



Abteilung I
A-1768/2006
{T 0/2}

Urteil vom 21. Oktober 2009

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Michael Beusch,
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo.
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Abteilung Strafsachen, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer auf der Einfuhr.
Zollmelde- und Zollzahlungspflicht; Begriff des Auftrag-
gebers gemäss Art. 9 Abs. 1 aZG; Nachleistungspflicht
nach Art. 12 Abs. 2 VStrR.

Sachverhalt:**A.**

Mit Verfügung vom 16. Juni 2005 verpflichtete die Zollkreisdirektion Schaffhausen X. zur Leistung von Einfuhrabgaben (Mehrwertsteuer auf der Einfuhr) im Umfang von Fr. 4'256.--. Er sei gestützt auf Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) i.V.m. Art. 13 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, AS 42 287 und BS 6 465) sowie Art. 72 f. und 75 ff. des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) persönlich leistungspflichtig. Im Schlussprotokoll vom gleichen Tag wurde festgehalten, X., Geschäftsführer der Firma Y. AG (...), habe im Frühjahr 2001 einen Sportwagen der Marke Ferrari in seinem Auftrag in die Schweiz einführen lassen. Ein Beauftragter der Firma Y. AG habe den Ferrari am 16. März 2001 in Deutschland übernommen und mit dem firmeneigenen Autotransporter in die Schweiz überführt. Diese Einfuhr sei ohne Zollanmeldung erfolgt. Die Firma Y. AG befinde sich seit März/April 2004 in Konkurs.

B.

Gegen die Verfügung vom 16. Juni 2005 erhob X. am 18. Juli 2005 Beschwerde an die Oberzolldirektion (OZD). Er sei nicht in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR gelangt, da die Y. AG Käuferin, Eigentümerin und auch allfälliges Steuersubjekt bezüglich des Fahrzeugs gewesen sei. Eine allfällige Steuerersparnis wäre ebenfalls der Firma zu Gute gekommen. Er sei betreffend die Einfuhr auch nicht Auftraggeber im Sinn von Art. 9 Abs. 1 aZG gewesen, sondern der Ferrari sei im Auftrag der Y. AG mit dem firmeneigenen Autotransporter durch einen Beauftragten über die Grenze gebracht worden. Er sei deswegen nicht zollzahlungspflichtig nach Art. 13 Abs. 1 aZG, was auch für die Mehrwertsteuer gelte. Er sei sodann davon ausgegangen, es handle sich um ein schweizerisches Fahrzeug, denn die Y. AG habe bei Abschluss des Kaufvertrags einen schweizerischen Fahrzeugausweis eines schweizerischen Halters erhalten. Er habe deswegen annehmen können, dass sämtliche Abgaben für das Fahrzeug bereits erbracht worden seien. Es könne damit auch nicht davon ausgegangen werden, er habe eine allfällige Widerhandlung vorsätzlich begangen und eine Haftung nach Art. 12 Abs. 3 VStrR komme ebenfalls nicht in Frage.

C.

Mit Entscheid vom 24. Oktober 2006 wies die OZD die Beschwerde ab. Sie hielt dafür, Auftraggeber im Sinn von Art. 9 Abs. 1 aZG sei nicht nur derjenige, der als Vertragspartei einen Transport über die Grenze in Auftrag gebe, sondern auch derjenige, der den Warentransport tatsächlich veranlasse. X. habe die Geschäfte der Y. AG im fraglichen Zeitraum alleine geführt. Er habe den Auftrag gegeben, den Wagen in Deutschland mit einem Autotransporter der Y. AG abzuholen und in die Schweiz zu bringen. Er sei deswegen im Sinn von Art. 9 Abs. 1 aZG als Auftraggeber anzusehen. Dass er im Namen der heute nicht mehr existierenden (am 28. September 2004 aus dem Handelsregister gelöscht) Y. AG gehandelt habe, ändere an seiner Qualifikation als Auftraggeber nichts. Ebenfalls sei unerheblich, dass der Import auf Rechnung der Y. AG erfolgt sei und auch diese steuerpflichtig war. X. sei damit gestützt auf Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 aZG sowie Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR leistungspflichtig.

D.

Dagegen lässt X. (Beschwerdeführer) am 23. November 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK) erheben mit den Anträgen, der Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er nicht persönlich leistungspflichtig sei; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Begründung entspricht jener in der Beschwerde an die OZD.

E.

Mit Eingabe vom 18. April 2007 verzichtet die OZD auf eine Vernehmung.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide der OZD der Beschwerde an die ZRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der ZRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetz-

zes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und Art. 33 Bst. d VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Mai 2007 ist das neue Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) in Kraft getreten. Nach Art. 132 Abs. 1 ZG findet auf Zollveranlagungsverfahren, die bei Inkrafttreten dieses Gesetzes hängig sind, das bisherige Recht Anwendung. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb dem alten Zollgesetz (aZG).

2.

2.1 Der Zollmeldepflicht unterliegt nach Art. 9 Abs. 1 aZG, wer eine Ware über die Grenze bringt (Warenführer) sowie der Auftraggeber. Dabei ist der Dienstherr für die Handlungen seiner Angestellten, Arbeiter usw. verantwortlich (Art. 9 Abs. 2 aZG). Die Zollzahlungspflicht obliegt laut Art. 13 Abs. 1 aZG dem Zollmeldepflichtigen und den übrigen in Art. 9 aZG genannten Personen sowie demjenigen, für dessen Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt worden sind. Diese Personen haften solidarisch für die geschuldeten Abgaben. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach den Bestimmungen des Zivilrechts (Art. 13 Abs. 1 aZG).

Nach ständiger Rechtsprechung ist neben dem Begriff des Zollzahlungspflichtigen auch jener des Auftraggebers nach Art. 9 Abs. 1 aZG weit zu fassen. Als solcher gilt nicht nur derjenige, der mit dem Transporteur oder Importeur einen Frachtvertrag bzw. Auftrag oder sonst ein zivilrechtlich gültiges Rechtsverhältnis eingeht, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (BGE 89 I 542 E. 4; 107 Ib 198 E. 6b; Urteile des Bundesgerichts 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 2.1; 2A.233/1999 vom 2. Dezember 1999 E. 4; 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.3.2; 2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 3.1; 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a, je mit Hinweisen). Mit dieser Rechtsprechung, wonach die "tatsächliche Veranlassung" genügt, stellte das Bundesgericht klar, dass ein zivilrechtlich gültiges Rechtsgeschäft (etwa ein Auftrag) zwischen dem Auftraggeber und demjenigen, der die Ware einführt, nicht erforderlich ist. Auftraggeber ist jeder, der – auch ohne zivilrechtlichen Auftrag – einen Dritten

dazu bringt, ihm eine Ware zu liefern, von der er weiss oder annehmen muss, dass sie eingeführt werden muss (BGE 89 I 542 E. 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 3.1; zum Ganzen ausführlich: Entscheid der ZRK vom 8. Oktober 1998, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.73 E. 6a/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1763/2006 vom 27. Juni 2007 E. 6).

2.2 Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (dazu gehören auch das aZG und das MWSTG) zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Art. 12 Abs. 2 VStrR ergänzt, dass zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrags.

2.2.1 Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollzahlungspflichtigen nach Art. 13 und 9 aZG entsprechen (vgl. oben E. 2.1). Diese haften selbst dann, wenn sie nichts von der falschen Deklaration wussten (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt. Sie sind selbst dann leistungspflichtig, wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 3.1; 2A.199/2004 vom 15. November 2004 E. 2.2.1; 2A.603/2003 und 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.3.1 mit Hinweis; Urteile des BVGer A-1741/2006 vom 4. März 2008 E. 2.2.1; A-1726/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.1; A-1728/2006 vom 17. Dezember 2007 E. 2.2.1; A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3.1; A-3589/2008 vom 4. Juni 2009 E. 3, je mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Darüber hinaus sind nach Art. 12 Abs. 2 VStrR weitere Personen leistungspflichtig, wenn sie durch die Widerhandlung in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangen. Art. 12 Abs. 2 VStrR erweitert damit den von Art. 13 aZG gezogenen Kreis der Zahlungspflichtigen. In diesem weiteren Sinn leistungspflichtig ist derjenige, der aus der Nichtleistung der Abgabe (durch den nach Art. 9 bzw. 13 aZG Leistungspflichtigen) seinerseits einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen hat (BGE 110 Ib 306 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1999 vom 2. Dezember 1999 E. 3b, je mit Hinweisen). Der Vorteil muss im Zu-

sammenhang stehen mit der Nichtbezahlung von geschuldeten Abgaben durch den – mit dem Bevorteilten nicht identischen – Abgabepflichtigen. Der Vermögensvorteil kann in einer Vermehrung von Aktiven, aber auch in einer Verminderung von Passiven bestehen. Ein Vermögensvorteil wird auch bejaht, wenn die unverzollt eingeführte Ware zu einem Preis erworben wird, der günstiger ist als der auf dem legalen Markt übliche (Urteile des Bundesgerichts 2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 4.1; 2A.233/1999 vom 2. Dezember 1999 E. 3b; 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999 E. 4d; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1741/2006 vom 4. März 2008 E. 2.2.2; A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3.2 mit Hinweisen; Entscheide der ZRK 8. Oktober 1998, VPB 63.73 E. 6c/aa; vom 12. November 2003 [ZRK 2003-009] E. 2a).

2.2.3 Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 2 VStrR ist eine objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Die Leistungspflicht hängt jedoch weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (Urteil des Bundesgerichts 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; BGE 106 Ib 221 E. 2c). Vielmehr genügt es, dass in der Nichtleistung der Abgabe eine Widerhandlung im objektiven Sinn liegt (BGE 129 II 167, 115 Ib 360 E. 3a; vgl. Urteile des BVGer A-1716/2006 vom 7. Februar 2008 E. 2.4; A-1728/2006 vom 17. Dezember 2007 mit weiteren Hinweisen). Eine solche begeht namentlich, "wer zollpflichtige Waren beim Grenzübertritt ganz oder teilweise zur Zollbehandlung anzumelden unterlässt" (Art. 74 Ziff. 3 aZG) (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1741/2006 vom 4. März 2008 E. 2.2.3).

2.2.4 Nach Art. 12 Abs. 3 VStrR haftet schliesslich solidarisch mit dem Zahlungspflichtigen, wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat (vgl. hierzu Entscheid der ZRK vom 19. April 1999, VPB 62.42 E. 2c).

2.3 Der Einfuhrsteuer nach Art. 72 bis 84 MWSTG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen ins Inland (Art. 73 Abs. 1 MWSTG). Die Einfuhrsteuer wird im Rahmen der Zollabfertigung zusammen mit dem Zoll und den übrigen Abgaben von der Zollverwaltung erhoben (Art. 82 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig ist bei der Einfuhrsteuer der Zollzahlungspflichtige (Art. 75 Abs. 1 MWSTG). Erfasst sind damit die in Art. 13 aZG genannten Personen (vgl. oben E. 2.1). Die Zollzahlungspflichtigen sind steuerpflichtig für alle Einfuhren von Gegenständen

ohne Rücksicht darauf, ob sie Lieferant oder Abnehmer eines Gegenstandes, Eigentümer, Händler oder Konsument sind; entscheidend ist nur, ob sie die Voraussetzungen von Art. 13 aZG erfüllen oder nicht. Nicht von Bedeutung ist überdies, ob der Zollzahlungspflichtige als Mehrwertsteuerpflichtiger im Inland registriert ist (Urteil des BVGer A-4351/2008 vom 13. Januar 2009 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Eine Erweiterung des Kreises der zur Entrichtung der Einfuhrsteuer verpflichteten Personen (über die in Art. 13 aZG genannten Personen hinaus) kann sich wiederum aus Art. 12 Abs. 2 VStrR ergeben (vorn E. 2.2). Die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR gilt auch für die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr (so etwa für die Warenumsatzsteuer auf der Einfuhr: Entscheid der ZRK vom 25. April 2006, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 503 E. 3b mit Hinweisen).

3.

3.1 Zum Sachverhalt kann Folgendes festgestellt werden: In der Einvernahme durch die Zollverwaltung vom 14. Juni 2005 (act. 25 Untersuchungsakten) gab der Beschwerdeführer an, in der fraglichen Zeit bei der Firma Y. AG gearbeitet zu haben und deren Mitinhaber und Mitbegründer gewesen zu sein. Im fraglichen Zeitpunkt (die Einfuhr fand am 16. März 2001 statt) habe er die Geschäfte allein geführt. Er bestätigte, dass die Firma Y. AG im Frühjahr 2001 den in Frage stehenden Ferrari von einem in Deutschland wohnhaften Verkäufer erworben habe. Die Übernahme des Fahrzeugs sei am 16. März 2001 erfolgt. Dieses sei durch einen Beauftragten der Firma Y. AG mit dem firmeneigenen Autotransporter beim Verkäufer in Deutschland abgeholt worden (so auch Beschwerde S. 3 und Angaben des Verkäufers im Fragebogen in act. 21 Untersuchungsakten). Der Beschwerdeführer gab weiter zu Protokoll, er habe selbst den Auftrag gegeben, das Auto abzuholen und in die Schweiz zu überbringen. Er habe es unterlassen, dem mit dem Transport Beauftragten Instruktionen betreffend die Grenzabfertigung zu erteilen. Er habe angenommen, dass dies nicht nötig sei. Heute sei ihm aber klar, dass das Fahrzeug hätte zur Einfuhr angemeldet werden müssen. Für die Einfuhr habe er die Verantwortung zu übernehmen, weil er für die Geschäftsführung der Y. AG verantwortlich gewesen sei und den Auftrag für den Transport des Fahrzeugs erteilt habe.

3.2 Der Beschwerdeführer räumt demnach ein, auf seine Anweisungen hin habe ein "Beauftragter" der Y. AG das Fahrzeug in die Schweiz

eingeführt und dieses dabei nicht zur Einfuhr angemeldet. Dass dabei eine steuerpflichtige Einfuhr im Sinn von Art. 73 MWSTG stattfand, mithin das Bestehen eines Steuerobjekts, wird nicht bestritten. Streitgegenstand ist vorliegend die subjektive Steuerpflicht bzw. die Zollzahlungspflicht des Beschwerdeführers nach Art. 9 i.V.m. Art. 13 aZG und Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR für die aufgrund der Einfuhr des Ferraris entstandene Mehrwertsteuerschuld. Ist die Zollzahlungspflicht des Beschwerdeführers gestützt auf eine dieser Bestimmungen zu bejahen, ist er auch für die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr zahlungspflichtig (E. 2.3).

