Urteilskopf

96 I 678

103. Urteil vom 20. November 1970 i.S. X. AG gegen Eidg. Steuerverwaltung
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer.

Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr können von der Abgabe nicht befreit werden, wenn der Nachweis der Ausfuhr nicht in der vorgeschriebenen Weise erbracht wird und das Vorliegen eines besonderen Falles verneint werden muss. Bei Ausfuhr unter Umgehung der Zollkontrolle wird keine Steuerbefreiung gewährt (Bestätigung der Rechtsprechung).

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires.

Les livraisons, en Suisse, de marchandises destinées à l'exportation ne peuvent être exonérées de l'impôt lorsque la preuve de l'exportation n'a pas été rapportée de la façon prescrite et que l'on ne setrouve pas dans un cas particulier. En cas d'exportation hors du contrôle douanier, aucune exonération n'est accordée (confirmation de la jurisprudence).

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari.

Forniture effettuate in Svizzera a fini d'esportazione non possono essere esentate dall'imposta quando la prova dell'esportazione non è stata addotta nel modo prescritto e non ci si trova di fronte a un caso particolare. Trattandosi di esportazione fatta eludendo il controllo doganale, non verrà accordata alcuna esenzione (conferma della giurisprudenza).

Sachverhalt ab Seite 679

A.- Die Beschwerdeführerin ist im Register der warenumsatzsteuerpflichtigen Grossisten eingetragen. Sie lieferte aus Ostasien eingeführte Rohseidengrège u.a. auch an italienische Käufer (Nichtgrossisten) in der Schweiz, welche die Ware unter Umgehung der italienischen Vorschriften über die Einfuhrkontingentierung für Rohseide nach Italien verbrachten. Im Anschluss an eine Revision forderte die EStV mit Entscheid vom 16. Januar 1969 wegen solcher Lieferungen für die Zeit vom 1. Januar 1963 bis zum 3. Juni 1968 an Warenumsatzsteuern Fr. 531 451.85 nebst Verzugszins zu 4% seit dem 30. August 1966 nach. Die EStV stellte fest, dass die für die Einfuhr nach Italien bestimmten Lieferungen Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr seien, für welche die Beschwerdeführerin den Nachweis der Ausfuhr mittels der in der Verfügung Nr. 8 c des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartementes vom 17. Juni 1954 genannten Dokumente nicht erbracht habe. Eine Einsprache gegen diese Steuernachforderung wies die EStV mit Entscheid vom 30. Dezember 1969 ab.

B.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die Beschwerdeführerin, der Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben. Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin sinnge-

mäss vor allem geltend, die von ihr gewählte Lieferungsart sei branchenüblich; auch sei die Ausfuhrabfertigung in der Schweiz zolltechnisch korrekt behandelt worden. Durch ihre Lieferungen, welche direkten Auslandlieferungen gleichzuachten seien, sei kein steuerpflichtiger Tatbestand entstanden; auch seien keine schweizerischen Fiskalinteressen verletzt worden. Der angefochtene Entscheid verletze somit den Grundgedanken des WUStB. Die Steuernachforderung sei auch unzumutbar, weil sie den in den beiden letzten Geschäftsjahren erzielten Reingewinn

übersteige und die Steuern nicht abgewälzt werden könnten; damit sei das Prinzip der Verhältnismässigkeit von Verwaltungsmassnahmen verletzt.

C.- Die EStV beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB unterliegen der Warenumsatzsteuer unter Vorbehalt von Art. 14 alle Lieferungen im Inland sowie der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Eine Inlandlieferung liegt vor, wenn der Abnehmer der Ware oder an dessen Stelle ein Dritter in den Stand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befindet (Art. 15 Abs. 1 WUStB;BGE 76 I 72). Die Beschwerdeführerin hat die Lieferungen von Seidengrège, die der EStV Anlass zur Nachbesteuerung boten, an von den Abnehmern bezeichnete Spediteure nach Chiasso gesandt. Diese haben sie noch im Inland an sogenannten Passeure ausgehändigt, die für die Abnehmer den Transport nach Italien auszuführen hatten. Die Beschwerdeführerin befasste sich von diesem Zeitpunkt an nicht mehr mit dem Weitertransport der Ware. Spätestens mit der Übergabe der verzollten Ware an die Passeure konnten die Abnehmer im eigenen Namen über die Ware verfügen. Die fraglichen Lieferungen sind deshalb Inlandlieferungen im Sinne des WUStB und damit grundsätzlich warenumsatzsteuerpflichtig. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, es habe sich bei ihren Verkäufen an die italienischen Abnehmer um Auslandlieferungen gehandelt, die nur wegen der italienischen Einfuhrkontingentierung in der von der EStV beanstandeten Weise abgewickelt worden seien. Eine Besteuerung widerspreche daher dem Grundgedanken der Warenumsatzsteuer, da diese nur den Verbrauch im Inland treffen solle. Es dürfe nicht über den Nachweis der Auslandlieferung hinweggegangen werden.
Hierzu ist grundsätzlich festzustellen, dass es dem System der schweizerischen Warenumsatzbesteuerung entspricht, Auslandlieferungen steuerfrei zu lassen, da die Ausfuhr begünstigt werden (BGE 76 I 71) und die Steuer lediglich den Inlandverkauf treffen soll. Deshalb unterliegt nach Art. 13 WUStB nur die Inlandlieferung der Steuer. Art. 54 Abs. 2 lit. b WUStB ermächtigt das eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (EFZD), Vorschriften über die Rückerstattung oder Verrechnung

der Warenumsatzsteuer mit Rücksicht auf die erfolgte Ausfuhr von Waren aufzustellen, d.h. solche Waren unter bestimmten Umständen gänzlich steuerfrei zu lassen (Urteil vom 1. Oktober 1965 i.S. Uhrenfabrik Tsch. & W. AG, Erw. 6, in BGE 91 I 435 nicht publiziert). Von dieser Ermächtigung hat das EFZD zuletzt mit der Verfügung Nr. 8 c vom 17. Juni 1954 Gebrauch gemacht, die den Grossisten von der Steuerzahlung befreit, wenn die Lieferung der Ware zwar noch auf schweizerischem Boden erfolgt, sich daran aber die unmittelbare Ausfuhr durch den Erwerber anschliesst; dabei wird die Steuerbefreiung vom Nachweis der Ausfuhr abhängig gemacht. Nach Art. 2 der Verfügung 8 c ist dieser Nachweis mit dem Frachtbriefdoppel, mit dem Postempfangsschein oder mit der zollamtlich abgestempelten Ausfuhrdeklaration zu erbringen. In besondern Fällen kann die EStV andere Beweismittel zulassen oder zusätzlich verlangen. Den Begriff des besonderen Falles hat die EStV im Merkblatt Nr. 38 für Grossisten vom Juni 1963, das seither durch die Ziff. 58-63 der Wegleitung für Grossisten vom Frühjahr 1969 ersetzt worden ist, näher umschrieben. Danach ist ein besonderer Fall nur gegeben, wenn aus einem nicht voraussehbaren Grund der Nachweis mit einem der in der Verfügung genannten Dokumente nicht möglich ist, obwohl der Grossist, bzw. sein Abnehmer, alles Erforderliche vorgekehrt hat, um ein solches Dokument zu erwirken. Daraus folgt, dass Waren, die nach der Inlandlieferung unmittelbar und ohne weitere Bearbeitung ausgeführt werden, steuerbelastet bleiben, wenn der Nachweis der Ausfuhr nicht in der vorgeschriebenen Weise erfolgt und das Vorliegen eines besonderen Falles verneint werden muss. Diese Ordnung ist gesetzmässig (zitiertes Urteil vom 1. Oktober 1965, Erw. 6). Daraus erhellt, dass der Einwand der Beschwerdeführerin, die von der EStV geschaffene Ordnung verletze den Grundgedanken des Umsatzsteuerrechtes, nicht durchschlägt.

2. Es ist nicht zu bezweifeln, dass die Waren, für deren Lieferung die streitige Steuer nachgefordert wird, nach Italien ausgeführt wurden. Alle Beweisanträge, die darauf abzielen, dies nachzuweisen, sind überflüssig. Nicht ebenso unzweifelhaft ist, dass die Waren vor der Ausfuhr schweizerische Zollämter passiert haben. Die Beschwerdeführerin behauptet dies zwar; sie ist jedoch trotz Aufforderung den Nachweis dafür schuldig geblieben. Am einfachsten ist dieser Nachweis dadurch zu erbringen,

dass die Ware einem schweizerischen Zollamt vorgeführt wird, welches zur Ausstellung gestempelter Ausfuhrdeklarationsdoppel ermächtigt ist. Diese Dokumente sind ihrer Natur nach geeignet, den von der Verfügung 8 c geforderten Beweis einwandfrei zu erbringen. Indessen sind Zollämter, die keine Sichtverbindung zum ausländischen Zollamt besitzen, nicht ermächtigt, gestempelte Ausfuhrdeklarationsdoppel auszustellen, da es nicht ausgeschlossen ist, dass der Exporteur nach Verlassen des schweizerischen Zollamtes auf einem Nebenweg die Ware in die Schweiz zurückbringt. Werden Waren über Zollämter ohne Sichtverbindung zum ausländischen Zollamt oder überhaupt nicht auf einer Zollstrasse ausgeführt, so erlangen die Exporteure keine Ausfuhrdeklaration und können konsequenterweise den Lieferanten das von der Verfügung 8 c geforderte Dokument auch nicht aushändigen. Von den von der Beschwerdeführerin genannten Zollämtern, über die die Waren angeblich ausgeführt wurden, sind die meisten zur Abgabe von gestempelten Deklarationsdoppeln ermächtigt. Wäre die Ausfuhr tatsächlich über sie erfolgt, so hätten die Exporteure die Deklarationsdoppel ohne weiteres erlangen können. Bei dieser Sachlage liegt der Schluss nahe, dass die Waren, für deren Lieferung die streitige Steuer nachgefordert wird, über Zollämter ohne Sichtverbindung mit dem italienischen Zollamt oder überhaupt nicht auf einer Zollstrasse ausgeführt wurden. Die Erhebungen, welche die Beschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beantragt, sind nicht geeignet, den Beweis nachträglich zu erbringen, dass die Waren die schweizerische Zollkontrolle passiert haben. Einzig die Passeure könnten darüber Auskunft geben. Es ist aber vorauszusehen, dass sie, selbst wenn sie bereit wären, auszusagen, keine überprüfbaren Angaben mehr machen könnten, nachdem die interessierenden Handlungen Jahre zurückliegen. Anderseits ist es den Zollbehörden nicht zuzumuten, bei den verschiedensten Zollämtern nachzuforschen, wo und wann die Passeure in den Jahren

1963-1966 eventuell Waren der Beschwerdeführerin vorgeführt haben. Dies ist bezüglich eines grossen Teils des für die Besteuerung in Frage kommenden Zeitraumes überhaupt nicht mehr möglich, weil Ausfuhrdeklarationen nur während zwei Jahren aufbewahrt werden. Da jedoch für sicher zu gelten hat, dass bedeutende Mengen von Seidengrège nach Italien ausgeführt werden, ohne dass dafür Ausfuhrdeklarationen erstellt

werden, weil die Ausfuhr unter Umgehung der schweizerischen Zollkontrolle erfolgt, ist es fraglich, ob die Darstellung der Beschwerdeführerin, wonach alle ihre Ware schweizerische Zollämter passiert haben soll, zutrifft. Diese Frage kann jedoch offen bleiben, weil es unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin keines der in der Verfügung 8 c genannten Dokumente vorlegen kann, obwohl sie solche bei ordnungsgemässer Ausfuhr hätte erwirken können. Es fragt sich daher einzig, ob die EStV den Begriff des besonderen Falles richtig auslegte, als sie die Steuerbefreiung verweigerte, weil ihr die in der Verfügung 8 c genannten Belege nicht vorgelegt wurden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der EStV bei der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs des besonderen Falles ein weiter Beurteilungsspielraum eingeräumt ist; das Bundesgericht nimmt daher die Überprüfung der Begriffsauslegung nur mit Zurückhaltung vor (BGE 96 I 373, mit Hinweisen).

3. Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Steuerbefreiung sich nicht auf die Fälle heimlicher Ausfuhr erstrecken kann (BGE 91 I 436; Urteile vom 22. September 1966, in: ASA 35, S. 398 und vom 10 Juni 1968 i.S. L.S. S.à.r.l., Erw. 3 a, nicht publiziert). Art. 2 der Verfügung 8 c enthält danach nicht eine blosse Beweisregel, sondern umschreibt die Fälle der steuerfreien Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr (ASA 35, S. 398, Erw. 2). Das Bundesgericht hat besondere Fälle dann angenommen, wenn bei allseitig legaler Ausfuhr beispielsweise eine Ausfuhrdeklaration im betreffenden Fall nicht vorgeschrieben war (so noch unter der Herrschaft der Verfügung Nr. 8 b des EFZD vom 24. Juni 1950 im Urteil vom 26. März 1954, in: ASA 22, S. 475, Erw. 4) oder wenn der Exporteur bei legaler Ausfuhr irrtümlicherweise annahm, seine Lieferung falle unter die Freiliste von Art. 14 WUStB, und es deshalb unterliess, sich die erforderlichen Dokumente zu beschaffen (zitiertes Urteil von 10. Juni 1968.) Dass im vorliegenden Fall schweizerische Fiskalinteressen nicht verletzt wurden, vermag nichts daran zu ändern, dass die Art, wie die Waren ausgeführt wurden, insofern nicht legal war, als ausländische Einfuhrvorschriften umgangen wurden. In solchen Fällen auf den Nachweis der Ausfuhr durch die in der Verfügung 8 c genannten Dokumente zu verzichten und die Steuern nicht zu erheben, käme einer Begünstigung der illegalen Einfuhr in ein Nachbarland durch schweizerische Behörden

gleich und führte auch zu einer Benachteiligung jener Exporteure, die nur auf legale Weise Ausfuhren tätigen. Das liefe dem Ansehen, das sich die schweizerischen Behörden im internationalen Verkehr zu bewahren haben, zuwider und wäre geeignet, die Beziehungen der Schweiz zu ihren Nachbarstaaten zu belasten (hierzu insbesondere BGE 91 I 436 und Urteilvom 2. November 1956 i.S. H., nicht publiziert; auch P. ENGEL, Contrebande, ordre public et bonnes moeurs, Recueil des travaux der Faculté de droit de Genève zum schweizerischen Juristentag 1969, S. 62 ff.). Für die Ausfuhr von Waren unter Verletzung der ausländischen Gesetzgebung wird demnach keine Steuerbefreiung gewährt, gleichgültig ob die Verletzung ausländischen Rechtes aus handelspolitischen oder fiskalischen Gründen erfolgt. Mit dieser Praxis verletzt die EStV Bundesrecht nicht.

4. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, hält näherer Überprüfung nicht stand. So geht die Berufung auf eine Branchenusanz für diese Lieferungsart fehl. Nachgewiesenermassen besteht eine solche nicht. Es

kann deshalb auch dahingestellt bleiben, ob die Verfügung Nr. 2 des EFZD und die sie ersetzenden Verfügungen geeignet waren, die Bildung einer solchen Usanz zu fördern. Abgesehen davon könnte auch eine allfällige Branchenusanz steuerrechtlich nicht unbedingt massgebend sein, da Branchenusanzen, wo das Gesetz sie nicht vorbehält, sich nach dem Gesetz zu richten haben und nicht umgekehrt. Nicht von Bedeutung ist ferner, dass die ausländischen Käufer die beanstandete Lieferungsart verlangten. Es kann auch nicht wesentlich sein, dass die Verdienstspanne auf Seidengrège gering ist und die nachträgliche Steuerforderung die Beschwerdeführerin umso mehr belastet, als sie die Warenumsatzsteuer nicht mehr überwälzen kann. Die Beschwerdeführerin hätte bei ordnungsgemässer Ausfuhr die Umsatzsteuer vermeiden können. Unbefriedigend erscheint zwar, dass mangels einer periodischen Kontrolle in kurzen Abständen der geschuldete Steuerbetrag beträchtlich auflaufen konnte. Allein die Weisung des Merkblattes 38 war derart klar und unmissverständlich, dass die Beschwerdeführerin es sich selber zuzuschreiben hat, wenn sie die Weisung nicht ernst genommen hat und deswegen die Steuerforderung so hoch aufgelaufen ist. Unbehelflich ist sodann die Rüge, die nachträgliche Erhebung der Steuer sei unverhältnismässig und willkürlich. Die damit

sinngemäss erhobene Rüge eines Verstosses gegen Treu und Glauben wäre berechtigt, wenn die EStV wissentlich die Praxis der Beschwerdeführerin geduldet und für zulässig erklärt hätte. Den Nachweis dafür hat jedoch die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Sie beruft sich zwar darauf, dass ein Revisor die Art ihres Vorgehens beim Export nach Italien anlässlich einer Revision im Jahre 1962 nicht beanstandet habe. Sie verlangt auch die Einvernahme dieses Revisors als Zeugen. Dieser hat jedoch in einer Stellungnahme vom 3. März 1970 gegenüber der EStV glaubwürdig erklärt, dass er sich nicht erinnere, auf derartige Geschäfte gestossen zu sein, und dass er, falls er darauf gestossen wäre, dies in seinem Bericht vermerkt hätte. Seine Einvernahme erscheint daher nicht geeignet, weitere Aufschlüsse zu verschaffen. Dies umso weniger, als selbst eine Billigung solcher Geschäfte durch den Revisor für die Zeit ab Sommer 1963 nicht mehr von Bedeutung sein könnte, da die EStV im Merkblatt 38 vom Juni 1963 ausdrücklich festgestellt hat, alle früheren Zusicherungen, die mit dem Merkblatt in Widerspruch ständen, seien hinfällig. Die Beschwerdeführerin verlangt ferner die Einvernahme der Beamten N. und M., da letztere anlässlich einer Revision bei Y. AG, Zürich, im Jahre 1965 die von dieser Firma in gleicher Weise geübte Praxis in den Fällen von Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr als rechtmässig erklärt hätten. Diesem Beweisantrag ist nicht stattzugeben. Aus den Akten, die dem Bundesgericht von der EStV zur Einsicht unterbreitet wurden, geht nicht hervor, dass die Praxis, welche die Beschwerdeführerin übte, von den Revisoren der Y. AG gegenüber gebilligt worden wäre. Im Gegenteil; aus einem Schreiben an die genannte Firma geht hervor, dass die Revisoren diese im Zusammenhang mit dem Ausfuhrnachweis bei Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr ausdrücklich auf die Bestimmungen des Merkblattes 38 aufmerksam machten. Schliesslich schlägt auch der Einwand der Beschwerdeführerin, dass ein Grossist aus einem Freilager die Waren direkt hätte ins Ausland schmuggeln können und dass er in diesem Falle den Nachweis der Ausfuhr mit jedem geeigneten Mittel hätte erbringen können, nicht durch. Die verschiedene Regelung des Ausfuhrnachweises bei direkter Ausfuhr und bei Inlandlieferung zwecks Ausfuhr beruht auf der gesetzlichen Ordnung. Diese ist für das Bundesgericht verbindlich. Dasselbe gilt auch hinsichtlich

der Möglichkeit, dass die italienischen Abnehmer sich als Grossisten hätten eintragen lassen dürfen und dass sie dann ebenfalls ohne Pflicht zur Steuerleistung die Ware auf Umwegen hätten nach Italien verbringen können.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.