

6 Finanzen
Finances
Finanze

7

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. gegen Zollkreisdirektion Schaffhausen
A-5061/2013 vom 5. März 2014

Einfuhrsteuer: Steuerobjekt. Erhebung der Steuer auf dem Marktwert. Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen. Übernahme der im Mehrwertsteuergesetz für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze für die gerichtliche Überprüfung von Ermessenseinschätzungen.

Art. 52 Abs. 1 Bst. a, Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 4 MWSTG.

1. Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-) Inland. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist nicht vorausgesetzt. Auch unentgeltliche Geschäfte lösen die Einfuhrsteuer aus. Die Steuer wird dann auf dem Marktwert berechnet (E. 3.5).
2. Die Eidgenössische Zollverwaltung kann die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten die im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (E. 3.6).

Impôt sur les importations: objet de l'impôt. Perception de l'impôt sur la base de la valeur marchande. Estimation de la base de calcul de l'impôt dans les limites du pouvoir d'appréciation. L'examen judiciaire de la taxation par voie d'estimation s'appuie sur les principes établis par la loi sur la TVA pour les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Art. 52 al. 1 let. a, art. 54 al. 1 let. g et al. 4 LTVA.

1. L'objet de l'impôt sur les importations est l'importation sur le territoire suisse de biens, y compris les prestations de services y afférentes. Il n'est pas nécessaire qu'un chiffre d'affaires au sens du droit de la TVA soit réalisé. Les opérations à titre gratuit sont aussi soumises à l'impôt sur les importations. L'impôt sera alors calculé sur la valeur marchande du bien (consid. 3.5).
2. En cas de doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'Administration fédérale des douanes peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à l'estimation de la base de calcul de l'impôt. Lors du contrôle judiciaire d'une telle estimation, les principes applicables sont ceux établis par le droit de la TVA pour les opérations réalisées sur le territoire suisse (consid. 3.6).

Imposta sull'importazione: oggetto dell'imposta. Riscossione fondata sul valore di mercato. Stima della base di calcolo dell'imposta entro i limiti del potere d'apprezzamento. Applicazione dei principi definiti dalla legislazione sull'IVA per le prestazioni eseguite sul territorio svizzero nel controllo giudiziale delle tassazioni d'ufficio.

Art. 52 cpv. 1 lett. a, art. 54 cpv. 1 lett. g e cpv. 4 LIVA.

1. Soggiacciono all'imposta sull'importazione i beni importati nel territorio (doganale) svizzero, comprese le prestazioni di servizi ivi contenute. Non occorre che sia realizzata una cifra d'affari ai sensi della legislazione sull'IVA. L'imposta è dovuta anche sulle operazioni effettuate gratuitamente. In tal caso essa è calcolata sul valore di mercato (consid. 3.5).
2. Qualora sussistano dubbi circa l'esattezza della dichiarazione doganale o manchino indicazioni in merito al valore, l'Amministrazione federale delle dogane può procedere alla stima della base di calcolo dell'imposta entro i limiti del suo potere d'apprezzamento. Il controllo giudiziale di queste tassazioni d'ufficio segue i principi sviluppati dalla legislazione sull'IVA per le prestazioni eseguite sul territorio svizzero (consid. 3.6).

Am 19. Dezember 2012 wurde eine für A. (Importeur und Empfänger) bestimmte Sendung zur Einfuhr angemeldet, welche eine Armbanduhr mit einem deklarierten Mehrwertsteuerwert von Fr. 3 400.– enthielt.

Nach einer Beschau zweifelte die Zollstelle an der Richtigkeit des deklarierten Warenwertes, setzte den Wert der Uhr auf Fr. 7 500.– fest und veranlagte die Mehrwertsteuer (Einfuhrsteuer) auf diesem Betrag. Die hierauf von A. angegangene Zollkreisdirektion bestätigte die Veranlagungsverfügung mit Beschwerdeentscheid vom 13. August 2013.

Gegen diesen Beschwerdeentscheid erhebt A. (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 30. August 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

3.5 Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG, SR 641.20). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere ist die Entgeltlichkeit nicht erforderlich. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 2469 ff.).

3.5.1 Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Im Übrigen wird sie – sofern nicht die Sondertatbestände der Bst. b–f zur Anwendung kommen – nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet. Dies ist insbesondere bei Geschenksendungen der Fall.

3.5.2 Als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (Art. 54

Abs. 1 Bst. g Satz 2 MWSTG). Es handelt sich somit um den Verkehrswert beziehungsweise Veräusserungswert des eingeführten Gegenstandes, also den Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn bildet nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern stellt in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (vgl. Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4.1 m.H.).

3.6 Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG kann die Eidgenössische Zollverwaltung die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten die nachfolgend genannten, im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (vgl. Urteil A-5078/2012 E. 10.4). So gilt insbesondere auch, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung der Einfuhrsteuer eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. für die Schätzung von Zollbeträgen Urteil des BVGer A-1719/2006, A-1720/2006 und A-1721/2006 vom 14. Januar 2009 E. 8.1).

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen der Schätzung der Einfuhrsteuer – also gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben – als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG; ...) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3 m.H.).

Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzu-

nehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – folglich dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil A-665/2013 E. 2.8.3).

Weil das Ergebnis der ermessensweisen Ermittlung der Einfuhrsteuer selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich der Abgabepflichtige gegen eine zulässigerweise durchgeführte Schätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. Urteil A-5078/2012 E. 10.1 i.V.m. E. 10.4.1).

4. Im vorliegenden Fall ist die Höhe der Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer betreffend der vom Beschwerdeführer (Importeur und Empfänger) eingeführten Uhr streitig.

4.1 In der hier relevanten Einfuhrzollanmeldung vom 19. Dezember 2012 ist ein Mehrwertsteuerwert der Ware von Fr. 3 400.– deklariert und es liegen der Anmeldung zudem eine Rechnung sowie ein Zahlungsbeleg über Fr. 3 000.– bei. Bei der Differenz von Fr. 400.– muss es sich somit um Nebenkosten handeln. Auf der Rechnung ist der Beschwerdeführer als Rechnungsadressat aufgeführt. Der Zahlungsbeleg lässt jedoch nicht erkennen, von wem die Zahlung stammt und wofür sie geleistet worden ist.

Die Zollstelle nahm anlässlich der Einfuhr eine Beschau der Ware (vgl. E. 3.4) vor. Sie prüfte dabei auch die beigelegten Dokumente und machte weitere Abklärungen betreffend den Wert der Uhr. So führte sie unter anderem ein Telefonat mit der « Verkäuferin » B., welche im Anschluss in einer E-Mail vom 20. Dezember 2012 erklärte, dass sie die Uhr im Jahr 2011 für Fr. 5 502.– gekauft habe. Da die Uhr in der Folge nicht habe verkauft werden können und der Beschwerdeführer für die Uhr Fr. 3 000.– angeboten habe, habe man schliesslich nach 626 Tagen Lagerzeit die Uhr liquidiert und das Angebot des Beschwerdeführers angenommen. Man hätte dem Beschwerdeführer die Uhr im Übrigen auch geschenkt, aber zu Fr. 0.– könne sie ja nicht verzollt werden.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens stellte sich heraus, dass der Beschwerdeführer tatsächlich kein Entgelt für die Uhr bezahlen musste. Vielmehr wurde sie ihm geschenkt. Dieser unter den Parteien nunmehr

unbestrittene Sachverhalt entspricht jedoch in keiner Weise jenem, wie er sich in den – der Einfuhrzollanmeldung beigelegten – Dokumenten darstellt. Mit diesen Dokumenten hätte wohl der Eindruck erweckt werden sollen, der Beschwerdeführer habe die Uhr gekauft und bezahlt, und die Einfuhrsteuer sei demnach gemäss Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG auf dem Entgelt des Veräusserungsgeschäftes (vgl. E. 3.5.1) zu berechnen. Da der Beschwerdeführer die Uhr aber als Geschenk erhalten hat, ist die Steuer auf dem Marktwert zu berechnen (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG; vgl. E. 3.5.1), welcher jedoch aus der der Zollanmeldung beigelegten (simulierten) Rechnung nicht ermittelt werden kann. Bereits dieser Widerspruch zwischen der Deklaration in der Einfuhrzollanmeldung und der tatsächlich erfolgten Schenkung genügt für das Vorliegen berechtigter Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung im Sinne von Art. 54 Abs. 4 MWSTG. Vorliegend kommt hinzu, dass die – auf den Handel mit Uhren spezialisierte – «Verkäuferin» anlässlich der Beschau selbst ausgeführt hat, sie habe die Uhr im März 2011 für Fr. 5 502.– gekauft. Als Händlerin muss es klarerweise ihr Ziel gewesen sein, einen höheren Wiederverkaufspreis zu erzielen. Zudem ist die Zollstelle bei der Abklärung des Wertes der Uhr auf zwei Auktionsergebnisse bei namhaften Auktionshäusern gestossen, wonach das gleiche Uhrenmodell zu deutlich höheren Preisen verkauft wurde. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz aufgrund berechtigter Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat.

4.2 Der hier massgebende Marktwert der Uhr ist damit jenes Entgelt, welches ein unabhängiger Dritter auf der Stufe eines Endverbrauchers der B. als Verkäuferin in Hong Kong im Dezember 2012 für die streitbetroffene Uhr hätte bezahlen müssen (vgl. E. 3.5.2). Da das Uhrenmodell nicht mehr hergestellt wird und es sich nicht um ein fabrikneues Modell handelt, stützt die Vorinstanz ihre Schätzung des massgebenden Marktwertes der eingeführten Uhr zum einen auf öffentlich zugängliche Informationen über Auktionsergebnisse des gleichen Uhrenmodells (...). Demnach wurden bei zwei – voneinander unabhängigen – Auktionen in Hong Kong Verkaufspreise von umgerechnet circa Fr. 7 500.– und Fr. 9 270.– erzielt. Auktionsergebnisse können grundsätzlich als Grundlage zur Feststellung des Marktwertes einer Ware dienen und geben somit auch vorliegend zuverlässige Hinweise. Zum anderen stützt die Vorinstanz ihre Schätzung auf eine Berechnung, welche sich auf die Angaben der «Verkäuferin» beziehungsweise des Beschwerdeführers bezüglich Einkaufspreis sowie Zustand der Uhr stützt. So führt sie aus,

dass die «Verkäuferin» (unbestrittenermassen) auf den Handel mit Schweizer Luxusuhren und Schmuck spezialisiert sei und als Grossistin für die streitbetroffene Uhr im Jahr 2011 Fr. 5 502.– bezahlt habe. Berücksichtige man, dass der Beschwerdeführer Endverbraucher und kein Zwischenhändler sei, müsse auf dem Einkaufspreis eine branchenübliche Gewinnmarge von 50 % hinzugerechnet werden. Ziehe man davon noch eine Abschreibung von insgesamt 20 % (2 Jahre à 10 %) sowie die Kosten für ein neues Armband und eine Revision – wie vom Beschwerdeführer geltend gemacht – ab, ergebe sich ein Marktwert von Fr. 7 914.– (inkl. Fr. 400.– Nebenkosten). Dieser decke sich im Übrigen mit den aktuellen Angeboten dieses Uhrenmodells im Internet (...).

Beide voneinander unabhängigen Berechnungsmethoden kommen zu einem vergleichbaren Ergebnis. Die Schätzung der Vorinstanz erscheint als pflichtgemäss vorgenommen und sie ist ausreichend und nachvollziehbar begründet.

4.3 Damit obliegt es nun dem Beschwerdeführer nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist beziehungsweise dass dieser ein erheblicher Ermessensfehler unterlaufen ist (vgl. E. 3.6).

4.3.1 Der Beschwerdeführer bringt dazu vor, dass der von ihm angegebene Verkaufspreis von Fr. 3 000.– als der nach allen Regeln des Wettbewerbs einzig gültige Preis zu betrachten sei. Dem ist – wie bereits erwähnt – zu entgegnen, dass der Beschwerdeführer die Uhr nicht bezahlen musste, sondern sie geschenkt bekommen hat. Inwiefern die (simulierte) Rechnung über Fr. 3 000.– bei Fehlen eines Veräusserungsgeschäftes unter Dritten den Marktpreis widerspiegeln soll, erschliesst sich dem Gericht nicht und wird vom Beschwerdeführer auch nicht weiter erklärt. Aus der unrichtigen Rechnung kann der Beschwerdeführer jedenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten. In den Akten sind auch keinerlei Hinweise zu finden, dass – wie der Beschwerdeführer vorzubringen versucht – C. die aufgeführten Fr. 3 000.– bezahlt hat, die Schenkung von ihm und nicht von der B. stammt und die Fr. 3 000.– somit den Marktwert widerspiegeln. Ohne entsprechende Beweise kann diesem Vorbringen des Beschwerdeführers aber nicht gefolgt werden. Im Übrigen arbeitet C. selbst bei der B., für die er die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht firmiert hat, wodurch die Frage im Raum steht, ob er tatsächlich den Marktpreis für die Uhr hätte bezahlen müssen.

4.3.2 Weiter legt der Beschwerdeführer zwei Schreiben ins Recht, welche den Marktwert der Uhr belegen sollen.

Eines der Schreiben (eine E-Mail; ...) stammt von einem geschäftsführenden Direktor (...) eines Auktionshauses für Uhren in Genf (...). Dieser führt in einer E-Mail aus, dass die streitbetroffene Uhr bei einer Auktion einen Preis von Fr. 4 000.– bis Fr. 6 000.– erzielen könnte. Weitere Informationen sind in dieser E-Mail nicht enthalten. Ohne das Fachwissen dieses Mitarbeiters des Auktionshauses anzuzweifeln, kann eine Verkaufspreisschätzung in dieser Form nicht genügen, um vorliegend den relevanten Marktwert der Uhr im Jahr 2012 in Hong Kong für einen Endkunden bestimmen zu können. Sie enthält keinerlei Begründung, erklärt insbesondere nicht, warum das streitbetroffene Uhrenmodell noch vor wenigen Jahren in Hong Kong zu deutlich höheren Preisen versteigert werden konnte und warum – würde denn die Schätzung stimmen – in der Zwischenzeit ein erheblicher Preiserfall eingetreten sein soll. Hinzu kommt, dass aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich ist, mit welchen Fragen und Informationen der Beschwerdeführer an den Mitarbeiter des Auktionshauses herantreten ist. Ohne diese Informationen kann das Gericht dessen Ausführungen zur Schätzung nicht beurteilen.

Das soeben Gesagte trifft auch auf das zweite Schreiben zu. Dieses wurde von einem Mitarbeiter der (...) SA (Eigentümerin der hier streitbetroffenen Uhrenmarke) verfasst und enthält ebenfalls keinerlei Begründung für den darin festgehaltenen Verkaufspreis von Fr. 2 750.–. Insbesondere wird nicht ansatzweise erklärt, warum der Hersteller selbst im Jahr 2011 die streitbetroffene Uhr an die « Verkäuferin » für Fr. 5 502.– verkauft hat und sich der Preis seither somit halbiert haben soll. Zudem wird offensichtlich die falsche Frage beantwortet. So schreibt der Mitarbeiter der (...) SA, dass die Uhr für diesen Preis an die B. verkauft würde. Die B. ist – wie mehrfach erwähnt – eine professionelle Schmuck- und Uhrenhändlerin. Einzig entscheidend ist vorliegend aber der Marktpreis für einen Endverbraucher beim Kauf dieser Uhr in Hong Kong im Dezember 2012. Der Beschwerdeführer kann – abgesehen von der fehlenden Begründung der Schätzung – bereits aufgrund der falschen Fragestellung auch aus diesem Schreiben nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.4 Wesensgemäss handelt es sich bei der Schätzung der Vorinstanz (nur) um eine ermessensweise Ermittlung des Marktpreises mittels verschiedener Methoden, und eine exakte Berechnung ist nicht möglich.

Vorliegend hat die Vorinstanz durch Abklärungen und durch nachvollziehbare und ausführlich begründete Berechnungen den Marktpreis freilich pflichtgemäss ermittelt. Dem Beschwerdeführer ist es demgegenüber nicht gelungen, seine Vorbringen mit – für das Gericht nachvollziehbaren – Unterlagen zu belegen und den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung der Vorinstanz zu erbringen. Es bestehen damit keine Gründe, die von der Vorinstanz errechnete Einfuhrsteuer im Sinne des Beschwerdeführers zu korrigieren.