3.3 Die OZD ist der Ansicht, der Beschwerdeführer sei als Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG zu betrachten. Dies wird von ihm bestritten; der Ferrari sei im Auftrag der Y. AG über die Grenze gebracht worden. Diese sei allfälliges Steuersubjekt bezüglich des Fahrzeugs gewesen. Er selbst sei nicht persönlich zollzahlungspflichtig.

Vorliegend ist aufgrund des Gesagten (E. 3.1 f.) zwar erstellt, dass der Beschwerdeführer die Einfuhr mit seinen Handlungen "tatsächlich veranlasst" hat, wie dies für die Auftraggebereigenschaft als entscheidend angesehen wird (E. 2.1). Dabei hat er jedoch nach seinen eigenen Angaben in seiner Funktion als Geschäftsführer der Y. AG und in deren Namen gehandelt. Aufgrund der Akten kann dies nicht in Zweifel gezogen werden und die OZD stellt dies nicht in Abrede (vgl. etwa Beschwerdeentscheid S. 3 unten). Es bestehen keine Hinweise darauf und auch die OZD unterstellt nicht, dass er in eigenem Namen und als von der Gesellschaft unabhängiger Auftraggeber aufgetreten sein sollte.

3.3.1 Nach Art. 55 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) verpflichten Organe die juristische Person durch Rechtsgeschäfte und auch durch sonstiges, ausserrechtsgeschäftliches Verhalten wie etwa durch unerlaubte Handlungen (vgl. Art. 55 Abs. 2 ZGB; CLAIRE HUGUENIN, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N. 6 ff. zu Art. 55). Als Geschäftsführer und Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift ist der Beschwerdeführer ohne Zweifel Vertreter und Organ der Aktiengesellschaft und sein Handeln im Namen der Y. AG und in seiner Funktion als deren Organ ist zivilrechtlich direkt der Gesellschaft zuzurechnen (Art. 55 Abs. 1 und 2 ZGB). Unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten (zu deren Bedeutung für das Abgaberecht sogleich) war demnach nicht der Be-

schwerdeführer, sondern die Gesellschaft, für welche er gehandelt hat, Auftraggeberin der Einfuhr. In Bezug auf die Zurechenbarkeit des Handelns zur juristischen Person gelten im Übrigen weitgehend die selben Grundsätze, wenn Angestellte einer juristischen Person für diese handeln. Auch dann wird zivilrechtlich die juristische Person verpflichtet (vgl. Art. 55 und Art. 101 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

3.3.2 Dass das Handeln von Organen der juristischen Person zuzurechnen ist, steht auch im Abgabe- und Steuerrecht grundsätzlich ausser Zweifel. Wie zivilrechtlich wird die eigene Rechtspersönlichkeit der juristischen Person im Abgaberecht generell anerkannt. Juristische Personen werden unabhängig von allfälligen Abhängigkeitsverhältnissen und den dahinter stehenden natürlichen Personen – selbst bei allfälliger wirtschaftlicher Identität zwischen Gesellschaft und Anteilshaber – grundsätzlich als selbständige Steuersubjekte qualifiziert (vgl. statt vieler BGE 126 I 122 E. 5b; BGE 110 Ib 220 E. 3b; zum Zivilrecht: BGE 128 II 329 E. 2.4). Abgewichen wird von diesem Grundsatz nur ausnahmsweise. Zivilrechtlich kann es gestützt auf Art. 2 ZGB zum Durchgriff kommen, wenn die juristische Selbständigkeit rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben geltend gemacht wird (vgl. etwa BGE 128 II 329 E. 2.4) und im Steuerrecht bleibt die Annahme einer Steuerumgehung vorbehalten (hierzu statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2; 93 I 722 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 mit Hinweisen).

3.3.3 Vom Grundsatz, dass die juristische Person durch das Handeln ihrer Organe verpflichtet wird, ist aus nachstehenden Gründen auch im Bereich des Zollrechts bzw. bei der Anwendung von Art. 9 Abs. 1 aZG nicht abzuweichen.

3.3.3.1 Art. 9 aZG lässt sich nicht entnehmen, dass Auftraggeber nur eine natürliche Person sein könnte und statt der juristischen Person allein das für sie handelnde Organ als Auftraggeber und damit Zollpflichtiger zu betrachten wäre (vgl. hierzu auch unten E. 3.3.4). Wortlaut wie Sinn und Zweck von Art. 9 Abs. 1 aZG ergeben auch nicht, dass neben einer juristischen Person, die – nach den zivilrechtlichen Regeln – als Auftraggeberin qualifiziert würde, zusätzlich auch noch eine für diese handelnde natürliche Person als Auftraggeberin herangezogen werden könnte. Art. 9 Abs. 1 aZG lässt keine dieser Interpretationen zu.

Vielmehr ist Art. 9 aZG so auszulegen, dass nur die juristische Person als Auftraggeberin gilt, wenn in deren Namen gehandelt wurde. Es sind nicht etwa (allein oder zusätzlich) die in ihrem Namen handelnden Organe als Auftraggeber zu qualifizieren.

Dasselbe gilt im Übrigen, wenn ein Angestellter eine Einfuhr veranlasst. Dann ist ebenfalls die juristische Person Auftraggeberin nach Art. 9 Abs. 1 aZG und nicht die natürliche Person, die im Rahmen ihrer Anstellung für den Arbeitgeber handelt. Dies ergibt sich aus den zivilrechtlichen Prinzipien (E. 3.3.1) sowie Art. 9 Abs. 2 aZG.

3.3.3.2 Dem Legalitätsprinzip kommt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu und es gilt als verfassungsmässiges Recht (BGE 128 I 317 E. 2.2; 126 I 180 E. 2a mit Hinweisen). Öffentliche Abgaben müssen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) in ihren Grundzügen und wesentlichen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung. Insofern ist eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen nicht möglich (BGE 130 I 113 E. 2.2; 128 I 317 E. 2.2; 126 I 180 E. 2a; 122 I 305 E. 5a; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 14 mit Hinweisen).

Aufgrund des Gesagten (E. 3.3.3.1) bietet Art. 9 Abs. 1 aZG keine Basis für die Erfassung eines Organs als Auftraggeber, wenn dieses in seiner Funktion als Organ für eine juristische Person gehandelt hat. Eine solche Inanspruchnahme eines Organs als Auftraggeber, mithin als Leistungspflichtiger bzw. Steuersubjekt, entbehrt der erforderlichen gesetzlichen Grundlage und stellt eine Verletzung des Legalitätsprinzips dar.

3.3.3.3 Die Rechtsprechung sodann, wonach der Begriff des Auftraggebers weit zu interpretieren sei und wonach davon auch derjenige erfasst sei, der die Einfuhr "tatsächlich veranlasse" (E. 2.1), kann nicht herangezogen werden, um das Prinzip der Zurechnung des Handelns von Organen (oder auch von Angestellten) zur juristischen Person auszuhebeln.

Erstens darf eine "weite" Auslegung von Art. 9 Abs. 1 aZG keinesfalls zur Erfassung eines im Gesetz nicht genannten Abgabe- bzw. Steuer-subjekts führen; solches wäre mit dem Legalitätsprinzip nicht vereinbar (E. 3.3.3.2).

Was zweitens die Rechtsprechung betreffend die "tatsächliche Veranlassung" anbelangt, so fasst sie den Begriff des Auftraggebers nach Art. 9 Abs. 1 aZG nur insofern weiter als im Zivilrecht, als auch als Auftraggeber angesehen wird, wer ohne zivilrechtlichen Vertrag eine Einfuhr bewirkt (eben "tatsächlich veranlasst"). Die massgeblichen Urteile (v.a. BGE 89 I 542 E. 4) bezogen sich aber keineswegs auf die Zollzahlungspflicht von Organen, sondern es ging um die Klarstellung, dass ein zivilrechtlich gültiges Rechtsgeschäft nicht erforderlich ist (vorn E. 2.1). Wenn nun ein Organ eine Einfuhr "tatsächlich veranlasst", begründet dies demnach eine Zollzahlungspflicht. Die in E. 2.1 zitierte Rechtsprechung ändert aber nichts am vorstehenden Ergebnis, wonach die Zollzahlungspflicht die juristische Person trifft, sofern das Organ in deren Namen gehandelt hat; die "tatsächliche Veranlassung" bleibt der juristischen Person zuzurechnen.

3.3.3.4 Dass das Handeln von Organen – auch abgaberechtlich – den juristischen Personen zugerechnet wird, schliesst sodann nicht aus, dass die Organe für eine Abgabe oder Steuer (solidarisch) mithaftbar sein können. Eine solche Mithaftung erfordert aber eine gesetzliche Grundlage (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 79 f.). So bestehen in verschiedenen Steuergesetzen solidarische Haftbarkeiten von Organen juristischer Personen (wobei eine Mithaftung häufig erst nach Auflösung der Gesellschaft zum Zug kommt und sich dann auf die Liquidatoren bezieht; vgl. die Hinweise bei BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 80), im (alten) Zollgesetz ist dies aber nicht der Fall. Hingegen ist im Zollrecht die Haftbarkeit eines Organs gestützt auf Art. 12 Abs. 2 (oder Abs. 3) VStrR denkbar (oben E. 2.2 und unten E. 3.4). Abgesehen davon lässt sich die Zollzahlungspflicht oder solidarische Haftbarkeit des für eine juristischen Person handelnden Organs jedoch auf keine gesetzliche Grundlage abstützen.

3.3.3.5 Anzufügen bleibt, dass der Grundsatz der Beachtung der eigenen Rechtspersönlichkeit der juristischen Person zwar zivilrechtlich wie steuerrechtlich Ausnahmen erfahren kann (siehe vorn E. 3.3.2). Bei den entsprechenden Instituten des Durchgriffs und der Steuerumgehung handelt es sich jedoch um "Notventile", die an den vorstehen-

den Grundsätzen nichts zu ändern vermögen. Eine juristische Person kann nicht anders handeln als durch natürliche Personen, sei es durch Angestellte oder durch Organe; darin allein liegt offensichtlich noch kein Missbrauch.

3.3.4 Dieses Ergebnis, wonach ein für eine juristische Person handelndes Organ nicht Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG ist, bleibt jedoch unter einem weiteren Aspekt zu überprüfen.

3.3.4.1 Das Bundesgericht hat – abweichend vom vorstehenden Schluss – in mehreren (nicht publizierten) Urteilen erkannt, dass auch eine natürliche Person, welche als Organ für eine juristische Person handelt und dadurch eine entsprechende Einfuhr veranlasst, als Auftraggeber im Sinne von Art. 9 Abs. 1 aZG qualifiziert werden könne (Urteile des Bundesgerichts 2A.585/1998 und 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999 E. 6c bzw. 7d; 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a; 2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 3.2). Dem hat sich die ZRK in der Folge – unter Hinweis auf die Urteile des Bundesgerichts – angeschlossen (Entscheide vom 17. Juni 2004 [ZRK 2003-097] Ziff. 21; vom 6. Dezember 1999 [ZRK 1998-015] E. 3a; vom 9. Februar 2001 [ZRK 2000-002] E. 3a). Ferner hat auch das Bundesverwaltungsgericht in einigen Urteilen die von der OZD vorgenommene Qualifikation eines Organs bzw. Geschäftsführers einer juristischen Person als Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG geschützt, allerdings ohne nähere Auseinandersetzung mit der – teilweise gar nicht strittigen – Problematik (Urteile A-1741/2006 vom 4. März 2008 E. 3.2; A-1719/2006 vom 14. Januar 2009 E. 2.2; A-1751/2006 vom 25. März 2009 E. 6.1).

In den zitierten Urteilen (2A.585/1998 und 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999 E. 6c bzw. 7d; 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a) verwarf das Bundesgericht die Ansicht der ZRK, die jeweilige natürliche Person habe nur in ihrer Funktion als Organ der juristischen Person und in deren Namen gehandelt, womit ihr Handeln als Handeln der Gesellschaft zu betrachten sei und demnach nur Letztere als Auftraggeberin nach Art. 9 Abs. 1 aZG und Zollzahlungspflichtige qualifiziere (aufgehobene Entscheide vom 28. Oktober 1998 [ZRK 1997-007/008] und vom 29. Juni 1999 [ZRK 1998-013]). Dem hielt das Bundesgericht entgegen, Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG könne nur eine natürliche Person sein, womit diese Bestimmung auf die fraglichen Organe anwendbar sei, unabhängig davon, ob sie im Namen der Gesellschaft gehandelt hätten.

Zur soeben wiedergegebenen Begründung des Bundesgerichts, wonach eine juristische Person nicht Auftraggeberin nach Art. 9 Abs. 1 aZG sein könne, ist jedoch anzumerken, dass sie nicht (mehr) als auf allgemeiner Auffassung und Rechtsprechung beruhend angesehen werden kann. Das Bundesgericht hat diese Auffassung etwa selbst relativiert, indem es (nur) noch feststellte, "der Warenführer" könne keine juristische Person sein und im konkreten Fall annahm, die beschwerdeführende Aktiengesellschaft sei als Frachtführerin bzw. "Auftraggeberin des Frachtführers und dessen Arbeitgeberin" (nach Art. 9 aZG) zollmeldepflichtig (Urteil 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 2.1.2, 3.1). Auch die ZRK und das Bundesverwaltungsgericht sowie die Lehre zweifeln nicht an, dass juristische Personen Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG sein können (statt vieler: Urteile A-1763/2006 vom 27. Juni 2007 E. 8; A-1741/2006 vom 4. März 2008 E. 3.2; A-1719/2006 vom 14. Januar 2009 E. 2.2; A-1751/2006 vom 25. März 2009 E. 6.1; A-1738/2006 vom 20. Januar 2009 E. 5.2.2, 5.4; Entscheid der ZRK vom 7. Januar 2005 [ZRK 2003-126] E. 4b/aa; vom 6. Dezember 1999 [ZRK 1998-015] E. 3a; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 18. Januar 1999, VPB 65.54 E. 3c; BARBARA HENZEN, in Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz [ZG], Bern 2009, N. 6 f. zu Art. 21; REMO ARPAGAU, Das schweizerische Zollrecht, in: Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, 2. Aufl., Basel 2007, N. 415; sowie Botschaft über ein neues Zollgesetz vom 15. Dezember 2003 BBl 2004 607 f.). Trifft es nicht zu, dass Auftraggeber nur eine natürliche Person sein kann, ist der eingangs dargestellten Rechtsprechung die Begründungsbasis entzogen. Den zitierten Urteilen des Bundesgerichts (2A.585/1998 und 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999 E. 6c bzw. 7d; 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a) liegen mittlerweile verworfene Überlegungen zugrunde, und sie sind – wie auch die sich darauf abstützenden nachfolgenden Entscheide – zu relativieren. Entsprechend ist auch nicht abschätzbar, ob das Bundesgericht diese Rechtsprechung heute weiterführen würde.

3.3.4.2 Schliesslich ist auch zu erwähnen, dass in der Botschaft zum neuen Zollgesetz (a.a.O., S. 608) das Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 1999 (a.a.O.) zitiert und daraus geschlossen wurde, es könne sein, dass eine natürliche Person, die als Organ einer juristischen Person handelt, diese und zugleich sich selbst im Sinn eines Auftraggebers nach Art. 9 Abs. 1 (a)ZG verpflichte. Diese Aussage in der Botschaft zum neuen Zollgesetz (die in den eidgenössischen Räte-

ten im Übrigen nicht diskutiert wurde) vermag jedoch die wie festgestellt (vorn E. 3.3.3.2) im alten Zollgesetz fehlende gesetzliche Grundlage für eine solche Auffassung nicht zu ersetzen. Über die Rechtslage im neuen Zollgesetz ist vorliegend nicht zu befinden.

3.3.5 Unter diesen Umständen ist trotz der genannten Urteile des Bundesgerichts am vorstehenden Ergebnis (E. 3.3.1-3.3.3) festzuhalten: Ein Organ, welches in der Funktion als solches und im Namen der juristischen Person handelt, ist nicht als Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG zu qualifizieren. In einem solchen Fall ist die juristische Person selbst Auftraggeberin nach Art. 9 Abs. 1 aZG und zollmelde- und zollzahlungspflichtig nach Art. 9 und Art. 13 aZG.

Davon abzugrenzen ist die solidarische Haftung von Organen (zusammen mit der juristischen Person), welche nur – aber immerhin – gestützt auf Art. 12 VStrR begründbar ist (vorn E. 3.3.3.4).

3.3.6 Im vorliegenden Fall kann folglich der Auffassung der OZD, dass der Beschwerdeführer Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG sei, obwohl er im Namen und auf Rechnung der Y. AG gehandelt hat, nicht beigespflichtet werden. Er war nicht Auftraggeber nach Art. 9 Abs. 1 aZG und damit auch nicht Zollzahlungspflichtiger nach Art. 13 Abs. 1 aZG. Daran ändert im Übrigen auch nichts, dass die Y. AG, die als Auftraggeberin zu qualifizieren ist, mittlerweile aufgelöst ist. Zum Zeitpunkt der strittigen Einfuhr im Jahr 2001 war dies noch nicht der Fall. Auch die spätere Auflösung im Jahr 2003 führt nicht dazu, dass der Beschwerdeführer statt der Y. AG zum Auftraggeber würde. Auch diesfalls kann auf ihn nur bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 2 VStrR gegriffen werden.

Ein missbräuchliches Vorschieben der juristischen Person oder eine Steuerumgehung (vorn E. 3.3.2, 3.3.3.5) stehen vorliegend im Übrigen offensichtlich nicht zur Debatte. Weder hat die OZD sich auf eine solche Konstellation berufen, noch ist anzunehmen, dass die Aktiengesellschaft nur zu abgaberechtlichen Zwecken oder sonst auf missbräuchliche Weise vorgeschoben worden sein sollte.

3.4 Als Nächstes ist zu prüfen, ob die Zollzahlungspflicht gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR bejaht werden kann:

Der Ferrari wurde eingeführt, ohne zur Einfuhr angemeldet zu werden. Damit ist es in objektiver Hinsicht zu einer Widerhandlung im Sinn von

Art. 12 Abs. 1 VStrR gekommen (vorn E. 2.2.3). Dies wird vom Beschwerdeführer an sich selbst eingeräumt (E. 3.1 f.).

Ist der Beschwerdeführer nach dem Gesagten nicht nach Art. 9 Abs. 1 und 13 aZG zollzahlungspflichtig, kommt nur noch die Zollzahlungspflicht nach Art. 12 Abs. 2 VStrR im erweiterten Sinn in Betracht. Anders als bei den nach Art. 13 aZG Pflichtigen muss dabei ein durch die Widerhandlung gezogener Vermögensvorteil bewiesen werden (vgl. E. 2.2.2). Es ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer aufgrund der Tatsache, dass die Y. AG die Abgabe – zu Unrecht – nicht geleistet hat, seinerseits wirtschaftlich bevorteilt wurde.

Die OZD hat zwar im Beschwerdeentscheid auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Bezug genommen. Sie ist aber von einer gestützt auf Art. 9 und 13 aZG bestehenden Zollzahlungspflicht ausgegangen und hat (deswegen) nicht geprüft bzw. jedenfalls nicht erläutert, worin ein vom Beschwerdeführer bezogener Vermögensvorteil im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR (in der in E. 2.2.2 erläuterten erweiterten Variante) liegen könnte.

Auch aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte auf das Vorliegen eines solchen Vermögensvorteils. Der Beschwerdeführer gab im Einvernahmeprotokoll an, "Inhaber und Gründer" (S. 2 oben) bzw. "Mitinhaber und Mitbegründer" (S. 2 Mitte) der Y. AG gewesen zu sein (vorn E. 3.1). Laut Handelsregisterauszug war er zur fraglichen Zeit Mitglied des Verwaltungsrats (mit Einzelunterschrift); Präsident des Verwaltungsrats (mit Einzelunterschrift) war eine andere Person. Im Rahmen der späteren Liquidation war er zudem zusammen mit einer anderen Person Liquidator. Über die Ausgestaltung des Aktionariats ist nichts bekannt. Es kann zwar vermutet werden, dass der Beschwerdeführer eine massgebliche Beteiligung inne hatte, erwähnte er doch "Inhaber" bzw. "Mitinhaber" der Firma gewesen zu sein. Selbst wenn dies bewiesen wäre, wäre noch nicht rechtsgenügend erstellt, dass er aus den nicht bezahlten Mehrwertsteuern persönlich einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen hat. Zwar hat das Bundesgericht den Genuss eines Vermögensvorteils in zwei Urteilen bejaht, in welchen es um einen Aktionär (ob er zur Mehrheit beteiligt war, ist nicht bekannt) und einzigen Verwaltungsrat (Urteile 2A.586/1998 und 2A.600/1998 vom 7. Juli 1999 E. 7) bzw. um einen Alleinaktionär und Verwaltungsrat (2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 4.1) ging. Die Bejahung eines Vermögensvorteils mag allenfalls bei einem Alleinaktionär berechtigt

sein, da angenommen werden kann, dass er den wirtschaftlichen Vorteil, den die Aktiengesellschaft erzielt hat, früher oder später (bei Gewinnausschüttung oder Liquidation) vollumfänglich selbst geniesst. Die Konstellation des Alleinaktionärs ist aber vorliegend nicht erwiesen. Hinzu kommt, dass gemäss Handelsregistrauszug das Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt worden ist, womit erst recht nicht bekannt ist, ob im Rahmen des Liquidationsverfahrens ein Vermögensvorteil des Beschwerdeführers resultierte. Zur Bejahung eines Vermögensvorteils ist zwar die Verminderung von Passiven hinreichend (E. 2.2.2). Für die Zollzahlungspflicht des Beschwerdeführers genügt aber nicht, dass die Passiven der Y. AG sich vermindert haben, sondern dies müsste wiederum einen Vermögensvorteil bei ihm persönlich verursacht haben.

Der wirtschaftliche Vorteil im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR ist damit vorliegend nicht erstellt und der Sachverhalt erweist sich als ungenügend abgeklärt. Da die OZD – wie festgestellt zu Unrecht – von einer Anknüpfung an Art. 9 Abs. 1 aZG und damit von anderen zu beweisenden Tatsachen ausgegangen ist, ist die Sache zur Abklärung des Sachverhalts im Hinblick auf die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 2 VStrR (in der in E. 2.2.2 umschriebenen Tatbestandsvariante "unrechtmässiger Vermögensvorteil") und anschliessend neuem Entscheid diesbezüglich (und unter Beachtung der vorstehenden Präzisierungen) an sie zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Gegebenenfalls hätte die OZD auch die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 3 VStrR zu prüfen. Unter diesen Umständen erübrigt es sich, auf die Ausführungen in der Beschwerde betreffend die Haftung nach Art. 12 Abs. 3 VStrR einzugehen.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird ihm zurückerstattet. Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Satz 2 VGKE wird die Parteientschädigung aufgrund der Akten festgesetzt und auf Fr. 1'500.-- festgelegt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- auszurichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. OZD ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: