Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1682/2006
{T 0/2}

Urteil vom 19. März 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richter Pascal Mollard; Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

B._____ GmbH & Co. KG,
Beschwerdeführerin, vertreten X._____

gegen

Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung Recht und Abgaben,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Erlass der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen.

Sachverhalt:

A. Vom 17. Juni bis zum 13. August 2003 lieferte die B._____ GmbH & Co. KG (im Folgenden: Beschwerdeführerin) diverse Sendungen Baumaterialien an die A._____ AG, 6130 Willisau. Mit der Verzollung war die Speditionsfirma V._____, 5322 Koblenz, beauftragt. Das Zollamt Koblenz nahm die Abfertigung antragsgemäss vor und erhob für die importierte Ware Mehrwertsteuern in der Höhe von insgesamt Fr. 10'047.65.

B. Wegen Zahlungsunfähigkeit der A._____ AG liess die Beschwerdeführerin die Ware wieder abholen und zwischen dem 21. August bis zum 1. September 2003 nach Deutschland zurücktransportieren. Mit der Verzollung war wiederum die V._____ AG beauftragt.

C. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2003 stellte die V._____ AG ein Gesuch um Rückerstattung der Mehrwertsteuer infolge Wiederausfuhr, welches die zuständige Zollkreisdirektion Schaffhausen mit Verfügung vom 11. November 2003 mit der Begründung ablehnte, die Zollverwaltung dürfe erhobene Einfuhrsteuern nicht erstatten, solange der Importeur diese in der Abrechnung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Vorsteuer geltend machen könne. Da die importierende A._____AG bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch immer als steuerpflichtig registriert sei, könne eine Geltendmachung der Vorsteuer nicht ausgeschlossen werden.

D. Die V._____ AG belastete mit Rechnung Nr. 81199 vom 31. Dezember 2003 die Mehrwertsteuern und Verzollungskosten der Beschwerdeführerin weiter.

E. Mit Schreiben vom 7. Mai 2004 stellte die Beschwerdeführerin bei der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) den Antrag auf Erlass der Mehrwertsteuer gemäss Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG gestützt auf die Argumentation, über die A._____ AG sei zwischenzeitlich der Konkurs eröffnet bzw. mangels Aktiven eingestellt worden. Die OZD verfügte am 22. Juni 2004 die Abweisung des Gesuchs. Ein Erlass setze voraus, dass der mit der Verzollung Beauftragte die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht weiterbelasten könne. Die verzollende Speditionsfirma habe aber die Einfuhrsteuer der ausländischen Beschwerdeführerin weiterbelastet und zurückvergütet erhalten; für einen Erlass bei der Beschwerdeführerin seien die Voraussetzungen nicht gegeben.

F. Gegen diese Verfügung erhebt die Beschwerdeführerin am 13. Juli 2004 bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) Beschwerde und beantragt die Aufhebung des Entscheides der OZD und die Rückerstattung des Betrages von Fr. 10'047.65 zuzüglich Zins ab 2. September 2003, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie bringt im Wesentlichen vor, sowohl die grammatikalische wie teleologische Auslegung von Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG spreche für einen Erlass der Steuer bei der Beschwerdeführerin. Die anderslautende Interpretation der OZD führe vorliegend zum stossenden Ergebnis, dass eine durch nichts gerechtfertigte Steuer vom Staat einbehalten werde. Hätte der Exporteur den Transport zudem selber ausgeführt, statt durch einen Dritten durchführen zu lassen, hätte die Steuer ohne weiteres zurückerstattet werden müssen. Eine unterschiedliche

Behandlung, je nachdem, ob der Exporteur eine Speditionsfirma beiziehe oder nicht, könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

In ihrer Vernehmlassung vom 17. März 2006 schliesst die OZD auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie bringt insbesondere vor, aus den Materialien sowie aus der Literatur ergebe sich zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber mit Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG spezifisch bezweckt habe, das Delkredererisiko des Spediteurs zu mildern. Ob die Mehrwertsteuer zu erlassen sei, wenn die Beschwerdeführerin die Verzollung selber vorgenommen hätte, sei nicht Gegenstand der vorliegenden Beschwerde. Für den Fall, dass der ausländische Lieferant die Mehrwertsteuer seinem Kunden nicht überwälzen könne, lasse sich weder im Gesetz noch in den Materialien indes eine Grundlage für einen Erlass finden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Entscheide der OZD betreffend Erlass der Mehrwertsteuer der Beschwerde an die ZRK. Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der ZRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Für Beschwerden gegen Verfügungen der OZD über den Erlass der Einfuhrsteuern ist das BVGer sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 84 und 92 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]) in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG, SR 631.0]).

2.

2.1 Der Steuererlass gehört nicht zur Steuerveranlagung, sondern zum Steuerbezug (bzw. zur Steuervollstreckung) und kann nur erfolgen, wenn die Steuer rechtskräftig festgesetzt ist. Im Erlassverfahren wird ausschliesslich geprüft, ob die gesetzlich verankerten Voraussetzungen für einen solchen erfüllt sind. Es geht in diesem Verfahren demzufolge nicht um eine Revision der Veranlagung und um die Begründetheit der Steuerforderung; dies zu prüfen, ist nicht Aufgabe der Erlassbehörde (Entscheid der ZRK vom 18. September 2002 i.S. G [ZRK 2001-044], E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.3, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 246 ff.).

2.2 Bei der Einfuhr von Gegenständen kann eine rechtskräftig veranlagte Steuer aus den in Art. 84 MWSTG festgelegten Gründen erlassen werden. Ein ganzer oder teilweiser Erlass ist, abgesehen von den hier nicht interessierenden besonderen Fällen von Art. 84 Abs. 1 Bst. a-c MWSTG, in Bst. d dieses Absatzes vorgesehen. Diesfalls kann die Steuer erlassen werden, wenn der mit der Verzollung Beauftragte (z.B. der Spediteur) die Steuer

wegen Zahlungsunfähigkeit des steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann und der Importeur im Zeitpunkt der Verzollung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen war.

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die als Spediteurin tätige V._____ AG die Mehrwertsteuer nicht der Importeurin weiterbelastet hat, sondern der Beschwerdeführerin, d.h. der ausländischen Lieferantin. Streitig ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin unter diesen Umständen gestützt auf Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG ebenfalls einen Anspruch auf Erlass der Mehrwertsteuer geltend machen kann, wie die Beschwerdeführerin diese Bestimmung verstanden wissen will.

3.2 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss sein Sinngehalt ermittelt werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4). Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 191 der Bundesverfassung [BV, SR 101]; BGE 131 II 697 E. 4.1, 129 II 249 E. 5.4).

3.2.1 Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG bezeichnet ausdrücklich diejenigen als zum Erlass berechtigt, die mit der Verzollung beauftragt wurden und nennt beispielhaft die Spediteure. Nach dem Wortlaut der Bestimmung wird demnach vorausgesetzt, dass für die Verzollung eine Drittperson beigezogen wird.

3.2.2 Wer als Beauftragte bzw. als Spediteurin Anträge auf Verzollung zur Einfuhr einreicht, wird zollzahlungspflichtig (Art. 9 und 13 ZG) und damit auch einfuhrsteuerpflichtig (Art. 75 MWSTG). Als Steuerpflichtige haftet sie folglich grundsätzlich für die durch die Einfuhr geschuldeten Abgaben. Mit der Bezahlung der Einfuhrsteuer im Auftrag einer Importeurin ist ein unternehmerisches Risiko verbunden; wird die steuerpflichtige Importeurin zahlungsunfähig, ist eine Überwälzung der bei der Einfuhr erhobenen Mehrwertsteuer vom Spediteur auf die zahlungspflichtige Importeurin faktisch nicht mehr möglich. Wie die ZRK denn auch festgehalten hat, ist eine gewisse Milderung des mit der Bezahlung der Einfuhrsteuer im Auftrag eines

Importeurs verbundenen unternehmerischen Risikos demzufolge Sinn und Zweck dieser Bestimmung (Urteil vom 7. Juni 2002 i.S. A. SA, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.24, E. 2.a). Eine ganz ähnliche Bestimmung enthielt bereits die alte Mehrwertsteuerverordnung (Art. 76 Abs. 1 Bst. d der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]), welche bezweckte, das Delkredererisiko des Spediteurs zu entschärfen (Kommentar des EFD zur Verordnung über die MWST, ad Art. 76 Abs. 1). Auch in der Literatur wird Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG einhellig in diesem Sinne verstanden. Kocher bezeichnet die Vorschrift gar als "Spediteur-Klausel" im Mehrwertsteuerrecht (MARTIN KOCHER, Tafelkommentar zum MWSTG, Bern 2005, S. 364). Zu keinem anderen Resultat kommt Müller, für den es offensichtlich ist, dass mit dieser Bestimmung das Delkredererisiko des Spediteurs verringert werden soll (PETER A. MÜLLER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel [etc.] 2000, Art. 84 N 8; ebenso THOMAS JÖRG KAUFMANN, Das neue MWSTG Die wesentlichen Änderungen gegenüber der MWSTV, in: Steuer Revue 54 S. 522 ff., 551). Dass die Minderung des Delkredererisikos auf andere Personen als den Beauftragten ausgeweitet werden soll, ist diesen Quellen nicht zu entnehmen.

3.2.3 Zu keinem anderen Ergebnis führen die noch eher jüngeren Gesetzgebungsmaterialien, sofern diese angesichts des klaren Wortlautes überhaupt noch beizuziehen sind. Die Bestimmung wurde dem Parlament mit der Intention vorgeschlagen, das Delkredererisiko einzig des mit der Spedition Beauftragten wesentlich zu entschärfen (Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer; BBl 1996 V 713). Das Parlament folgte dieser Begründung. Die Mehrwertsteuer, die unter Umständen eine erhebliche Summe ausmachen könne, müsse an der Zollgrenze vom Intermediären (Transportunternehmungen, Spediteure) für die schweizerische Auftraggeberin vorgeschossen werden. Den Spediteuren dürfe aber nicht einfach das Risiko der Zahlungsunfähigkeit des importierenden Unternehmens übertragen werden, denn letztendlich soll dieses die Steuerlast tragen. Die Spediteure würden die Abgabe für den Staat lediglich einziehen und dürften nicht mit einer Steuer belastet werden, die sie gerechterweise nicht treffen dürfe (Votum David AB 1999 N 822, so auch Votum Stucky und Cavadini, ebd.). Die Materialien enthalten keinerlei Hinweise darauf, dass das Delkredererisiko auch des ausländischen Lieferanten gemildert werden sollte.

3.2.4 Aus dem Gesetzestext wie auch aus den Gesetzgebungsarbeiten ergibt sich folglich klar, dass diese Bestimmung spezifisch für den Tatbestand konzipiert worden ist, in dem eine dritte Person mit der Warenbeförderung beauftragt wird. Sie wird zwar steuerpflichtig, soll aber bei Zahlungsunfähigkeit des importierenden Unternehmens nicht zur Steuerträgerin werden und deshalb unter bestimmten Voraussetzungen einen Erlass beanspruchen können.

3.3 Vorliegend hat die Spediteurin sich vom Delkredererisiko befreit, indem sie

die Mehrwertsteuer bei der ausländischen Lieferantin, der Beschwerdeführerin, erhältlich gemacht hat. Dass in diesem Fall nun die ausländische Lieferantin einen Erlass der Steuern geltend machen können soll, sieht Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG nicht vor. Die Auslegungsmethoden führen wie gezeigt zum Schluss, dass ausschliesslich das Delkredererisiko der mit der Verzollung Beauftragten, die für die Steuer solidarisch mit der Importeurin haften, verringert werden sollte. Aus diesem Grund ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin eine Sonderregelung für die Intermediäre in der Frage des Erlasses der Steuer auf Grund ihrer Stellung und Funktion gerade gewollt. Für eine über diesen Kreis der Erlassberechtigten hinausgehende Interpretation bieten sich keine Anhaltspunkte.

4. Der Erweiterung des Kreises der zum Erlass Berechtigten steht auch das Legalitätsprinzip entgegen, das im Abgaberecht strenge Geltung beansprucht. Ein Erlass ist ausschliesslich dann und nur insoweit möglich, wie er im Gesetz explizit vorgesehen ist. Ein "gnadenweiser" Erlass über den gesetzlich geregelten hinaus, ist ausgeschlossen (MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. II/2, Basel [etc.] 2005, Art. 14 VStG N 3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 347 f.; MÜLLER, a.a.O., N 2; HANS BEAT NOSER, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG wozu, wie, wann?, in: Zollrundschau 3/90 S. 79; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 3. Aufl., Basel [etc.], § 25 N 32 f.). Für den durch die Beschwerdeführerin geltend gemachten Erlass mangelt es an der gesetzlichen Grundlage.
5. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen und der Entscheid der Oberzolldirektion vom 22. Juni 2004 zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.

3. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

Versand am: