VPB 69.18

(Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 3. August 2004 [ZRK 2003-124/127])

Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA). Korrektur der Ermessensveranlagung.

Art. 22 Abs. 1, Art. 23 Abs. 3 SVAV.

- Eine Ermessensveranlagung ist nachträglich grundsätzlich überprüfbar und korrigierbar (E. 3e, 4b/aa). Bei einer Deklaration der Fahrleistung, nachdem die Oberzolldirektion (OZD) die Ermessensveranlagung vorgenommen hat, aber bevor sie eine Verfügung erlassen hat, hat diese eine effektive Veranlagung vorzunehmen (E. 4b/bb).

- Bestätigung der Rechtmässigkeit der Praxis der OZD, bei Ermessensveranlagungen auf die höchste Veranlagung des Fahrzeugs in den letzten 12 Monaten gemäss ordentlicher Deklaration (ab Erfassungsgerät) abzustellen und darauf zusätzlich 20% zuzuschlagen (E. 4c).

Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP). Correction de la taxation par appréciation.

Art. 22 al. 1, art. 23 al. 3 ORPL.

- Une taxation par appréciation peut en principe être vérifiée et corrigée postérieurement (consid. 3e, 4b/aa). S'il y a déclaration du kilométrage parcouru, après qu'une taxation par appréciation a eu lieu, mais avant qu'une décision n'ait été rendue, la Direction générale des douanes (DGD) a l'obligation de procéder à une taxation effective (consid. 4b/bb).

- Confirmation de la légalité de la pratique de la DGD qui, en cas de taxation par appréciation, se base sur la taxation la plus élevée déjà établie pour le même véhicule durant les 12 derniers mois selon la méthode correcte de déclaration (à partir de l'appareil de saisie) et rajoute 20% supplémentaires (consid. 4c).

Tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni (TTPCP). Correzione della tassazione d'ufficio.

Art. 22 cpv. 1, art. 23 cpv. 3 OTTP.

- In linea di principio, una tassazione d'ufficio può essere riesaminata a posteriori e corretta (consid. 3e, 4b/aa). Se vi è una dichiarazione dei chilometri percorsi dopo che la Direzione generale delle dogane (DGD) ha effettuato la tassazione d'ufficio ma non ha ancora emanato una decisione, la DGD deve procedere ad una tassazione effettiva (consid. 4b/bb).

- Conferma della legalità della prassi della DGD, che nelle tassazioni d'ufficio si basa sulla tassazione più elevata stabilita per lo stesso veicolo negli ultimi 12 mesi secondo la dichiarazione ordinaria (a partire dall'apparecchio di rilevamento), aggiungendovi il 20% di supplemento (consid. 4c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Mit Schreiben vom 28. März 2003 und vom 28. April 2003 mahnte die Oberzolldirektion (OZD) die X. im Hinblick auf die Veranlagung der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA) zur Deklaration der Fahrleistung für die Abgabeperioden Februar und März 2003 der Fahrzeuge mit den Kennzeichen A., B., C. und D. Nachdem innert den in den Mahnungen durch die OZD angesetzten Fristen von zehn Tagen keine Deklarationen nachgeliefert wurden, nahm die OZD für die erwähnten Fahrzeuge eine Veranlagung nach Ermessen vor und stellte der Beschwerdeführerin am 23. Mai 2003 und 20. Juni 2003 die entsprechenden Rechnungen Nr. (...; Fr. 15'050.-) und Nr. (...; Fr. 15'145.-) zu.

Am 25. Juni 2003 reichte die X. die Fahrleistungsdaten für drei der genannten Fahrzeuge (A., B. und D.) nach.

B. Mit Verfügungen vom 1. August 2003 und vom 1. September 2003 setzte die OZD die LSVA für die genannten Fahrzeuge auf Fr. 15'050.- gemäss Rechnung Nr. (...; Abgabeperiode Februar 2003) und Fr. 15'145.- gemäss Rechnung Nr. (...; Abgabeperiode März 2003) fest.

C. Mit der Eingabe vom 29. August 2003 und zwei Eingaben vom 30. September 2003 führt die X. (im Folgenden: Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK) mit dem sinngemässen Antrag, die angefochtenen Verfügungen seien aufzuheben. Zur Begründung wird namentlich angeführt, die in Rechnung gestellten Pauschalbeträge aufgrund der Pauschalkilometerangabe stimmten mit den effektiven Kilometerleistungen nicht überein.

D. Mit Vernehmlassung vom 2. Dezember 2003 beantragt die OZD die kostenfällige Abweisung der Beschwerden. Zur Begründung führt die OZD im Wesentlichen aus, das Nachreichen der Fahrleistungsdaten gebe keinen Anspruch auf Korrektur der zuvor erstellten Veranlagungen nach Ermessen. Andernfalls würde die durch den Verordnungsgeber verlangte Deklarationsfrist von 20 Tagen ausgehebelt. Zudem würden dadurch Zahlungsfristen verlängert bzw. die Vollstreckung hinausgezögert. Für eines der Fahrzeuge sei im Übrigen bis dato keine vollständige Deklaration der Fahrleistung eingereicht worden. Die Veranlagungen nach Ermessen seien somit zu Recht erfolgt. Überdies habe die OZD ihren Ermessensspielraum bei der Veranlagung nicht überschritten.

Aus den Erwägungen:

1.-2. (...)

3.a. (Verfassungsgrundlage; vgl. VPB 66.92 E. 2a, ähnlich VPB 68.24 E. 2a). Der Bundesrat regelt den Vollzug der Schwerverkehrsabgabe (Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1997 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe, Schwerverkehrsabgabegesetz [SVAG], SR 641.81). Die abgabepflichtige Person hat bei der Ermittlung der Fahrleistung mitzuwirken. Der Bundesrat kann den Einbau spezieller Geräte oder anderer Hilfsmittel zur fälschungssicheren Erfassung der Fahrleistung vorschreiben. Fehlen taugliche Angaben oder Unterlagen, so kann die Abgabe nach Ermessen veranlagt werden (Art. 11 Abs. 1-3 SVAG).

b. Die Abgabe bemisst sich nach dem höchstzulässigen Gesamtgewicht des Fahrzeuges und den gefahrenen Kilometern (Art. 6 Abs. 1 SVAG). Die Verordnung vom 6. März 2000 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (Schwerverkehrsabgabeverordnung [SVAV], SR 641.811) präzisiert in Art. 13 Abs. 1, dass für die Bemessung der Abgabe das im Fahrzeugausweis eingetragene höchstzulässige Gesamtgewicht massgebend ist.

c. Die Abgabe wird mit einem von der Zollverwaltung zugelassenen elektronischen Messgerät ermittelt. Dieses besteht aus dem im Fahrzeug eingebauten Fahrtschreiber bzw. Weg-Impulsaufnehmer sowie einem Erfassungsgerät, das die massgebende Fahrleistung ermittelt und registriert (Art. 15 Abs. 1 SVAV; für Ausnahmen vom Erfassungsgeräteobligatorium: vgl. Art. 15 Abs. 3-6 SVAV). Nebst dem Erfassungsgerät muss der Fahrzeugführer stets auch ein Aufzeichnungsformular mitführen, das bei Ausfall oder bei Fehlfunktionen bzw. Fehlermeldungen des Messgeräts zu verwenden ist. Der Fahrzeughalter muss dafür sorgen, dass das Messgerät dauernd funktionstüchtig ist und der Fahrzeugführer die vorgeschriebenen Aufzeichnungen vornimmt (Art. 19 Abs. 1 und 3 SVAV). Der Fahrzeugführer muss bei der korrekten Ermittlung der Fahrleistung mitwirken (Selbstdeklarationsprinzip: Art. 21-23 SVAV). Die für die Berechnung der Abgabe erforderlichen Angaben sind innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf der Abgabeperiode der Zollverwaltung zu deklarieren (Art. 22 Abs. 1 SVAV). Die Veranlagung der Abgabe erfolgt auf Grund der vom Abgabepflichtigen eingereichten elektronischen oder schriftlichen Deklaration (Art. 23 Abs. 1 SVAV). Unterbleibt die Deklaration, ist sie
lückenhaft oder widersprüchlich oder macht die Zollverwaltung Feststellungen, die im Widerspruch zur Deklaration stehen, so nimmt sie die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 23 Abs. 3 SVAV).

d. Nach dem Gesagten unterliegt der Abgabepflichtige dem Selbstdeklarationsprinzip; dies bedeutet, dass ihm das Gesetz die volle Verantwortung für die Veranlagung überbindet und hohe Anforderungen an seine Sorgfaltspflicht stellt (vgl. Entscheid der ZRK vom 7. September 2001, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 77 E. 4c; siehe auch ASA 65 410 E. 3a). Die Rekurskommission hat die Gesetzmässigkeit der genannten Verordnungsbestimmungen grundsätzlich bestätigt und insbesondere festgehalten, dass sie für den gesetzlich vorgeschriebenen Vollzug der Schwerverkehrsabgabe sowohl tauglich als auch erforderlich sind (Entscheid der ZRK vom 29. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.92, sowie in ASA 72 497 E. 2b; vgl. auch Entscheid der ZRK vom 30. Juli 2003 i.S. V.R. AG [ZRK 2002-182], E. 2f mit Hinweisen). Überdies stützen sich die meisten dieser Verordnungsnormen direkt auf den Gesetzesbuchstaben, wie etwa die Mitwirkungspflicht bei der korrekten Ermittlung der Fahrleistung (Art. 21 SVAV, Art. 11 Abs. 1 SVAG) oder das Erfassungsgeräteobligatorium (Art. 15 Abs. 1 SVAV, Art. 11 Abs. 2 SVAG), woraus gleichzeitig die grundsätzliche Verbindlichkeit der mit dem vorgeschriebenen Gerät erfassten Daten folgt.

e. Sind die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt, hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuel-len Verhältnissen des Abgabepflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 5. Januar 2000 veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a, ASA 61 819; 52 238). Ein Abgabepflichtiger kann im Verfahren vor der Rekurskommission die gemäss Art. 23 Abs. 3 SVAV vorgenommene Schätzung bestreiten. Dabei obliegt es dem Abgabepflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn der Pflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Vorinstanz mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (Entscheid der ZRK vom 14. Mai 2004 i.S. F. [CRD 2003-042], E. 2d; ausführlich: vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, a.a.O., E. 2, mit zahlreichen Hinweisen).

Der ZRK kommt bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen volle Kognition zu. Demnach kann sie nicht nur Überschreitung oder Missbrauch des vorinstanzlichen Ermessens überprüfen (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021), sondern auch Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG). Dennoch auferlegt sich die ZRK bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (vgl. Entscheid der ZRK vom 14. Mai 2004, a.a.O., E. 2d; Entscheid der SRK i.S. V. vom 9. Oktober 1996 [SRK 1995-030], E. 3e).

4.a. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Deklaration der fraglichen Fahrleistungen nicht in der gesetzlich vorgesehenen Deklarationsfrist von 20 Tagen nach Ablauf der Abgabeperiode vorgenommen. Auch auf Mahnung der OZD mit einer weiteren Frist von 10 Tagen hin wurden die Chipkarten nicht eingereicht. Die Zollverwaltung nimmt gemäss Art. 23 Abs. 3 SVAV die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen unter anderem vor, wenn die Deklaration unterbleibt, lückenhaft oder widersprüchlich ist. Nachdem vorliegend keine Deklaration erfolgte, hat die OZD grundsätzlich zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

b. Die Beschwerdeführerin hat nach der Ermessensveranlagung durch die OZD und entsprechender Rechnungsstellung vom 23. Mai 2003 und 20. Juni 2003 für drei der vier Fahrzeuge (A., B. und D.) am 25. Juni 2003 die Deklaration der Fahrleistung nachträglich vorgenommen. Die OZD ist der Ansicht, das Nachreichen von Fahrleistungsdaten gebe keinen Anspruch auf Korrektur der bereits erstellten Ermessensveranlagung, weswegen sie in den Verfügungen vom 1. August und 1. September 2003 die LSVA in Bestätigung der vorgenommenen Schätzung festgesetzt hat.

aa. Entgegen der Auffassung der OZD ist eine Ermessensveranlagung - immer im Rahmen der Verjährungs- bzw. Rechtskraftregelung oder dergleichen - nachträglich grundsätzlich überprüfbar und korrigierbar. Hat die Rekurskommission im Beschwerdeverfahren aufgrund des Nachweises der Unrichtigkeit der Schätzung durch den Pflichtigen die Ermessensveranlagung aufzuheben bzw. zu korrigieren (vorstehend E. 3e), hat dies im Verfahren auf Erlass einer Verfügung vor der OZD erst recht zu gelten. Die Beschwerdeführerin hat die Deklaration eingereicht, nachdem die OZD die Ermessensveranlagung vorgenommen, aber bevor sie eine Verfügung erlassen hat. Mangels rechtskräftiger Verfügung hätte die OZD folglich ohne weiteres auf die ermessensweise Veranlagung zurückkommen können. Überdies handelt es sich bei der Deklarationsfrist gemäss Art. 22 Abs. 1 SVAV nicht um eine Verwirkungsfrist. Die Ansicht der OZD, eine einmal geschätzte Abgabeforderung infolge verspäteter Deklaration könne nicht mehr korrigiert werden, findet weder im Gesetz noch in der Verordnung die erforderliche Grundlage und ist somit mit dem Bundesrecht (E. 3e hievor) unvereinbar.

Es ist der OZD zuzugestehen, dass das Verhalten der Beschwerdeführerin, während mehreren Monaten die Deklaration der Fahrleistung pflichtwidrig zu unterlassen, zu verwerfen ist. Um der Missbrauchsgefahr zu begegnen, müssten aber die dazu zur Verfügung stehenden Massnahmen ergriffen werden, wie namentlich die Einleitung eines strafrechtlichen Verfahrens (Art. 20 ff. SVAG; vgl. zudem Art. 48 SVAV). Die Beurteilung solcher Massnahmen fiele allerdings nicht in die Zuständigkeit der ZRK und sie darf den Richter im Abgabeverfahren auch nicht daran hindern, - wie hier - das entsprechend massgebende Recht anzuwenden und bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen übergeordnetes Bundesrecht zu beachten.

bb. Die durch die Beschwerdeführerin nachgereichten Chipkarten sind grundsätzlich zweifelsfrei taugliche Beweismittel zum Nachweis der effektiven Fahrleistung der fraglichen drei Fahrzeuge in den Abgabeperioden Februar und März 2003, für welche die OZD die Abgaben schätzungsweise ermittelte. Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, soweit die Fahrleistungsdaten der zu beurteilenden Abgabeperioden je Fahrzeug auch tatsächlich vollständig aufgezeichnet und auslesbar sind bzw. keine Anzeichen auf Unvollständigkeit oder auf vorschriftswidrige Manipulationen der Beschwerdeführerin vorliegen, die den Schluss zuliessen, die Deklaration sei lückenhaft oder widersprüchlich. Insofern ist die Sache an die Verwaltung zurückzuweisen, sind die fraglichen Deklarationskarten durch die OZD auszulesen und ist für die betreffenden Fahrzeuge (A., B. und D.) die für die Abgabeperioden Februar und März 2003 geschuldete LSVA entsprechend neu und effektiv zu veranlagen.

c. Für das Fahrzeug C. hat die Beschwerdeführerin die Fahrleistungsdaten nicht nachgereicht. Eine effektive Veranlagung wie bei den anderen drei Fahrzeugen kommt demnach nicht in Frage. Zu prüfen ist, ob die Ermessensveranlagung in korrekter Weise vorgenommen worden ist. In der Vernehmlassung vom 2. Dezember 2003 erläutert die OZD, beim Fahrzeug C. sei die Veranlagung nach Ermessen auf Grund der Erfahrungswerte vorgenommen worden. Die höchste Veranlagung des Fahrzeugs der letzten 12 Monate sei um 20% erhöht worden. Mit diesem Zuschlag würden mögliche Schwankungen der Fahrleistung abgedeckt. Ein möglicher Anhängerbetrieb werde mit dieser Berechnungsweise automatisch proportional berücksichtigt, auch wenn dies in der Veranlagung nicht aufgeschlüsselt werde.

Die Praxis der OZD, wonach sie bei Ermessensveranlagungen auf die höchste Veranlagung des Fahrzeugs in den letzten 12 Monaten gemäss ordentlicher Deklaration ab Erfassungsgerät abstellt und darauf zusätzlich 20% zuschlägt, wurde von der ZRK als mit dem Bundesrecht vereinbar erachtet. Eine solche Massnahme trägt den individuellen Verhältnissen der Abgabepflichtigen Rechnung, sie ist zweckmässig und kommt der wirklichen Situation rechtsgenügend nahe. Jedenfalls kann die Marge von 20% nicht als unangemessen bezeichnet werden, ist doch durchaus denkbar, möglich und plausibel, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Fahrzeug eine Fahrleistungssteigerung von 20% im Vergleich zu Vormonaten aufweist. Mit dieser Praxis kann der OZD weder Ermessensüberschreitung noch Unangemessenheit vorgeworfen werden (vgl. Entscheid der ZRK vom 14. Mai 2004, a.a.O., E. 3b/bb).

Nachdem die Beschwerdeführerin betreffend das fragliche Fahrzeug die Chipkarte nicht nachgereicht hat, und auch auf andere Weise den Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung unterliess, erweist sich die Veranlagung nach Ermessen für das Fahrzeug C. von Fr. 5'940.- für die Abgabeperiode Februar 2003 gemäss Rechnung Nr. (...) als rechtmässig. Die Beschwerde ist im Betrag von Fr. 5'940.- abzuweisen und die Verfügung vom 1. August 2003 (mit Verweis auf Rechnung Nr. [...]) im selben Umfang zu bestätigen. (...)

Dokumente der ZRK