

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5004/2007
{T 0/2}

Urteil vom 11. September 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuererlass; Art. 84 MWSTG).

Sachverhalt:**A.**

Die A._____AG, meldete als Beauftragte der Lieferantin B._____GmbH, bei der Zollstelle (...) in der Zeit vom 27. Januar bis 10. April 2006 mehrere Sendungen Kleider zur Überführung in den freien Verkehr an. Als Importeurin und Empfängerin der Ware bezeichnete sie die C._____GmbH. Die Zollstelle nahm die Veranlagungen vor und erhob die Mehrwertsteuer von insgesamt Fr. 7'430.75.

Mit dem Schreiben vom 13. Juli 2006 stellte die A._____AG an die Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD) ein Erlassgesuch für die Einfuhrabgaben im Umfang von Fr. 7'430.75 mit der Begründung, sie habe als Logistikpartner der B._____GmbH bis Ende 2005 die Kosten und die Staatsabgaben an die C._____GmbH abgerechnet. Ende März 2006 habe die B._____GmbH sie orientiert, die C._____GmbH sei nicht mehr aktiv und sie möge alle Belastungen an B._____GmbH ausstellen. Die Bezahlungen seien bis Ende Juni 2006 ausgeblieben. Am 11. Juli 2006 habe sie das Schreiben erhalten, dass über das Vermögen der B._____GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei.

B.

Mit dem Entscheid vom 20. Juni 2007 wies die OZD das Gesuch um Erlass ab im Wesentlichen mit der Begründung, Importeurin der Sendungen sei die C._____GmbH gewesen. Indem die A._____AG die Steuer der B._____GmbH weiterbelastet habe, sei die Grundvoraussetzung für einen Erlass nicht gegeben. Die Frage der Zahlungsunfähigkeit und des mehrwertsteuerlichen Status der Importeurin C._____GmbH könne bei dieser Sachlage offen bleiben.

C.

Mit Beschwerde vom 20. Juli 2007 erhob die A._____AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Begehren um Erlass der MWST in der Höhe von Fr. 7'430.75 und machte im Wesentlichen geltend, die Belastung der Einfuhrsteuern sei bis Ende März 2006 an die C._____GmbH und anschliessend nach Information des Geschäftsführers der B._____GmbH (gleichzeitig Gesellschafter der C._____GmbH) an die B._____GmbH erfolgt. Die fakturierten Beträge seien am 9. Mai

2006 der C._____GmbH gutgeschrieben und der B._____GmbH belastet worden. Da die C._____GmbH zu 95% im Besitz der B._____GmbH und somit eine Tochterfirma gewesen sei, könne sie die Begründung der OZD, dass sie die Steuer einem Dritten belastet habe, nicht akzeptieren. Zudem sei die C._____GmbH durch den Konkurs der deutschen Firma aufgelöst worden und sei somit ebenfalls zahlungsunfähig.

D.

In der Vernehmlassung vom 2. Oktober 2007 beantragte die OZD die Abweisung der Beschwerde. Importeurin der fraglichen Waren sei die C._____GmbH gewesen, die auch im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter der Nr. (...) eingetragen gewesen sei. Die C._____GmbH sei nicht aus Gründen der Zahlungsunfähigkeit, sondern von Amtes wegen aufgelöst worden, weil die ihr zur Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustands in Bezug auf den Wohnsitz der Geschäftsführer bzw. die Vertretung angesetzte Frist fruchtlos abgelaufen sei. Die Beschwerdeführerin habe die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr der B._____GmbH belastet und verfüge somit über keine Forderung gegenüber der Importeurin C._____GmbH, weshalb auch die Bedingung für einen Steuererlass nicht erfüllt sei. Der Spediteur habe seine Risiken anders zu beurteilen und sich allenfalls finanziell abzusichern, wenn er die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr nicht der Importeurin, sondern einem Dritten weiterzubelasten habe. Bei den Firmen B._____GmbH und C._____GmbH handle es sich um zwei selbständige Firmen, von denen die erste im Handelsregister von Deutschland und die zweite in demjenigen der Schweiz eingetragen sei.

Auf die weiteren entscheiderelevanten Begründungen wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Beschwerden an das Bundesverwaltungsgericht sind gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) zulässig gegen Verfügungen im Sinn von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Entscheide der OZD betreffend den Erlass der Einfuhrsteuern unterliegen der Be-

schwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287 und BS 6 465] und Art. 84, 92 und Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit sachlich und funktionell zuständig.

1.2 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

1.3 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden unter anderem die Art. 12-19 VwVG auf das Steuerverfahren keine Anwendung. Dies gilt somit für die Bestimmungen betreffend die Feststellung des Sachverhalts, wonach die Behörde sich grundsätzlich der Beweismittel der Urkunden, Parteiauskünfte, Zeugnisse und Auskünfte Dritter, Augenschein sowie Sachverständigengutachten bedient (vgl. Art. 12 VwVG). Dennoch wird das Verfahren vor erster Instanz von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 9. Oktober 1997 [SRK 1996-053] E. 2c/aa; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 105). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfenen Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 1.3).

1.3.1 Der Untersuchungsgrundsatz wird jedoch durch die Mitwirkungspflichten der Mehrwertsteuerpflichtigen relativiert (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1620/2006 vom 22. Juni 2009 E. 3.1, A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 1.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht allgemein festlegen. Die Mitwirkungspflicht gilt naturgemäss gerade für solche Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde und welche diese

ohne ihre Mitwirkung gar nicht erheben könnte (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 20 Rz. 1.50).

Von diesen Mitwirkungspflichten ist die (objektive) Beweislast zu unterscheiden, welche festlegt, zu wessen Lasten es sich auswirkt, wenn ein Sachumstand unbewiesen bleibt (KÖLZ/HÄNER, a.a.O. Rz. 105). Es ist anerkannt, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454 sowie statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen). Zu den steueraufhebenden Tatsachen zählen die Erlassvoraussetzungen; können sie nicht bewiesen werden, ist somit zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu entscheiden.

1.3.2 Die Regeln über die Beweislastverteilung kommen jedoch erst bei Beweislosigkeit zum Zug, das heisst wenn ein Sachverhaltselement nicht bewiesen werden kann. Für die Beweislastverteilung ist es grundsätzlich irrelevant, ob die Mehrwertsteuerpflichtige ihren Mitwirkungspflichten nachkommt. So gilt der Grundsatz, dass die Mehrwertsteuerpflichtige die Folgen der Beweislosigkeit von steuermindernden Tatsachen trägt, grundsätzlich auch dann, wenn sie die ihr durch das Selbstveranlagungsprinzip auferlegten Pflichten verletzt (für die Verletzung von Mitwirkungspflichten in Verfahren der direkten Steuern: MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleiches [dealing at arm's length], ASA 77 S. 669).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Jedoch ist es grundsätzlich nicht Sache

der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 676). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 1.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2 in fine).

2.

2.1 Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen bestimmt sich vorab nach den entsprechenden Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes (Art. 72-84). Die Zollgesetzgebung gilt überall dort, wo das Mehrwertsteuergesetz nichts anderes anordnet (so ausdrücklich Art. 72 MWSTG). Der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen ist in Art. 84 MWSTG geregelt. Ein ganzer oder teilweiser Erlass der Mehrwertsteuer kommt abgesehen von den hier offensichtlich unzutreffenden Fällen (von Art. 84 Abs. 1 Bst. a, b und c MWSTG) zur Anwendung, wenn der mit der Verzollung Beauftragte (z.B. der Spediteur) die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht weiterbelasten kann und der Importeur im Zeitpunkt der Verzollung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen war. Von der Zahlungsunfähigkeit des Importeurs ist dann auszugehen, wenn die Forderung des Beauftragten ernsthaft gefährdet erscheint (Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Wie bei allen Erlassstatbeständen müssen die Voraussetzungen kumulativ gegeben sein (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 4.1, A-35/2007 vom 13. Juni 2007 E. 3.1).

2.2 Mit Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG soll das Delkredererisiko des Spediteurs verringert werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1682/2006 vom 19. März 2007 E. 3.2.2; PETER A. MÜLLER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 8 zu Art. 84; PETER SPINNLER, Die Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen, veröffentlicht in ASA 69 S. 582). Das Gesetz verlangt die Zahlungsunfähigkeit des Importeurs, die nicht leichthin angenommen werden darf. Da der Bund auf eine ihm zustehende Steuerforderung verzichtet, sind die Voraussetzungen für einen Erlass nur mit grosser Zurückhaltung zu bejahen. Vom Spediteur ist zu verlangen, dass er alle zumutbaren Vorkehren getroffen hat, um die Bezahlung

der Einfuhrsteuer zu erreichen (MÜLLER, a.a.O., N. 8 zu Art. 84). Nur in diesem Ausnahmefall kann die OZD das Delkredererisiko des Beauftragten des Importeurs auf den Staat überwälzen und dem Beauftragten die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen ganz oder teilweise erlassen.

Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist eine gewisse Milderung des mit der Bezahlung der Einfuhrsteuer im Auftrag eines steuerpflichtigen Importeurs verbundenen unternehmerischen Risikos des Spediteurs (Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 zu Art. 76, S. 61). Dabei ist jedoch auf eine möglichst rechtsgleiche Behandlung der betroffenen Spediteure zu achten, damit nicht jener, der beim Inkasso Vorsicht walten lässt (z. B. indem er Vorauszahlung oder Barzahlung verlangt bzw. auf die Ausführung des Auftrages allenfalls verzichtet), gegenüber jenen Mitbewerbern benachteiligt wird, die darauf vertrauen, dass sie die nicht weiterbelastbaren Steuern auf dem Weg des Erlasses wieder geltend machen können.

Die OZD als für Entscheidungen über den Steuererlass zuständige Instanz (Art. 84 Abs. 2 MWSTG) hat diesen zu gewähren, wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Obwohl der Wortlaut von Art. 84 MWSTG davon spricht, die Steuer könne erlassen werden, besteht bei gegebenen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch auf Erlass (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1714/2006 vom 11. August 2008 E. 2.2 mit Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Einfuhrabgaben von insgesamt Fr. 7'430.75 für die Einfuhren vom 27. Januar bis 10. April 2006 zunächst der Importeurin, C._____GmbH, belastet und auf Wunsch der Lieferantin B._____GmbH am 9. Mai 2006 der C._____GmbH wieder gutgeschrieben und der B._____GmbH belastet.

3.1 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Voraussetzungen für den Erlass der Einfuhrsteuer nach Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG seien erfüllt, weil sich die C._____GmbH zu 95% im Besitz der B._____GmbH befinde und sie damit entgegen der Ansicht der OZD der B._____GmbH nicht als einer Dritten Rechnung gestellt habe. Ausserdem sei die C._____GmbH durch den Konkurs der

B._____GmbH aufgelöst worden und damit ebenfalls zahlungsunfähig.

3.2 Die OZD stellt sich auf den Standpunkt, die B._____GmbH sei nicht die Importeurin der fraglichen Warensendungen gewesen, die Beschwerdeführerin habe gegenüber der Importeurin C._____GmbH keine Forderung auf Erstattung der Einfuhrsteuern (mehr), die Auflösung der C._____GmbH sei nicht aufgrund ihrer Zahlungsunfähigkeit erfolgt, es sei nicht erwiesen, dass die C._____GmbH zu 95% der B._____GmbH gehöre und die beiden Gesellschaften seien als selbständige Rechtssubjekte zu behandeln.

3.3 Damit ein Erlass der Einfuhrsteuern überhaupt in Frage kommt, müssen nach Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein, nämlich erstens muss der Importeur – was nicht leichthin angenommen werden darf (E. 2.2) – zahlungsunfähig und zweitens muss dieser im Zeitpunkt der Verzollung im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen sein (E. 2.1).

Aus den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Unterlagen ergibt sich nicht, dass die Voraussetzung der Zahlungsunfähigkeit des Importeurs erfüllt ist. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes war die OZD auch nicht verpflichtet, nach weiteren Beweismitteln zu forschen, da die Beschwerdeführerin diese besser kennt und die OZD diese ohne ihre Mitwirkung nicht erheben könnte (E. 1.3.1). Die C._____GmbH ist zwar am 7. Juli 2006 von Amtes wegen aufgelöst worden, da sie in der Schweiz keinen Geschäftsführer mehr hatte, und befindet sich seither im Stadium der Liquidation (amtliche Akten Nr. 8); dass dies eine Folge des Konkurses der B._____GmbH war, ist nicht nachgewiesen. Das Liquidationsstadium allein bedeutet aber noch nicht, dass die C._____GmbH nachgewiesenermassen zahlungsunfähig ist (vgl. E. 2.2.) und ebensowenig, dass die Forderung der Beschwerdeführerin ernsthaft gefährdet erscheint. Eine Firma im Liquidationsstadium kann ohne weiteres in der Lage sein, ihre finanziellen Verpflichtungen zu erfüllen; die GmbH geht mit ihrer Auflösung nicht unter, vielmehr tritt sie in das Liquidationsstadium ein und führt einen entsprechenden Hinweis in ihrer Firma (MANFRED KÜNG/ISABEL HAUSER, GmbH, Basel 2005, S. 136). Auf die Wirkungen der Liquidation sind die Bestimmungen des Aktienrechts anwendbar (Art. 823 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

Bei der Liquidation werden die laufenden Geschäfte beendet, noch bestehende Verpflichtungen erfüllt, das Vermögen verwertet und ein Überschuss an die Gesellschafter verteilt (PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 849 § 56 Rz. 3). Demnach ist nicht bewiesen, dass die sich im Stadium der Liquidation befindliche C._____GmbH zahlungsunfähig ist und sie alles Zumutbare unternommen hat, um die Forderung gegenüber dieser Gesellschaft einzutreiben (E. 2.2), weshalb die Beschwerdeführerin die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen hat (E. 1.3.1).

Die Beschwerdeführerin hat es sich ausserdem selber zuzuschreiben, dass sie am 9. Mai 2006 auf die Forderungen gegenüber der Importeurin C._____GmbH verzichtet und die B._____GmbH als Schuldnerin akzeptiert hat, womit die Voraussetzung für einen Erlass nach Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG automatisch entfiel. Der OZD ist zuzustimmen, dass es sich bei der B._____GmbH und der C._____GmbH offensichtlich um zwei selbständige Rechtssubjekte handelt, deren gegenseitige Verknüpfung in einem Mutter-Tochter-Verhältnis die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht nachgewiesen hat; gemäss dem Handelsregistrauszug der C._____GmbH sind X._____ und Y._____, Gesellschafter, nicht jedoch die B._____GmbH (amtliche Akten Nr. 8). Dass und wie allenfalls die Beteiligung in einem Innenverhältnis anders geregelt ist, hat die Beschwerdeführerin ebenfalls weder dargelegt noch nachgewiesen. Dies wäre für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens auch irrelevant. Auch unter diesem Aspekt ist nicht einsichtig, weshalb der Konkurs der B._____GmbH zur Zahlungsunfähigkeit der C._____GmbH führen sollte. Aus diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss sind der unterliegenden Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens in der Höhe von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem Kostenvorschuss gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

5.

Dieser Entscheid kann 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]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz

Jürg Steiger

Versand: