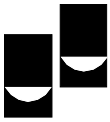
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5654/2009
{T 0/2}

Urteil vom 26. November 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Sektion Mehrwertsteuer, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Erlass von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer.

Sachverhalt:

A.
Mit Verfügung vom 16. August 2006 erklärte die Zollkreisdirektion Basel A._____ für den Betrag von Fr. 89'996.-- (davon Fr. 84'544.-- Zoll und Fr. 5'452.-- Mehrwertsteuer) leistungspflichtig. Des Weiteren erklärte die besagte Behörde die X._____ AG für einen Betrag in gleicher Höhe, B._____ für den Betrag von Fr. 71'644.55 und C._____ für den Betrag von Fr. 18'171.45 als solidarisch leistungspflichtig.

Mangels Anfechtung erwuchs diese Verfügung in formelle Rechtskraft.

B.
Mit Strafbescheid wegen Zoll- und Mehrwertsteuerwiderhandlungen vom 25. Januar 2008 auferlegte die Oberzolldirektion (OZD) A._____ eine Geldstrafe von 90 Tagessätzen à Fr. 50.--, unter Gewährung des bedingten Vollzugs, sowie zusätzlich eine Busse in der Höhe von Fr. 41'000.-- und eine Spruchgebühr von Fr. 3'400.--.

Gegen diesen Strafbescheid erhob A._____ Einsprache.

C.
Mit Strafverfügung vom 24. September 2008 verurteilte die OZD A._____ wegen Zollhehlerei nach Art. 78 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, BS 6 465 und nachträgliche Änderungen) zu einer Geldstrafe von 90 Tagessätzen à Fr. 50.-- sowie zusätzlich zu einer Busse von Fr. 13'500.-- und reduzierten Verfahrenskosten (Spruch- und Schreibgebühr) von Fr. 820.--.

Die Strafverfügung vom 24. September 2008 wurde nicht angefochten.

D.
Mit Zahlungsaufforderung vom 14. Januar 2009 ersuchte die Zollkreisdirektion Basel A._____, die mit Verfügung vom 16. August 2006 (oben, A), mit Strafbescheid vom 25. Januar 2008 (oben, B) sowie mit Strafverfügung vom 24. September 2008 festgesetzten Beträge, soweit noch ausstehend, zu bezahlen. Die noch ausstehenden Beträge beliefen sich auf Fr. 75'196.25 (Zollabgaben), Fr. 4'799.75 (Einfuhrsteuer), Fr. 13'500.-- (Busse) und Fr. 820.-- (Kosten und Gebühren).

E.
Mit Schreiben vom 18. Februar 2009 erklärte A._____ sinngemäss, er sei aus persönlichen, gesundheitlichen und wirtschaftlichen Gründen nicht in der Lage, den eingeforderten Betrag von insgesamt Fr. 92'316.-- zu bezahlen. Er erklärte sich jedoch bereit, einen Betrag von Fr. 5'000.-- in monatlichen Raten von Fr. 200.-- zu leisten.

Die Zollkreisdirektion Basel nahm dieses Schreiben als Erlassgesuch entgegen und leitete es an die OZD weiter. Die OZD qualifizierte dieses Schreiben vom 18. Februar 2009 mit Entscheid vom 6. Juli 2009 als Gesuch um mehrere Teilerlasse und trat darauf nicht ein.

Am 20. August 2009 erklärte sich A._____ bereit, die ausstehende Busse samt Kosten und Gebühren von insgesamt Fr. 14'320.-- (Busse: Fr. 13'500.-- und Verfahrenskosten von Fr. 820.--) in monatlichen Raten à Fr. 350.-- zu tilgen.

F.
Mit Eingabe vom 7. September 2009 erhob A._____ (Beschwerdeführer) Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte, es sei der Entscheid der OZD vom 6. Juli 2009 in Bezug auf Zoll und Mehrwertsteuer unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und es seien ihm die Zoll- und Mehrwertsteuerschulden im Betrag von derzeit noch total Fr. 77'996.-- zu erlassen. Eventualiter stellte er den Antrag, es sei der Entscheid der OZD vom 6. Juli 2009 in Bezug auf Zoll und Mehrwertsteuer aufzuheben und es sei die Sache zur weiteren Abklärung (von Revision und Erlass) an die OZD zurückzuweisen.

Mit Vernehmlassung vom 16. November 2009 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Entscheide der OZD betreffend den Erlass von Einfuhrabgaben können beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 31 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG,

SR 173.32] in Verbindung mit Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] bzw. Art. 64 Abs. 2 und Art. 92 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20] sowie dem zum Zeitpunkt der Einreichung der Beschwerde gültigen Art. 84 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]). 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).

1.2 Das Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht wird grundsätzlich von der Dispositionsmaxime beherrscht. Die Bestimmung des Streitgegenstandes obliegt demnach den Parteien (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.56, 3.198). Der Streitgegenstand definiert sich durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 181 E. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 403 f.).

Nach der Rechtsprechung ist derjenige, auf dessen Begehren bzw. Rechtsmittel nicht eingetreten worden ist, befugt, durch die ordentliche Beschwerdeinstanz überprüfen zu lassen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist (BGE 124 II 499 E. 1; [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1276/2008 vom 1. September 2009 E. 1.2). In einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid kann somit nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Vorliegen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Damit ist der mögliche Streitgegenstand auf die Eintretensfrage beschränkt (BGE 132 V 74 E. 1.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.1 und A-1642/2006 vom 15. September 2008 E. 1.3).

Der Beschwerdeführer hat sich nach Erlass des angefochtenen Nichteintretensentscheids der OZD vom 6. Juli 2009 bereit erklärt, die ausstehende Busse sowie die ausstehenden Kosten und Gebühren in monatlichen Raten zu tilgen (oben, E). Entsprechend stellte er den auch in seiner Beschwerde lediglich den Antrag, der angefochtene Entscheid sei in Bezug auf die nachgeforderten Einfuhrabgaben auf-

zuheben und ihm sei der noch ausstehende Betrag in der Höhe von Fr. 77'996.-- zu erlassen, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung zurückzuweisen.

Da vorliegend ein Nichteintretensentscheid und dieser lediglich in Bezug auf die nachgeforderten Einfuhrabgaben angefochten worden ist, bleibt der Streitgegenstand auf die Frage beschränkt, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Erlassgesuch des Beschwerdeführers vom 18. Februar 2009 mit Bezug auf die genannten Einfuhrabgaben nicht eingetreten ist. Eine materielle Prüfung des Erlassgesuchs ist hingegen ausgeschlossen und ist insoweit auf entsprechende Rügen nicht einzutreten.

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Entscheid der OZD berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb – mit den eben dargelegten Einschränkungen – einzutreten.

1.3 Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Die Beschwerdeinstanz ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 135 V 39 E. 2.2; statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 1.4). Dies bedeutet, dass eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutgeheissen oder ein angefochtener Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen werden kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.197).

2.

2.1 Das ZG sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, RS 631.01) sind am 1. Mai 2007 in Kraft getreten. In zeitlicher Hinsicht sind grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgeblich, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhaltes Geltung haben. Neues Recht wirkt somit weder zurück noch voraus; weder erfasst das neue Recht früher vollendete Sachverhalte, noch hat neues Recht Bedeutung, bevor es in Kraft tritt. Altes Recht bleibt weiterhin mass-

geblich für Sachverhalte, die sich vor der Aufhebung erfüllt haben. Auf altrechtliche Veranlagungen ist deshalb nach wir vor das alte – formell aufgehobene – Recht anwendbar, auch wenn die Weitergeltung dieses bisherigen Rechts nicht ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. MARKUS WEIDMANN, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 633 ff., S. 638, mit weiteren Hinweisen). Indessen ist eine Rückwirkung zum Vorteil des betroffenen Privaten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ausnahmsweise möglich, sofern dies im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist. Ein Anspruch auf eine begünstigende Rückwirkung besteht nicht (BGE 105 Ia 36 E. 3, vgl. dazu ausführlich WEIDMANN, a.a.O., S. 641 f.).

Das neue Zollgesetz legt in Art. 132 Abs. 1 ZG fest, dass Zollveranlagungsverfahren, die bei Inkrafttreten des ZG hängig sind, nach bisherigem Recht und innerhalb der nach diesem gewährten Frist abgeschlossen werden. Diese Bestimmung erfasst auch Verfahren der Zollvollstreckung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 1.2) und damit den Zollerlass, welcher nach der Rechtsprechung eine Massnahme der Vollstreckung an sich rechtskräftiger Zollentscheide darstellt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1766/2006 vom 25. September 2008 E. 1.2 und 3.2.1). Das vorliegende Verfahren untersteht damit noch der alten Zollrechtsordnung.

2.2 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG. Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar. Beim Steuererlass handelt es sich jedoch nicht um Verfahrensrecht (so PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Annexe 3 Commentaire article par article de la nouvelle LTVA, N. 673), sondern um ein spezielles Verfahren – das Vollstreckungsverfahren –, welches dem ordentlichen Verfahren (Veranlagungsverfahren) folgt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6898/2009 vom 29. April 2010 E. 1.3). Das

neue Erlassrecht findet daher auf das vorliegende, im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG bereits hängige Verfahren keine Anwendung.

3.

3.1

3.1.1 Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, kann diese aus den in Art. 127 aZG genannten Gründen ganz oder teilweise erlassen werden. Der Zollerlass gehört dabei nicht zur Veranlagung, sondern bildet Teil des Bezugs bzw. der Vollstreckung rechtskräftiger Zollschulden (zum Zollnachlass gemäss Art. 127 aZG vgl. ausführlich Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1554/2007 vom 25. Januar 2010 E. 2, A-1766/2006 und A-55/2007 vom 25. September 2008 E. 3.2).

3.1.2 Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen bestimmt sich vorab nach den entsprechenden Vorschriften der Mehrwertsteuergesetzgebung (Art. 72 - 84 aMWSTG). Die Zollgesetzgebung gilt überall dort, wo das Mehrwertsteuergesetz nichts anderes anordnet (so ausdrücklich Art. 72 aMWSTG). Der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen ist in Art. 84 aMWSTG geregelt (vgl. dazu anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1554/2007 vom 25. Januar 2010 E. 2.4).

3.2 Das Erlassgesuch ist innerhalb eines Jahres seit Ausstellen der Veranlagungsverfügung bzw. seit der Steuerfestsetzung einzureichen (Art. 127 Abs. 2 aZG; Art. 84 Abs. 2 aMWSTG). Die in Art. 127 Abs. 2 aZG bzw. Art. 84 Abs. 2 aMWSTG statuierte Jahresfrist wird mit der formell rechtskräftigen Abgabenfestsetzung ausgelöst und beginnt am folgenden Tag zu laufen (BVGE 2009/11 E. 2.2). Die Einhaltung der Frist ist von der gesuchstellenden Person nachzuweisen (so zur inhaltlich unveränderten Regelung von Art. 86 Abs. 2 ZG MICHAEL BEUSCH, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, Bern 2009, N. 39 zu Art. 86).

Als Verwirkungsfrist kann die Jahresfrist von Art. 127 Abs. 2 aZG bzw. von Art. 84 Abs. 2 aMWSTG weder gehemmt noch unterbrochen, bei unverschuldetem Versäumnis allerdings wiederhergestellt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 1.3.2; BEUSCH, a.a.O., N. 38 zu Art. 86). Aus Gründen der Rechtssicherheit und eines geordneten Verfahrens darf ein Hinderungsgrund nicht leichthin angenommen werden. Die Rechtsprechung

zur Wiederherstellung der Frist ist allgemein sehr restriktiv (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 2.2.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.136 ff.).

Zuständig für den Entscheid über den Einfuhrabgabenerlass ist die OZD (Art. 127 Abs. 2 aZG; Art. 84 Abs. 2 aMWSTG).

4.

4.1 Die noch ausstehenden Beträge, welche die Zollkreisdirektion Basel mit Zahlungsaufforderung vom 14. Januar 2009 geltend gemacht hat (vgl. dazu oben, D), wurden mit unangefochten gebliebener Verfügung vom 16. August 2006 (oben, A) bzw. mit ebenfalls unangefochten gebliebener Strafverfügung vom 24. September 2008 (oben, C) festgesetzt. Der Beschwerdeführer hat mit seinen Anträgen den Streitgegenstand auf die Einfuhrabgaben beschränkt (oben, E. 1.2), weshalb lediglich auf die formell rechtskräftige Veranlagung der Einfuhrabgaben abzustellen ist (oben, A).

Die Verfügung vom 16. August 2006 wurde mangels Anfechtung noch im Jahre 2006 formell rechtskräftig. Es wurde weder dargelegt noch ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer mit seinem Gesuch vom 18. Februar 2009 die Jahresfrist gemäss Art. 127 Abs. 2 aZG bzw. von Art. 84 Abs. 2 aMWSTG eingehalten hätte. Ebenso wurden keine zureichenden Gründe für eine Wiederherstellung dieser Frist geltend gemacht. Die OZD ist somit mangels Einhaltung der Jahresfrist von Art. 127 Abs. 2 aZG bzw. von Art. 84 Abs. 2 aMWSTG zu Recht nicht auf das Gesuch vom 18. Februar 2009 eingetreten.

4.2 Im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. dazu oben, E. 1.3) stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die OZD das Gesuch allenfalls als Gesuch um Revision oder als Gesuch um Wiedererwägung der Verfügung vom 16. August 2006 (oben, A) hätte prüfen müssen (vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1791/2009 vom 28. September 2009 E. 3). Da jedoch die Verfügung vom 16. August 2006 von der Zollkreisdirektion Basel und nicht von der OZD erlassen worden ist, gilt diesbezüglich, dass die OZD weder für eine Behandlung eines Gesuchs um Revision noch für eine Behandlung eines Gesuchs um Wiedererwägung zuständig gewesen wäre (vgl. zur Zuständigkeit anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2391/2008 vom 22. März 2010 E. 2). Auch unter diesem Gesichtspunkt kann der angefochtene Nichteintretensentscheid somit nicht beanstandet werden.

4.3 Anzumerken ist dazu, dass der Beschwerdeführer das Gesuch vom 18. Februar 2009 an die Zollkreisdirektion Basel und nicht an die OZD gerichtet hat. Die Zollkreisdirektion Basel nahm dieses Schreiben weder als Wiedererwägungs- noch als Revisionsgesuch, sondern als Erlassgesuch entgegen und leitete es an die OZD weiter (oben, E). Die Frage, ob diese Weiterleitung in – allenfalls analoger (vgl. dazu NADINE MAYHALL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend Praxiskommentar VwVG], N. 38 ff. zu Art. 3) – Anwendung von Art. 8 f. VwVG zulässig war oder die Zollkreisdirektion Basel allenfalls einen formellen Nichteintretensentscheid gemäss Art. 9 Abs. 2 VwVG hätte fällen müssen (vgl. dazu THOMAS FLÜCKIGER, in: Praxiskommentar VwVG, N. 11 zu Art. 8, N. 10 ff. zu Art. 9), liegt jedoch ausserhalb des Streitgegenstandes dieses Verfahrens (vgl. dazu oben, E. 1.2) und muss somit nicht weiter vertieft werden.

4.4 Es ergibt sich, dass die OZD mit Entscheid vom 6. Juli 2009 auch unter den eben dargelegten Aspekten zu Recht nicht auf das Gesuch des Beschwerdeführers vom 18. Februar 2009 eingetreten ist.

4.5 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bleibt nach dem Dargelegten unter keinem Titel Raum, um der vom Beschwerdeführer geltend gemachten schwierigen Situation Rechnung zu tragen. Die Beschwerde ist abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wären dessen Kosten an sich dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Gemäss diesem Artikel können die Verfahrenskosten aber ausnahmsweise erlassen werden. Nach Art. 6 Bst. b VGKE des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) kann ein solcher Erlass unter anderem dann Platz greifen, wenn Gründe in der Sache oder in der Person der Partei es als unverhältnismässig erscheinen lassen, ihr Verfahrenskosten aufzuerlegen. Von einer solchen Konstellationen ist vorliegend angesichts der finanziellen Lage des Beschwerdeführers auszugehen. Eine Auferlegung der Kosten erschiene unverhältnismässig; der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuer-

statten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

6.

Entscheide über den Erlass von Abgaben können nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]; Urteil des Bundesgerichts 2C_49/2007 vom 9. März 2007 E. 2.1).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

Versand: