 2A.240/1994 vom 23. Dezember 1994, E. 2b; 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990, E. 3; A.153/ 1983 vom 6. Dezember 1985, publ. in: ASA 57 288, E. 6; A.336/1977 vom 6. Februar 1978, publ. in: ASA 47 328, E. 4).
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass er auch Mitteilungen mit einschliessen kann, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführen, aber dem Bürger den Willen der Behörden kundtun, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten (BGE 126 II 1 E. 2f S. 5). So hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit dem Verdacht des unrechtmässigen Erwirkens von Ausfuhrbeiträgen die Betriebskontrolle mit Entnahme eines Warenmusters als Einforderungshandlung im Sinn von Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 1974 über die Ein- und Ausfuhr von Erzeugnissen aus Landwirtschaftsprodukten (sog. "Schoggigesetz"; SR 632.111.72) angesehen, wonach - wie im WUStB - die Verjährungsfrist "durch jede Einforderungshandlung unterbrochen" wird (BGE 129 II 385 E. 4.3 S. 394 f.).
3.
Im vorliegenden Fall nahm der Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion Basel ab November 1998 Untersuchungen und Beschlagnahmungen bei den von der Beschwerdeführerin mit der Einfuhr beauftragten Importeuren/Spediteuren vor. Am 24. November 1998 führte sie bei der A._____ AG in Basel eine Besprechung durch, an der auch der damalige Delegierte des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin beteiligt war. Im Anschluss daran reichte die A._____ AG am 11. Dezember 1998 Beweismittel nach. Im gleichen Schreiben stellte die A._____ AG weitere Abklärungen in Aussicht, wie die Lieferungs- und Importabläufe bei der Beschwerdeführerin in der Zeit vor 1996 ausgestaltet waren ("Inwieweit die alte 'A._____' ihre Abläufe genauso oder ähnlich gestaltet hatte, werde ich Ihnen hoffentlich bis Ende dieser Woche mitteilen können").
Im Lauf des Jahres 1999 wurde auch die Revisionsstelle der Beschwerdeführerin in die Ermittlungen einbezogen. Aus der Faxmitteilung der Revisionsstelle vom 5. Mai 1999 und ihrem Schreiben vom 10. September 1999, in denen auf das Auslieferungssystem der Beschwerdeführerin auch im Jahr 1994 Bezug genommen wird, geht klar hervor, dass die Beschwerdeführerin erkennen konnte, dass der Verdacht der Zollbehörde auch unvollständige Deklarationen im Jahr 1994 betraf.
Aufgrund der dokumentierten Nachforschungen der Zollbehörde ist offensichtlich, dass sich ihr Verdacht, die von den Importeuren/Spediteuren im Auftrag der Beschwerdeführerin eingeführten Waren seien zu einem zu tiefen Wert versteuert worden, auf die gesamte Tätigkeit der Beschwerdeführerin erstreckte. Die Untersuchung umfasste, für die Beschwerdeführerin erkennbar, sowohl deren eigene Tätigkeit als auch diejenige der A._____ AG. Hatte aber die Behörde in den Jahren 1998 und 1999 für die Beschwerdeführerin erkennbar auf die Realisierung der Steuerforderung hingearbeitet, liegen verjährungsunterbrechende Einforderungshandlungen vor. Die Nachforderung für das Jahr 1994 ist daher nicht verjährt, und die Verjährungseinrede der Beschwerdeführerin ist abzuweisen.
4.
Unter diesen Umständen kann hier offen bleiben, ob sich die Beschwerdeführerin auch die bei ihren Importeuren/Spediteuren vorgenommenen Handlungen entgegenhalten lassen muss, was mit Blick auf die Solidarhaft von Zollmeldepflichtigen und Auftraggeber wohl zu bejahen wäre, hier aber nicht weiter zu prüfen ist (vgl. Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 ZG; vorne E. 2.2).
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.
Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a 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 Oberzolldirektion und der Eidgenössischen Zollrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 10. Oktober 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: