VPB 63.81

(Entscheid des Bundesrates vom 13. Januar 1999)

Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV. Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen. Rechtsgleichheit.

- Ein Steuererlass setzt, obwohl die Registrierung zeitlich gesehen eine Folge der Steuerpflicht ist, eine Registrierung bei der ESTV voraus. Wäre dem nicht so, hätte die ESTV keinerlei Kontrollmöglichkeiten.

- Dank dem System des Vorsteuerabzuges müssen sich die Behörden nicht nur auf die solidarische Haftung des eventuell zahlungsunfähigen Importeurs nach Art. 13 Abs. 1 ZG verlassen, sondern verfügen, soweit der Importeur der Umsatzabgabe im Inland nach Art. 17 und 20 MWSTV unterliegt, über einen wirksameren Zugriff, nämlich die Korrektur bei der Abrechnung über den Vorsteuerabzug. Der Verordnungsgeber hat bewusst den Erlasstatbestand in Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV auf diese Fälle beschränkt. Damit ist für den Regelfall gewährleistet, dass die ESTV so oder anders den ihr geschuldeten Steuerbetrag erhält.

- Dass der Erlass dann nicht zugelassen ist, wenn der Importeur der Steuerpflicht für Inlandlieferungen nicht unterliegt, ist daher eine berechtigte Differenzierung, die auch dem Gebot der Rechtsgleichheit nicht entgegensteht.

Art. 76 al. 1 let. d OTVA. Remise de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'importation de biens. Egalité de traitement.

- Une exonération fiscale présuppose, bien que l'enregistrement soit chronologiquement une suite de l'assujettissement fiscal, ur enregistrement auprès de l'AFC. Si tel n'était pas le cas, l'AFC n'aurait aucune possibilité de contrôle.

- Grâce au système de la déduction de l'impôt préalable, les autorités ne doivent pas s'en remettre, selon l'art. 13 al. 1 LD, à la responsabilité solidaire de l'importateur éventuellemnt insolvable, mais elles disposent - pour autant que l'importateur soit assujetti à la taxe dans le pays en vertu des art. 17 et 20 OTVA - d'un moyen d'intervention plus efficace, soit la correction apportée lors du décompte de la déduction de l'impôt préalable. L'auteur de l'ordonnance a consciemment limité à ces cas, dans l'art. 76 al. 1 let. d OTVA, les conditions de la remise. Ceci garantit ainsi dans la règle que l'AFC obtienne d'une manière ou d'une autre le montant qui lui est dû.

- Le fait qu'une remise ne puisse pas être accordée lorsque l'importateur n'est pas assujetti à la taxe pour les livraisons dans le pays contitue par conséquent une différence justifiée qui ne heurte pas le principe de l'égalité de traitement.

Art. 76 cpv. 1 lett. d OIVA. Condono dell'imposta sul valore aggiunto per l'importazione di beni. Parità di trattamento.

- Il condono d'imposta presuppone una registrazione presso l'AFC, benché la registrazione sia cronologicamente una conseguenza dell'assoggettamento fiscale. Se così non fosse, l'AFC non avrebbe nessuna possibilità di controllo.

- Grazie al sistema della deduzione dell'imposta precedente, le autorità non devono fare affidamento, secondo l'art. 13 cpv. 1 LD, soltanto sulla responsabilità solidale dell'importatore eventualmente insolvente ma dispongono - sempreché l'importatore sia assoggettato all'imposta sulle operazioni eseguite in Svizzera in virtù degli art. 17 e 20 OIVA - di una misura d'intervento più efficace, ossia la correzione effettuata al momento del conteggio della deduzione dell'imposta precedente. Il Consiglio federale ha volontariamente limitato a questi casi la fattispecie di condono di cui all'art. 76 cpv. 1 lett. d OIVA. Si garantisce così di regola che l'AFC ottenga in un modo o nell'altro l'importo che le è dovuto.

- Il fatto che un condono non sia concesso se l'importatore non è assoggettato all'imposta per le forniture nel Paese costituisce quindi una differenza giustificata che non viola il principio della parità di trattamento.

Aus dem Sachverhalt:

Am 2., 21. und 30. August 1995 führte die X AG, eine international tätige Transportfirma, im Auftrage der Importeurin, über das Zollamt (...) und das Zollamt (...) drei grössere Sendungen von Fahrrädern ein und zahlte dafür insgesamt Fr. 7379.30 Mehrwertsteuer. Die Rückforderung bei der zahlungsunfähig gewordenen Importeurin, über die schliesslich am 11. November 1996 der Konkurs eröffnet und am 26. März 1997 mangels Aktiven eingestellt wurde, war nur im Umfang von Fr. 2634.30 (durch Verrechnung) erfolgreich (Einfuhr vom 2.8.1995), misslang jedoch für den Restbetrag von Fr. 4745.00 (Einfuhren vom 21.8 und 30.8.1995).

Die X AG ersuchte die Oberzolldirektion (OZD) am 6. August 1996 provisorisch und am 12. Mai 1997 definitiv um Steuererlass. Diese wies das Gesuch mit Verfügung vom 28. Mai 1997 ab, im wesentlichen mit der Begründung, die Importeurin sei bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht registriert, womit es an einer massgeblichen Voraussetzung für einen Steuererlass fehle.

Gegen diese Verfügung erhob die X AG am 30. Mai 1997 Beschwerde beim Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Verfügung, die Gutheissung des Erlassgesuches und die Rückerstattung von Fr. 4745.00, eventualiter seien sämtliche für die Einfuhren vom 2., 21. und 30. August 1995 bezahlten Steuern im Umfang von Fr. 7379.30 zurückzuerstatten. Das EFD wies die Beschwerde am 16. Februar 1998 ab. Gegen diese Verfügung erhob die X AG am 20. März 1998 Beschwerde beim Bundesrat.

Aus den Erwägungen:

3. Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen kann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn der mit der Verzollung Beauftragte die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des nach den Art. 17 und 20 steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann (Art. 76 Abs. 1 Bst. d der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], SR 641.201).

Optionen nach Art. 20 MWSTV spielen vorliegend keine Rolle.

Mehrwertsteuerpflichtig auf den Umsätzen im Inland ist namentlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV).

Der für den Inlandumsatz steuerpflichtige Importeur ist befugt, in seiner Steuerabrechnung die von ihm oder seinem Abnehmer auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtete Steuer abzuziehen (sogenannter Vorsteuerabzug; Art. 29 Abs.1 Bst. c MWSTV).

4. Gemäss ständiger Rechtsprechung muss ein Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Auszurichten ist die Auslegung auf die ratio legis, die allerdings nicht nach subjektiven Wertvorstellungen, sondern nach den Vorgaben des Gesetzgebers zu ermitteln ist (BGE 121 III 224, mit Hinweisen).

5. Die Beschwerdeführerin macht geltend, Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV bedürfe keiner Auslegung, da er klar und eindeutig sei. Der Steuererlass könne nicht von einem Registereintrag des zahlungsunfähigen Importeurs abhängig gemacht werden, schliesslich sei der Registereintrag nur eine Folge, nicht aber eine Voraussetzung für die Steuerpflicht. Daraus, dass die Importeurin - dazu noch zu Unrecht - bei der ESTV nicht registriert sei, könne nicht geschlossen werden, sie sei nicht steuerpflichtig.

5.1 Die wörtliche Auslegung von Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV ergibt klar, dass ein Steuererlass die Steuerpflicht des zahlungsunfähigen Importeurs auf Umsätzen im Inland voraussetzt. Diese Regelung geht wesentlich weiter als die entsprechenden Bestimmungen der Zollgesetzgebung (Art. 127 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG], SR 631.0) , welche ohne diesen Artikel gestützt auf Art. 65 MWSTV anwendbar wären. Sie öffnet nämlich das Instrument des Erlasses auch für Fälle, in denen der Spediteur die von ihm sichergestellte Einfuhrsteuer wegen ausgewiesener Zahlungsunfähigkeit des nach Art. 17 und 20 MWSTV steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann. Das Delkredererisiko des Spediteurs konnte damit wesentlich entschärft werden (BBl 1994 III 590).

Eine von der Inlandsteuerpflicht der Importeurin unabhängige Erlassregelung hätte zur Folge, dass die Spediteurin die Einfuhrangabe stets dann zurückverlangen könnte, wenn die Überwälzung auf die Importeurin wegen deren Zahlungsunfähigkeit misslingt. Damit würde, was die Vorinstanz bereits richtig ausgeführt hat, die solidarische Haftbarkeit nach Art. 13 Abs. 1 ZG unterlaufen. Die solidarische Zahlungspflicht des Spediteurs käme nämlich in einem solchen Fall gar nie zum Zuge. Es kann nicht Sinn und Zweck von Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV sein, Art. 13 Abs. 1 ZG, der hier zur Anwendung kommt, faktisch ausser Kraft zu setzen.

Im folgenden ist zu prüfen, ob der Registereintrag des inlandsteuerpflichtigen und zahlungsunfähigen Importeurs Voraussetzung dafür ist, dass nach Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV dem Spediteur die Steuer zurückerstattet werden kann.

5.2 Dem nach Art. 17 MWSTV Steuerpflichtigen obliegen eine Reihe von Verpflichtungen. Wer die massgebliche Umsatzgrenze erreicht, hat sich binnen 30 Tagen unaufgefordert bei der ESTV schriftlich zu melden (Art. 45 Abs. 1 MWSTV), periodisch mit der ESTV über die getätigten Umsätze abzurechnen (Art. 4, 36 und 37 MWSTV), die Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen (Art. 47 MWSTV) und die in der Abrechnungsperiode geschuldete Steuer der ESTV einzuzahlen (Art. 38 MWSTV). Erst die Erfüllung dieser Obliegenheiten lässt den Betreffenden zum Steuerpflichtigen im Inland werden. Mehrwertsteuerpflichtig im Inland im Sinne von Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV ist demnach, wer nebst den Voraussetzungen von Art. 17 MWSTV auch die Verpflichtungen aus den übrigen genannten Bestimmungen erfüllt. Wer diesen Verpflichtungen nicht nachkommt, kann und darf im Inland nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger auftreten und macht sich zudem strafbar (Art. 77 ff. MWSTV). Die gesetzliche Regelung geht mit anderen Worten davon aus, dass ein im Inland Steuerpflichtiger bei der ESTV registriert ist.

Vor diesem Hintergrund ist Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin so zu verstehen, dass ein Steuererlass, obwohl die Registrierung zeitlich gesehen eine Folge der Steuerpflicht ist, eine Registrierung bei der ESTV voraussetzt. Andernfalls hätte die ESTV keinerlei Kontrollmöglichkeiten. Abgesehen davon erfolgt die Prüfung der Erlassvoraussetzungen am einfachsten und zweckmässigsten über den Registereintrag. Diese Auslegung wird ausserdem dadurch gestützt, dass der Erlass auch bei Zahlungsunfähigkeit jener Importeure gewährt wird, die nach Art. 20 MWSTV steuerpflichtig sind, also solche Importeure, die sich unter gewissen Voraussetzungen registrieren lassen können, obwohl sie nicht dazu verpflichtet sind. Es kann der OZD jedenfalls nicht zugemutet werden, bei jedem Erlassgesuch wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs, der bei der ESTV nicht registriert ist, Nachforschungen darüber anzustellen, ob sich dieser möglicherweise freiwillig der Steuerpflicht habe unterstellen wollen.

5.3 Einigkeit herrscht darüber, dass die Importeurin bei der ESTV nicht als steuerpflichtig registriert war und für ihre Umsätze im Inland der ESTV keine Steuern entrichtete. Sie ist also nach dem Gesagten nicht als mehrwertsteuerpflichtig im Sinne von Art. 17 MWSTV zu betrachten. Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grunde abzuweisen.

Bei dieser Sachlage kann die Frage, aus welchen Gründen die Importeurin nicht bei der ESTV registriert war und ob die Importeurin Umsätze in einem Umfang tätigte, die sie zur Anmeldung verpflichtet hätten, offenbleiben.

Was die Behauptung der Beschwerdeführerin betrifft, es sei rechtsmissbräuchlich, dass die OZD die Eintragung der Importeurin nicht veranlasst habe, kann vollumfänglich auf die Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden.

6. Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die Argumentation des EFD hinsichtlich der ratio legis von Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV sei nicht nachvollziehbar. Auch der ESTV sei es bei Totalverlust eines im Inland steuerpflichtigen Importeurs nicht mehr möglich, sich mittels einer Korrektur des Vorsteuerabzuges schadlos zu halten; die Geltendmachung der nach wie vor geschuldeten Mehrwertsteuer sei auch für sie illusorisch. Da die ESTV kein Konkursprivileg geniesse, stehe sie nämlich nicht besser da als die Spediteurin. Von einem wirksameren Zugriff via Korrektur bei der Abrechnung des Vorsteuerabzuges könne daher keine Rede sein.

Im folgenden ist daher zu prüfen, ob und inwiefern dies zutrifft und was die ratio legis dieser Bestimmung ist.

6.1 Die Mehrwertsteuer wird grundsätzlich auf allen Stufen des Produktions- und Verteilungsprozesses erhoben. An sich müssen alle im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen versteuert werden, soweit sie nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Zur Vermeidung einer Steuerkumulation ist das Instrument des Vorsteuerabzuges geschaffen worden. Jeder Steuerpflichtige hat periodisch auf den gesamten der Steuer unterliegenden Umsätzen die Steuer zu berechnen, kann aber die ihm überwälzte Steuer als sogenannte Vorsteuer in seiner Abrechnung abziehen (BBl 1994 III 561).

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke nach Art. 29 Abs. 2 MWSTV, so kann er in seiner

Steuerrechnung gewisse Vorsteuern abziehen (Art. 29 Abs. 1 MWSTV), nämlich die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen (Bst. a), die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer (Bst. b) und die von ihm oder von seinem Abnehmer auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete Steuer (Bst. c). Auf diese Weise wird der Steuerpflichtige steuerlich nicht doppelt belastet.

Der für die Inlandabgabe steuerpflichtige Importeur befindet sich zur ESTV in einem laufenden Abrechnungsverhältnis. Gegenstand der Abrechnung bildet der Saldo der Abrechnungsperiode (Art. 29 Abs. 6 und Art. 36 MWSTV). Im Rahmen dieses Verhältnisses kann die ESTV von der Verrechnungsmöglichkeit Gebrauch machen. Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss dem Steuerpflichtigen ausbezahlt (Art. 39 MWSTV). Wird nun dem Spediteur die Einfuhrsteuer nach Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV erlassen, wird die ESTV beim steuerpflichtigen Importeur den Vorsteuerabzug rückgängig machen oder einen Vorsteuerüberschuss entsprechend kürzen. Soweit dem Spediteur also Erlass gewährt wird, hält sich die zuständige Behörde beim Importeur schadlos.

Die OZD und die ESTV müssen sich dank diesem System nicht nur auf die solidarische Haftung des ohnehin zahlungsunfähigen Importeurs nach Art. 13 Abs. 1 ZG verlassen, sondern verfügen, soweit der Importeur der Umsatzabgabe im Inland nach Art. 17 und 20 MWSTV unterliegt, über einen wirksameren Zugriff, nämlich die Korrektur bei der Abrechnung über den Vorsteuerabzug. Der Verordnungsgeber hat bewusst den Erlasstatbestand in Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV auf diese Fälle beschränkt. Damit ist für den Regelfall gewährleistet, dass die ESTV so oder anders den ihr geschuldeten Steuerbetrag erhält. Dass der Erlass dann nicht zuge-

lassen ist, wenn der Importeur der Steuerpflicht für Inlandlieferungen nicht unterliegt, ist daher eine berechtigte Differenzierung, die auch dem Gebot der Rechtsgleichheit nicht entgegensteht.

6.2 Eine ungerechtfertigte Steuerbelastung könnte sich allenfalls dann ergeben, wenn die vom nicht registrierten und zahlungsunfähigen Importeur eingeführte Ware anderweitig versteuert wird. So wäre es auch im vorliegenden Fall durchaus vorstellbar, dass die Fahrräder im Konkursverfahren an einen Dritten gelangen und von diesem veräussert werden und dieser dabei die volle Mehrwertsteuer entrichtet. Die vom Spediteur bezahlte Mehrwertsteuer würde von der Steuerverwaltung demnach doppelt erhoben, was nicht nur den aus Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) abgeleiteten Grundsatz der Steuergerechtigkeit (vgl. J. P. Müller in Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern, [Kommentar BV], Einleitung zu den Grundrechten, Rz. 16; F. Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 263), sondern auch das Prinzip der Wettbewerbsneutralität (vgl. E. Höhn / K. Vallender in Kommentar BV, Art. 41ter, Rz. 46 und 74 ff.) verletzen könnte. Vorliegend hat der Bundesrat aber nicht zu entscheiden, ob die in der MWSTV geregelten Steuererlasstatbestände in diesem Sinne - auf dem Wege der Rechtsprechung oder allenfalls mittels
Verordnungsrevision - zu ergänzen wären. Es kann auch nicht Aufgabe der Steuerverwaltung sein, der Frage nachzugehen, ob auf der importierten Ware in der Zwischenzeit eine Mehrwertsteuer entrichtet wurde. Vielmehr wäre ein entsprechender Nachweis von der Beschwerdeführerin im Erlassgesuch zu erbringen, was im vorliegenden Fall nicht geschah.