

(Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 18. Dezember 1997)

Mehrwertsteuer. Grenzüberschreitende Miete eines Gegenstandes. Übergangsbestimmungen (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

- Die grenzüberschreitende Miete eines Gegenstandes wird nach dem System der Schweizerischen Mehrwertsteuer als eine Wareneinfuhr und nicht als eine Dienstleistung behandelt. Diese Regelung erweist sich als verfassungsmässig.

- Infolge der Ablösung der WUST durch die MWST wurde auch die Einfuhrsteuer einer neuen Regelung unterworfen. Bei der Einfuhrsteuer gilt die neue Regelung in jenen Fällen, in welchen die Gegenstände nicht bereits vor dem 1. Januar 1995 provisorisch verzollt oder endgültig zur Einfuhr abgefertigt wurden.

- Art. 84 Abs. 4 MWSTV kann nicht auf die Einfuhren angewendet werden. Eine Einfuhr von Gegenständen ist - auch wenn sie z. B. in der Form der grenzüberschreitenden Miete geschieht - nicht zeitlich aufteilbar in eine Zeit vor und nach dem 1. Januar 1995. Massgebend ist einzig der Zeitpunkt der provisorischen oder definitiven Einfuhr.

Taxe sur la valeur ajoutée. Location transfrontalière de biens. Droit transitoire (art. 84 al. 4 OTVA).

- Dans le système suisse de taxe sur la valeur ajoutée, la location transfrontalière de biens est traitée comme une importation de marchandises et non comme une prestation de service. Cette réglementation est conforme à la Constitution.

- L'IChA ayant laissé place à la TVA, l'impôt à l'importation est lui aussi soumis à une nouvelle réglementation. Le nouveau droit s'applique lorsque les biens n'ont pas été provisoirement dédouanés avant le 1er janvier 1995 ou qu'ils n'ont été définitivement dédouanés qu'après cette date.

- L'art. 84 al. 4 OTVA n'est pas applicable aux importations. Une importation de biens - y compris lorsqu'elle prend la forme d'une location transfrontalière par exemple - n'est pas divisible dans le temps en deux périodes, l'une antérieure et l'autre postérieure au 1er janvier 1995. Seul est déterminant le moment de l'importation provisoire ou définitive.

Imposta sul valore aggiunto. Locazione oltre frontiera di beni. Diritto transitorio (art. 84 cpv. 4 OIVA).

- Nel sistema svizzero dell'imposta sul valore aggiunto, la locazione oltre frontiera di beni è trattata quale importazione di merce e non quale prestazione di servizi. Tale normativa è conforme alla Costituzione.

- Siccome l'ICA è stata sostituita dall'IVA, l'imposta sull'importazione è pure sottomessa ad una nuova normativa. Il nuovo diritto si applica qualora i beni non siano stati sdaziati provvisoriamente prima del 1° gennaio 1995 oppure non siano stati sdaziati definitivamente dopo detta data.

- L'art. 84 cpv. 4 OIVA non s'applica alle importazioni. Un'importazione di beni, per esempio sotto forma di locazione oltre frontiera, non può avvenire in due periodi distinti, un periodo antecedente e l'altro posteriore al 1° gennaio 1995. Determinante è unicamente il momento dell'importazione provvisoria o definitiva.

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Am 23. September 1994 führte die S. AG (Beschwerdeführerin) eine Maschine mittels Freipass in die Schweiz ein. Die Maschine wurde zur Erprobung vor eventuellem Kauf geliefert. Der Freipass wurde verlängert bis zum 23. September 1995; am 4. März 1996 führte die S. AG die Maschine wieder aus und erhielt die Freipasslöschung.

B. Die Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD) stellte sich mit Entscheid vom 17. April 1996 gestützt auf Art. 48 Bst. f des Bundesbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUB, BS 6173) auf den Standpunkt, dass das Entgelt für den gewerblichen Gebrauch von vorübergehend eingeführten Waren der Umsatzsteuer unterliege. Die S. AG habe für die besagte Maschine für die Zeit vom 23. September 1994 (Einfuhr) bis zum 4. März 1996 (Ausfuhr) eine Miete von Fr. 101 875.- bezahlt. Unter Anwendung des Steuersatzes von 6,2% ergebe sich somit eine Steuerschuld von Fr. 6316.25.

C. Gegen diesen Entscheid erhebt die Firma S. AG am 25. April 1996 Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission. Da das Mietverhältnis vom September 1994 bis zum März 1996 gedauert habe, zuerst also das Recht der Warenumsatzsteuer (WUST) und danach dasjenige der Mehrwertsteuer (MWST) anwendbar gewesen sei, beantragt die Beschwerdeführerin, dass einzig auf die erste Ratenzahlung vom Dezember 1994 die WUST nachbelastet werde. Die übrigen in den Jahren 1995 und 1996 geleisteten Zahlungen müssten hingegen nach ihrem Dafürhalten den neuen Bestimmungen der MWST unterliegen, damit sie den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Die OZD reichte am 21. Juni 1996 ihre Vernehmlassung ein. Sie stellt den Antrag, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen, da bei der Feststellung der anzuwendenden rechtlichen Bestimmungen einzig der Zeitpunkt der Einfuhr der Ware massgebend sei, und weil sich aus dem Wortlaut des Art. 84 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) etwas anderes nicht ableiten lasse.

Aus den Erwägungen:

(...)

2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, d. h. direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (UeB BV, SR 101), stellt gesetzesvertretendes Recht dar und gilt solange, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates können im Rahmen der konkreten Normenkontrolle daraufhin kontrolliert werden, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, übereinstimmen. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV sowie die in Art. 8 UeB BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die

ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22 f. E. 3, 123 II 298 f. E. 3, 123 II 388 E. 3 a).

b. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Art. 41ter Abs. 3 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5 a; Ernst Höhn / Klaus A. Vallender, Kommentar BV, Art. 41ter Rz. 11, 33; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerverordnung in der Schweiz und in der EU, in: Steuer Revue [ST] 5/95, S. 329 ff.; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 445 f.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher bei der Inlandsteuer aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an die Unternehmer, welche die steuerbaren Umsätze erzielen. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwältigen Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen geschuldete Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der

Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchssteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Steuerneutralität, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (diese ist zuständig im Bereich der Inlandsteuer) um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter BV zugrunde zu legen sind (vgl. TVA/MWST/VAT Journal 2/96, S. 50 ff. und Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], Teil Steuerrecht, 1997, S. 300 ff. E. 2 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f. E. 5). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: TVA/MWST/VAT Journal 2/96, S. 52 f.).

c. Die Einfuhrsteuer unterscheidet sich wie schon im alten Warenumsatzsteuerrecht zwar in gewisser Hinsicht von der Inlandsteuer. Beispielsweise ist für die Steuer auf der Wareneinfuhr ein anderes Steuerobjekt vorgesehen. So genügt grundsätzlich die räumliche Bewegung einer Ware über die Zollgrenze. Die subjektive Steuerpflicht richtet sich zudem nach der in Art. 13 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG, SR 631.0) geregelten Zollzahlungspflicht und nicht nach Art. 17 MWSTV. Trotzdem verfolgt die Einfuhrsteuer das gleiche Belastungsziel wie die Inlandsteuer, nämlich den Endkonsum. Erfolgt die Einfuhr durch einen im Inland steuerpflichtigen Unternehmer, steht diesem das Vorsteuerabzugsrecht in der Höhe der Einfuhrsteuer zu (Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV). Die auf seinem Umsatz lastende Steuer überwälzt er weiter, bis sie schliesslich vom Endverbraucher getragen wird. Führt eine Privatperson die Ware ein, ist sie entweder gleich selbst die Steuer tragende Endverbraucherin, oder sie wird andernfalls bestrebt sein, die Einfuhrsteuer auf den Abnehmer verdeckt zu überwälzen.

Insofern gelten die für die Inlandsteuer entwickelten übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien, die aus Art. 41ter BV sowie dem Wesen der Mehrwertsteuer als Endverbrauchssteuer fliessen, grundsätzlich auch für die Einfuhrsteuer.

d. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Verordnungsgeber in Art. 8 UeB BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorschriften schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Zollrichter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz ermitteln muss (vgl. BGE 123 II 298 f. E. 3 a, 123 II 389).

e. Im übrigen überprüft die Eidgenössische Zollrekurskommission die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die Zollverwaltung frei (zum Beispiel die «Vorschriften über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen» der OZD aus dem Jahre 1995, nachstehend «Vorschriften D. 69[89]» genannt). Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b, 123 II 389 E. 3 b).

3. Im vorliegenden Fall dreht sich der Rechtsstreit, wie bereits festgehalten, um die korrekte Anwendung einer Übergangsbestimmung der MWSTV, insbesondere Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV. Um die Streitfrage näher zu erfassen, ist es vorerst nötig, zur besseren Verständlichkeit und Behandlung des aufgeworfenen Problems einige Grundgedanken zu äussern.

a. Nach dem Wortlaut des Art. 84 Abs. 1 MWSTV ist das neue Recht anwendbar auf Inlandumsätze, die ab Inkrafttreten dieser Verordnung, d. h. ab dem 1. Januar 1995, getätigt werden (Art. 86 MWSTV), sowie für Einfuhren von Gegenständen, die nicht vorher provisorisch verzollt wurden und die ab Inkrafttreten dieser Verordnung endgültig zur Einfuhr abgefertigt werden. Die Regeln des Art. 84 Abs. 1 MWSTV führen zu unterschiedlichen Lösungen, je nachdem es sich um Inlandumsätze oder um die Einfuhr von Gegenständen handelt. Handelt es sich in der Tat um Inlandumsätze, d. h. um Lieferungen oder um Dienstleistungen, wird die Bestimmung des Art. 84 Abs. 1 MWSTV durch diejenige aus Art. 84 Abs. 4 MWSTV nuanciert. Diese Vorschrift führt zu einer zeitlichen Teilung des steuerbaren Umsatzes; ihre Verfassungsmässigkeit wurde im Prinzip anerkannt (nicht veröffentlichter Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Juli 1996 i. S. T. AG gegen ESTV [SRK 1995-023], E. 8). Wohl sieht Art. 84 Abs. 4 MWSTV den Fall nicht vor, in welchem ein Vorgang gemäss WUB als Einfuhr von Gegenständen und in der MWSTV als Dienstleistung betrachtet werden muss. Eine solche Konstellation kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, und nach Ansicht

der Eidgenössischen Zollrekurskommission wäre sie, falls sie sich verwirklichen würde, nach der Bestimmung des Art. 84 Abs. 4 MWSTV zu behandeln. Im vorliegenden Fall würde dies bedeuten, dass die Beschwerde teilweise gutgeheissen und die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen werden müsste. Der Anteil der Miete, der dem WUB unterstellt ist, müsste bestätigt werden, wogegen für den Anteil der Miete, die der MWST unterstellt ist, die Parteien an die betreffenden Artikel der MWSTV über den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (unter anderem die Art. 9 und 18 MWSTV) verwiesen würden. Im Gegensatz dazu kann eine Einfuhr von Gegenständen und was darin mit einzubeziehen ist, nicht zeitlich aufgeteilt werden. Auf keinen Fall ist Art. 84 Abs. 4 MWSTV nach seinem Wortlaut für die Einfuhren anwendbar. Eine Einfuhr von Gegenständen fällt entweder in den Bereich des WUB oder unter die Ordnung der MWSTV. Je nachdem, ob es sich um einen Inlandumsatz oder um eine Einfuhr von Gegenständen handelt, sind die entsprechenden Übergangsbestimmungen verschieden.

b. Der zweite Teil des Art. 84 Abs. 1 MWSTV regelt den Übergang von der WUST zur MWST in Bezug auf die «Einfuhren von

Gegenständen». Im bisherigen Recht sah der WUB betreffend die Miete von Gegenständen aus dem Ausland (auch grenzüberschreitende Miete genannt) vor, dass diese als steuerbare Einfuhr von Gegenständen gilt, sofern sie für den gewerblichen Gebrauch bestimmt ist (Art. 48 Bst. f WUB). Dies ist auch in der MWSTV der Fall mit dem Unterschied, dass die Worte «gewerblicher Gebrauch» nicht mehr zu finden sind (Art. 67 Bst. h in fine in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV). Die Eidgenössische Zollrekurskommission hat nicht in Frage zu stellen, ob es sich in Bezug auf die WUST um eine Einfuhr von Gegenständen handelt, denn sie ist an die frühere Fassung des Art. 8 UeB BV gebunden (BGE 118 Ib 189 E. 2 b in initio; ASA 56 267 E. 5 a, 52 642 E. 1). Für das neue Recht gilt das jedoch nicht mehr. Die Vorschriften in den Art. 67 Bst. h in fine sowie Art. 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV, welche in die Vorschriften über die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen (D. 69, Ziff. 5.2 in fine, 8.48, 15.1, 15.4) übernommen wurden, sind bezüglich ihrer Verfassungsmässigkeit der Kontrolle durch die Eidgenössische

Zollrekurskommission unterstellt. Vor einer Anwendung des Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV muss geprüft werden, ob die MWSTV zu Recht die grenzüberschreitende Miete von Gegenständen als eine Einfuhr von Gegenständen betrachtet, oder ob sie diese nicht eher als einen Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland im Sinne der Art. 9 und 18 MWSTV verstehen sollte, mit den entsprechenden Konsequenzen «bezüglich subjektiver Steuerpflicht und Verwaltungsverfahren» (Vorschriften, Ziff. 5.2).

Stellt sich heraus, dass die Miete von Gegenständen aus dem Ausland wie beim WUB als Einfuhr von Gegenständen zu gelten hat, so findet allein Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV Anwendung. Die Streitsache wäre jedoch damit nicht gelöst. Zu überprüfen wäre noch die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung, insbesondere die Frage, ob es zulässig ist, den Moment der «provisorischen Verzollung» als den zur zeitlichen Anwendung des Rechts massgebenden Zeitpunkt zu betrachten. Man muss in der Tat feststellen, dass der Zeitpunkt der provisorischen Verzollung gemäss Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV darüber entscheidet, ob ein Vorgang noch unter die WUST oder bereits unter die MWST fällt, und dass dieses wichtige Unterscheidungskriterium vom Bundesrat ausgewählt wurde.

c. Der Steuergegenstand bei der Einfuhrsteuer ist von demjenigen bei der Inlandsteuer verschieden (vgl. oben E. 2 c). Auch wenn man zwischen den Begriffen «Einfuhr von Gegenständen» und «Lieferungen von Gegenständen im Inland» sowie zwischen den Begriffen «Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland» und «Erbringen von Dienstleistungen im Inland» gewisse Vergleiche ziehen kann, muss man zugeben, dass diese Begriffe nicht ganz gleichwertig sind. Dies wird bereits daraus ersichtlich, dass die Definition der Gegenstände im Rahmen der Einfuhr weiter gefasst ist als bei einer Lieferung im Inland (vgl. Art. 66 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 3 MWSTV). Um zwischen einer Einfuhr von Gegenständen und einem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland unterscheiden zu können, ist der Vergleich mit den gegenüberstehenden Begriffen für die Umsätze im Inland nicht ausschlaggebend. In Wirklichkeit muss die Tragweite des Begriffes «Einfuhr von Gegenständen» durch den Bezug der Bestimmung der MWSTV über die Einfuhrsteuer und die massgebende Gesetzgebung des Zollrechts festgelegt werden (vgl. den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 13. November 1997 i. S. S. gegen OZD, ASA 66 584f., E. 3b). Trotzdem darf man nicht

ausschliessen, dass ein solcher Vergleich in gewissen Fällen nicht doch über die Korrektheit der Bezeichnung eines Geschäfts als Einfuhr eines Gegenstandes oder als Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland Klarheit zu verschaffen vermag (vgl. den nicht veröffentlichten Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 8. September 1997 i. S. A. gegen OZD, ZRK 1995-047 und 1995-048, E. 5 c). Dies trifft auch im vorliegenden Fall zu. Um zu bestimmen, ob die grenzüberschreitende Miete zu Recht als eine Einfuhr von Gegenständen nach Art. 67 Bst. h in fine in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV zu betrachten ist, besteht die Möglichkeit, diese Bestimmungen mit Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV über die Miete im Inland in Verbindung zu bringen. Daraus ergibt sich, dass die Miete im Inland einer Lieferung von Gegenständen gleichgestellt wird. Auf den ersten Blick besteht somit für die Einfuhrmiete eine gewisse Ähnlichkeit zur Miete im Inland. Wenn die Miete im Inland wirklich eine Lieferung darstellt, so kann man dennoch kaum vertreten, dass eine Vermietung von Gegenständen durch eine im Ausland ansässige Unternehmung an eine inländische schweizerische Unternehmung eine materielle Dienstleistung (somit eine Dienstleistungseinfuhr) ist. Man müsste logischerweise annehmen, dass eine solche Miete keine Dienstleistung ist und dass eine solche Situation - wie im vorliegendem Fall - nur durch den Gegenstandseinfuhrbegriff gelöst werden kann. Dies setzt natürlich voraus, dass Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV verfassungskonform ist, d. h. mit Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV in Einklang steht. Mit anderen Worten ist es hier zweckmässig - im Sinne einer vorfrageweisen Analyse (vgl. unten E. 4) - die Frage zu stellen und zu lösen, ob die Behandlung der Miete eines Gegenstandes als Lieferung von Gegenständen (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV) mit den übergeordneten, systemtragenden Grundsätzen der MWST sowie auch mit den Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts vereinbar ist. Wenn das zutrifft, wird man die grenzüberschreitende Miete als Einfuhr von Gegenständen bezeichnen müssen.

4.a.aa. Art. 41ter Abs. 3 BV bestimmt, dass die Umsatzsteuer nach Art. 41ter Abs. 1 Bst. a BV in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden kann. Gemäss Art. 8 Abs. 2 UeB BV unterliegen der Steuer die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch). In Anwendung dieser Verfassungsnormen ruft Art. 1 Bst. a MWSTV in Erinnerung, dass der Bund eine Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland erhebt. Art. 4 MWSTV bestimmt weiter, dass folgende Umsätze der Steuer unterliegen:

- die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen;
- die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen;
- der Eigenverbrauch;
- der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland.

Art. 5 MWSTV erläutert diese unbestimmten Begriffe, indem er festlegt, dass eine Lieferung dann vorliegt, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Abs. 1); Abs. 2 Bst. b bestimmt näher, dass eine Lieferung ebenfalls vorliegt, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird. Schliesslich erklärt Art. 6 Abs. 1 MWSTV, als Dienstleistung gelte jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes sei. Aus dem vorhin Ausgeführten geht hervor, dass die Bundesverfassung keine Grundbegriffe enthält, welche diese Steuergegenstände im Inland umschreiben würden. Die MWSTV definiert dagegen deren zwei: zuerst den Begriff «Umsatz», der sich gleichzeitig auf die «Leistungen» und die Bezüge von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland bezieht und den Begriff «Leistung», der sowohl die Lieferungen von Gegenständen, die Dienstleistungen und den Eigenverbrauch abdeckt (Art. 4 MWSTV). Im allgemeinen, und auch im vorliegenden Fall, sind die Begriffe «Lieferung» und die Definition der «Dienstleistung» als das Gegenteil einer Lieferung verfassungsmässig. Sie halten sich sowohl im Rahmen der Maximen der 6. EWG-Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/

EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften [ABl. der EG] 1977 Nr. L 145 S. 1, im folgenden: 6. EWG-Richtlinie; vgl. Art. 6 Abs. 1 der 6. EWG-Richtlinie) als auch von Art. 41ter BV. Wohl bestehen einige Unterschiede und Anomalien. So wird der Begriff der Lieferung nicht vollständig von demjenigen der 6. EWG-Richtlinie gedeckt. In vorliegender Sache rechtfertigt es sich aber nicht, wegen der unterschiedlichen Formulierung einen Rechtsstreit auszulösen.

bb. Was nun die Miete von Gegenständen angeht, wird diese «ebenfalls» als Lieferung betrachtet (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV). Auf den ersten Blick wäre man dazu geneigt, die Miete als eigentliche Lieferung anzusehen und anzunehmen, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Ware auf den Mieter übergeht. Eine solche Betrachtungsweise könnte deshalb als sinnvoll angesehen werden, weil rein wirtschaftlich gesehen der Mieter frei über die Ware verfügen kann, auch wenn dies in rechtlicher Hinsicht nicht der Fall ist. Nach einer buchstabengetreuen Auslegung des Art. 5 Abs. 2 MWSTV gelangt man jedoch zum Schluss, dass die Verordnung nicht sagen will, dass der Vermieter die wirtschaftliche Herrschaft und die freie Verfügung über den gemieteten Gegenstand besitzt, sondern eher, dass die Miete einer Lieferung gleichgestellt wird. Der Umstand, dass in Abs. 2 das Wort «ebenfalls» gebraucht wird, spricht für diese Interpretation. Im Grunde genommen sollte die Miete daher nicht als Lieferung im engsten Sinne aufgefasst werden, sondern sie stellt eine spezielle Gattung der Lieferung dar. Es braucht also nicht abgeklärt zu werden, ob im Falle einer Miete eine Lieferung im engsten Sinne vorliegt, d. h. ein Übertragen der Verfügungsmacht über einen Gegenstand, oder ob die MWSTV berechtigterweise die Miete einer Lieferung gleichstellt. Diese Punkte können offen bleiben. Wie schon gesagt (vgl. E. 3c in fine), genügt es zu untersuchen, ob die Tatsache, eine Vermietung als Lieferung und nicht als Dienstleistung zu betrachten, mit Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV vereinbar ist.

b.aa. Nach dem Wortlaut von Art. 5 der 6. EWG-Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Andererseits gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 ist (Art. 6 der 6. EWG-Richtlinie). Betreffend die Umsätze über Gegenstände, die während einem bestimmten Zeitraum übergeben werden, führt die 6. EWG-Richtlinie ein zusätzliches Unterscheidungsmerkmal ein. In Art. 5 Abs. 4 Bst. b wird diesbezüglich festgehalten, dass ferner die Übergabe eines Gegenstandes auf Grund eines Vertrages als Lieferung gilt, wenn er die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht und zusätzlich mit der Klausel versehen ist, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird. Aus diesem Unterscheidungsmerkmal geht hervor, dass die 6. EWG-Richtlinie den Leasing- und den Ratenverkauf als reine Lieferungen bezeichnet, und zwar im Gegensatz zur blossen Vermietung, die als Dienstleistung betrachtet wird, und in welcher nie ein Übergang des Eigentums stattfindet. Nach den Worten der 6. EWG-Richtlinie wird

die Vermietung, d. h. die zeitliche Benützung eines Gegenstandes, deutlich als Dienstleistung bezeichnet (B. J. M. Terra / Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993, Bd. 1, ad Art. 5, S. 49, Tabelle). Diese Regelung ist grundsätzlich als eine Maxime der 6. EWG-Richtlinie zu betrachten. Dabei muss man feststellen, dass unbestreitbar eine Differenz zwischen der schweizerischen und der europäischen Gesetzgebung besteht (Pierre Gallard / Philippe Béguin, Guide pratique de la T.V.A., Zürich 1994, Bd. 1, Teil 2, Kap. 2, S. 22 sowie Teil 3, 3.2., S. 3; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 63 und 72; Wolfram Birkenfeld, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland, Berlin 1996, S. 103). Daraus folgt, dass die Europakompatibilität von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV tatsächlich problematisch ist, vor allem, weil sich der Schweizer Richter im Sinne der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission bei seiner Auslegungsarbeit unter anderem grundsätzlich auch daran zu orientieren hat (vgl. TVA/MWST/VAT Journal 2/96, S. 52 f.).

bb. Abgesehen davon hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission festgestellt, dass für den Schweizer Richter eine aus der 6. EWG-Richtlinie fließende Maxime dann nicht massgebend ist, wenn die MWSTV eine Vereinfachung technischer Natur einführt und diese Vereinfachung zudem mit den übrigen übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer übereinstimmt (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], Teil Steuerrecht, 1997, S. 312 ff. E. 4 c/bb). Im vorliegenden Fall ist es offensichtlich, dass der Schweizerische Gesetzgeber eine Vereinfachung eingeführt hat. Eine Unterscheidung zwischen denjenigen Vermietungen, die noch in den Bereich der Lieferungen fallen, mit jenen, die bereits als Dienstleistungen gelten, ist sehr schwierig umzusetzen. Übrigens führten bereits zur Zeit der WUST die wichtigen Unterscheidungen betreffend Miete zu schwer lösbaren Problemen. Im Bereich der Mehrwertsteuer müsste bei jedem Einfuhrumsatz, gar bei jedem abgeschlossenen Vertrag, von der Zollbehörde geprüft werden, ob es sich im konkreten Fall um eine Gebrauchsüberlassung, d. h. Miete, handelt (wobei bei der Definition einer grenzüberschreitenden Miete als Dienstleistung die ESTV für die Veranlagung und Steuererhebung zuständig wäre), oder ob ein Leasing vorliegt, es sich also um eine Lieferung und demzufolge um eine Einfuhr eines Gegenstandes mit Zuständigkeit des Zolls handelt. Ausserdem könnten Wettbewerbsverzerrungen entstehen, weil zwischen der Einfuhr von Gegenständen einerseits und dem Bezug von Dienstleistungen andererseits unterschiedliche Regelungen bezüglich des Beginns der Steuerpflicht bestehen. Diese durch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats in ihrem Bericht vom 28. August 1996 (93.461, S. 18 ff.; BBl 1996 V 713) festgehaltenen Argumente für die Vereinfachung können als zutreffend bezeichnet werden.

Vor allem muss man noch feststellen, dass die juristische Behandlung der internationalen Vermietung von beweglichen Gegenständen - zwischen Staaten innerhalb der EU oder zwischen der EU und anderen Staaten - tatsächlich komplex erscheint. Es gibt mindestens zwei Problemerkreise, die gelöst werden müssen. Erstens muss man den Ort der Vermietung - als Dienstleistung - bestimmen, und dafür muss man den schwer verständlichen Art. 9 Ziff. 2 Bst. e der 6. EWG-Richtlinie anwenden, das heisst die Unterscheidung vornehmen zwischen Beförderungsmittel oder nicht (Bst. e in fine) und den Begriff der «festen Niederlassung» (Bst. e in initio) anwenden. Zweitens muss man die Frage der (nicht) Steuerbarkeit der Lieferung oder des «innergemeinschaftlichen Erwerbs» des Gegenstandes, der Objekt der Miete ist, klären. Trotz des Art. 28bis Ziff. 5 Bst. b Abs. 6 der 6. EWG-Richtlinie, welcher die Nichtbesteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Fall von Vermietungen erlaubt oder auch der Möglichkeit einer «Erstattung» der MWST durch die achte bzw. dreizehnte Richtlinie, ist die Sache längst nicht unproblematisch (Editions Francis Lefebvre, La TVA dans les échanges internationaux, Levallois 1994, S. 70 ff., besonders S. 73 Rz. 409 und S.

78 Rz. 419). Zudem stellt die Eidgenössische Zollrekurskommission in diesem Zusammenhang fest, dass die Unterscheidung zwischen den Begriffen der Lieferung und der Dienstleistung auf europäischer Ebene bei Entscheiden nur Unklarheiten hervorgerufen hat. Als einziges Beispiel seien hier die Umsätze betreffend Ablieferungen von auf Grund von Werkverträgen hergestellten beweglichen Gegenständen, die den Vorschriften des Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV entsprechen, zitiert. Zuerst wurden sie als Dienstleistungen betrachtet. Am 1. Januar 1993, anlässlich der Veröffentlichung der Richtlinie vom 16. Dezember 1991, wurden sie plötzlich als Lieferungen von Gegenständen bezeichnet (91/680/EWG, Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen; ABl. der EG 1991 Nr. L 376 S. 1). Mit der Einführung der zweiten Richtlinie zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (95/7/EG vom 10. April 1995; ABl. der EG 1995 Nr. L 102

S. 18) wurden sie wieder, wie vor dem 1. Januar 1993, als Dienstleistungen bezeichnet. Schliesslich ist es allgemein bekannt, dass die MWST genaue

Abgrenzungen erfordert und dass sie leichter anzuwenden ist, wenn sie soweit als möglich den Tatbeständen des wirtschaftlichen Lebens folgt: die MWST verträgt schwer erfassbare Vorgänge nur schlecht. Es ist somit gerechtfertigt, die Vermietung eines beweglichen Gegenstandes einer Lieferung gleichzustellen, da diese Auslegung der Realität des wirtschaftlichen Lebens entspricht (Maurice Lauré, *Science fiscale*, Paris 1993, S. 241). Zusammenfassend handelt es sich somit um einen Fall, wo wichtige Gründe dafür sprechen, eine aus der 6. EWG-Richtlinie fließende Maxime nicht zu beachten, auch wenn dadurch gewisse Doppelbesteuerungsprobleme entstehen können (siehe E. 4d unten).

c.aa. Was die Grundprinzipien der Mehrwertsteuer anbetrifft, sind die Begriffe «Lieferung» und «Dienstleistung» nicht als Grundkonzepte zu bezeichnen. Die Unterscheidung zwischen diesen beiden Begriffen erklärt sich durch geschichtliche Ursachen, die in keinem Zusammenhang mit irgend einer Überlegung bezüglich übergeordneter, systemtragender Grundprinzipien stehen (Michael Messner, *Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht*, Dissertation, Frankfurt am Main 1992, S. 1 und 33; Popitz/Kloss/Grabower, *UStG*, 3. Aufl., Berlin 1928, S. 355; Günter Rau / Erich Dürrwächter / Hans Flick / Reinhold Geist, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, 7. Aufl., Köln 1995, Bd. II, ad Art. 3 Rz. 22 und 28). In Deutschland wurden zuerst die Lieferungen der Steuerpflicht unterstellt, bevor die Steuerpflicht auf die sonstigen Leistungen übertragen wurde. In Frankreich wurden zuerst die Güter warenumsatzsteuerpflichtig erklärt und erst zu einem späteren Zeitpunkt auch die Dienstleistungen (Philippe Deroin, *La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté économique européenne*, Paris 1977, S. 69; Picard, *op. cit.*, S. 110 ff.). Die Unterscheidung wurde ebenfalls aus praktischen Gründen eingeführt, da die Fälligkeit des Steuersatzes und der Ort der

Lieferung bzw. Dienstleistung verschieden sein kann (Konrad Pflückebaum / Heinz Malitzky, *Umsatzsteuergesetz*, Köln, 1996, Bd. II/1, ad § 11 Nr. 15; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O., Bd. II, ad Art. 3 Rz. 29). Man kann geschichtlichen und praktischen Gründen keine übergeordnete Tragweite beimessen, besonders wenn in einer konkreten Gesetzgebung die Begriffe Fälligkeit, Ort des Umsatzes und die Steuersätze nicht sehr verschieden sind. Die Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen wird übrigens in Frage gestellt, indem sie sogar manchmal als überholt und überflüssig bezeichnet wird (Kurt Erich Bley, *Tausch und Umtausch, Rücklieferung und Rückgabe im Umsatzsteuerrecht*, Dissertation, Köln 1987, S. 7 und 9; Klaus Tipke, *Steuergerechtigkeit*, Köln 1981, S. 102). Als Grundbegriff gilt somit eher die «Leistung» (Klaus Tipke / Joachim Lang, *Steuerrecht*, 14. Aufl., Köln 1994, S. 548). Wohl ist dieser Begriff nicht leicht zu definieren (Messner, a. a. O., S. 34 ff.) Es scheint somit logischer, den Begriff «Umsatz» oder noch besser denjenigen der «Tätigkeit» zu übernehmen, da der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer «sämtliche wirtschaftlichen Tätigkeiten» umfasst, und es sich dabei um den Grundbegriff der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) handelt (zum Beispiel Urteil des EuGH vom 28. März 1996, C-468/93, *Gemeente Emmen*, Ziff. 36 der Schlussfolgerungen des Generalanwalts, in: *Droit fiscal* 1996, Nr. 27, S. 929; Urteil des EuGH vom 20. Juni 1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, Slg. S. 3111; Urteil des EuGH vom 26. März 1987, C-235/85, *Kommission gegen die Niederlande*, Slg. S. 1471 Rz. 7; siehe auch: Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise [société anonyme]*, Lausanne 1994, S. 17). Es genügt somit festzustellen, dass die Unterscheidung heute nicht mehr so grundlegend, sondern eher formeller als rechtlicher Natur ist, dies obwohl diese Begriffe in Art. 41ter BV übernommen wurden.

bb. Aufgrund der identischen Entstehung und Fälligkeit der Steuerpflicht erscheint die schweizerische Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen zumindest für die Inlandumsätze als überflüssig. Sie erzeugt viel weniger Probleme als in der europäischen Mehrwertsteuer. Die Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistungen wird nicht durch ein übergeordnetes Prinzip der Mehrwertsteuer vorgeschrieben. Man sollte eine Wahl des Gesetzgebers (im weitesten Sinn) nicht in Frage stellen, weil er einen wirtschaftlichen Umsatz sichtbar machen wollte, der bereits in seiner Eigenschaft sichtbar ist. Es besteht ausserdem ein weiterer, nach Ansicht der Eidgenössischen Zollrekurskommission ebenso ausschlaggebender Grund, die Verfassungsmässigkeit der Lösung der MWSTV anzuerkennen. In der schweizerischen Mehrwertsteuerordnung wird, im Gegensatz zur 6. EWG-Richtlinie (Art. 6 Abs. 3), der Eigenverbrauch von Dienstleistungen an sich nicht besteuert. Übernimmt man nun eine extensive Auslegung des Begriffes «Lieferung» (Jörg Bühlmann, *Das Schweizer Mehrwertsteuerhandbuch*, Zürich 1994, S. 35 ff.), wird der Anwendungsbereich des Eigenverbrauchs des Art. 8 MWSTV selber durch Reflexwirkung extensiver. Im Lichte des Grundsatzes

der Allgemeinheit der Umsatzsteuer verstösst diese Ausweitung nicht gegen Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV. Wohl kann eine solche Erweiterung der Lieferung nicht ohne weiteres auf die gemischten Umsätze, d. h. diejenigen, die in sich einen Anteil an Dienstleistung und einen Anteil an Lieferung enthalten, übertragen werden (siehe TVA/MWST/VAT Journal, 2/1996, S. 55 ff.). Dies ist jedoch in der vorliegenden Angelegenheit nicht der Fall, da es hier offensichtlich einzig um die vorübergehende Benützung eines Gegenstandes im Sinne des Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV geht.

d.aa. Es stimmt, dass eine unterschiedliche Handhabung der Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung in der Schweiz einerseits und im Ausland andererseits zu einer Doppelbesteuerung oder auch zu Steuerfreiheit führen kann, was mit einem der übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, welche solche Tatbestände untersagt, unvereinbar ist. Solche Fragen, im Masse als sie die internationalen Steuersouveränitäten in Frage stellen, fallen nicht in die Kompetenz der Eidgenössischen Steuer- oder Zollrekurskommission. Diese sind einzig zur Sicherstellung der korrekten Anwendung der MWSTV im Inland bzw. bei einer Einfuhr zuständig. Sie können weder als Gesetzgeber in Fragen der grenzüberschreitenden Umsätze auftreten noch eine angebliche Gesetzeslücke ausgleichen, dies um so weniger als üblicherweise solche Fragen durch die Exekutive zu lösen sind, wie es übrigens der Entwurf zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vorsieht (zitierter Entwurf, in Art. 15). In dieser Hinsicht ist es nicht ausgeschlossen, dass der Bundesrat selber im Rahmen der MWSTV gewisse Bestimmungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung anpasst. Die Eidgenössische Zollrekurskommission kann sich

somit nicht das Recht herausnehmen, Lösungen vorzuschlagen oder gar Massnahmen vorzuschreiben, die offensichtlich in den Bereich des internationalen Rechts fallen.

bb. Übrigens ist im vorliegenden Fall nicht sicher, ob die in Frage stehenden grenzüberschreitenden Umsätze auch in Deutschland besteuert worden sind. In der Tat wird nach dem deutschen Recht die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände dort taxiert, wo der Empfänger der Dienstleistung sein Unternehmen betreibt (Art. 3a Abs. 4 Rz. 11 UStG [vgl. Art. 9 Ziff. 2 Bst. e letzter Querstrich der 6. EWG-Richtlinie]; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*, Köln 1967/95, Bd. II, ad Art. 3a Rz. 240; Alfred Hartmann / Wilhelm Metznermacher, *Umsatzsteuergesetz*, 7. Aufl., Berlin 1991/1995, Bd. III, ad Art. 3a Rz. 108). Das deutsche Unternehmen sollte wahrscheinlich dem deutschen Fiskus keine Steuer bezahlen. Man muss aber hervorheben, dass die Situation anders wäre, wenn sie eine Vermietung eines Beförderungsmittels betreffen würde. Insofern diese Art von Umsätzen am Ort des Unternehmens, das die Dienstleistung erbracht hat, steuerbar ist (Art. 3a Abs. 4 Rz. 11 in fine UStG [vgl. Art. 9 Ziff. 2 Bst. e letzter Querstrich in fine der 6. EWG-Richtlinie]; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O., Bd. II, ad Art. 3a Rz. 240.2 ff., S. 130 ff.; Plückebaum / Malitzky, a. a. O., Bd. II/3, ad Art. 3a Rz. 61, 260 ff., 271

ff.; Hartmann / Metznermacher, a.a.O., Bd. III, ad Art. 3a Rz. 33, S. 27), ist es durchaus möglich, dass solche

grenzüberschreitenden Umsätze doppelt besteuert werden (vgl. den unveröffentlichten Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 8. September 1997 i. S. A. gegen OZD, ZRK 1995-047 und 1995-048, E. 6d/bb). Jedoch könnte, wie oben gesagt, die Eidgenössische Zollrekurskommission in einem solchen Fall nicht eingreifen.

Aus den obigen Erwägungen folgt, dass im Hinblick auf die vorliegende Sache Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV nicht gegen die Verfassung verstösst. Sofern es zulässig ist, die Vermietung von Mobilien der Lieferung eines Gegenstandes gleichzustellen, geht daraus hervor, dass diese Überlegungen auf den vorliegenden Fall übertragen werden können, wenn es darum geht abzuklären, ob eine grenzüberschreitende Vermietung als Einfuhr eines Gegenstandes oder als Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu gelten hat. Es rechtfertigt sich deshalb die Annahme, dass die Art. 67 Bst. h und Art. 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV ebenfalls nicht verfassungswidrig sind, insbesondere weil die Einfuhrbestimmung betreffend Bemessungsgrundlage der «Dauer der Vermietung» klar Rechnung trägt. Folglich handelte es sich nicht um Dienstleistungen, sondern um eine Einfuhr, deren Sachverhalt keinesfalls aufgeteilt werden darf und somit klar in den Bereich von Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV fällt. Vorbehalten bleibt die Analyse im Falle einer Einfuhr von gemischten Leistungen (im Verhältnis mit Art. 66 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

5. Es bleibt noch zu untersuchen, ob die OZD berechtigterweise das Recht des WUB und nicht dasjenige der Mehrwertsteuer für die in Frage stehende Einfuhr angewendet hat. Dazu ist abzuklären, ob die Einfuhr vor oder nach dem 1. Januar 1995 stattgefunden hat.

a.aa. Nach dem Wortlaut des Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV gilt das neue Recht für die Einfuhr von Gegenständen, die nicht vorher provisorisch verzollt wurden und die ab Inkrafttreten dieser Verordnung endgültig zur Einfuhr abgefertigt wurden. Es bedarf somit zwei kumulativ vorliegender Bedingungen, damit eine Einfuhr unter das neue Recht fällt: Es darf weder eine provisorische noch eine definitive Verzollung vor dem 1. Januar 1995 stattgefunden haben. Anders formuliert fallen unter das alte Recht diejenigen Einfuhren, welche vor dem 1. Januar 1995 provisorisch verzollt wurden und solche, die nicht provisorisch, wohl aber vor dem Inkrafttreten der MWSTV definitiv verzollt wurden. Dies hat zur Folge, dass der provisorischen Verzollung eine grosse Bedeutung zukommt. In jenen Fällen wo die provisorische Verzollung vor dem 1. Januar 1995 und die definitive Verzollung nach dem 1. Januar 1995 stattgefunden haben, ist das Recht des WUB anzuwenden.

bb. Diese Lösung erscheint zumindest auf den ersten Blick etwas merkwürdig, da im Prinzip erst die definitive Einfuhr eines Gegenstandes Steuerfolgen auslöst. Würde das Gegenteil angenommen, so hiesse dies, dass der provisorische Charakter einer Einfuhr als steuererzeugend zu betrachten ist und dass demnach die definitive Einfuhr nur noch als eine unwesentliche Formalität zu gelten hätte. Belegt wird die Ansicht, wonach erst die definitive Einfuhr eines Gegenstandes Steuerfolgen bewirkt dadurch, dass die provisorische Einfuhr keine Steuerschuld, sondern lediglich Sicherstellungspflichten auferlegt (Art. 65 ZG; Art. 68 Abs. 1 der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [ZV], SR 631.01). Wohl muss die Zollzahlungspflicht von den daraus entstehenden Forderungen unterschieden werden, und es stimmt, dass diese sofort nach der Erfüllung der Zollmeldepflicht entsteht (Art. 11 ZG), somit ebenfalls zum Zeitpunkt der provisorischen Einfuhr. Man kann sich gleichwohl die Frage stellen, ob es sich bei der provisorischen Einfuhr nicht doch um eine Unterstellung unter die Steuerpflicht handelt, jedoch um eine solche mit aufschiebender Wirkung, welche erst zum Zeitpunkt der definitiven Einfuhr in Kraft tritt (Peter Gauch / Walter Schlupe / Pierre Tercier, *Partie générale du droit des obligations*, Zürich 1982, Bd. II, S. 246; siehe ebenfalls Ernst Blumenstein / Peter Locher, *System des Steuerrechts*, Zürich 1992, S. 388; Alfred Neuenschwander, *Zollpflicht, Zollschuld und Zollhaftung*, Dissertation Thann 1929, S. 44 f.). Kurz gesagt könnte Art. 84 Abs. 1 MWSTV dem Art. 65 MWSTV - der seinerseits auf die Zollgesetzgebung verweist und durchaus verfassungsmässig ist - widersprechen. Der Umstand, dass der Gesetzgeber seinen Willen in Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV klar zum Ausdruck gebracht hat, berechtigt die Eidgenössische Zollrekurskommission, diese Frage aufzuwerfen. In einem früheren ähnlichen Verfahren vor der Eidgenössischen Zollrekurskommission hat die OZD in einer Stellungnahme die Auswahl des Unterscheidungsmerkmals der provisorischen Verzollung begründet. Sie tat das nicht durch eine Abhandlung über die Entstehung der Zollzahlungspflicht, sondern erklärte die Wahl durch die Tatsache, dass es sonst möglich gewesen wäre, mittels einer provisorischen Einfuhr die definitive Einfuhr auf ein Datum nach dem 1. Januar 1995 zu verschieben und damit den Anspruch auf einen Vorsteuerabzug entstehen zu lassen. Obwohl die Erläuterungen der OZD zutreffend sind, vermögen sie nicht ganz zu überzeugen. Die OZD lässt insbesondere unbeachtet, dass auch die provisorische Verzollung nicht dem freien Ermessen der importierenden Firma überlassen wird (Art. 40 ZG). Obwohl ein erhöhtes Risiko von Missbräuchen bestehen würde, ist es nicht sicher, dass die jetzige Bestimmung dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit - der im Prinzip denjenigen der Rechtssicherheit übertrifft - entspricht. Wie dem auch sei, diese Fragen können offen bleiben, da die Beschwerde aus einem anderen Grund abgewiesen werden muss.

cc. Mit Recht weist die Vorinstanz darauf hin, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um eine provisorische Einfuhr im technischen Sinn handelt (Art. 40 ZG), sondern um eine Einfuhr unter Freipassabfertigung (Art. 47 ZG). Obwohl die beiden Umsätze als provisorische Verzollungen zu gelten haben (Art. 40 bis 47 ZG), bezieht sich der Text des Art. 84 Abs. 1 zweiter Teil MWSTV lediglich auf die provisorischen Einfuhren (Art. 40 ZG). Da es sich hier um eine Einfuhr unter Freipassabfertigung handelt, kann keine provisorische Einfuhr angenommen werden, welche die obenerwähnte Problematik hervorruft. Im Fall der Freipassabfertigung ist die Festlegung des Beginns der Zollzahlungspflicht klar. Sie entsteht «auch», wie es das Gesetz in Art. 12 ZG sagt, bei der Freipassabfertigung. Die Pflicht zur Bezahlung der Zollbeträge und der Steuern fällt jedoch wieder weg, wenn infolge Wiederausfuhr der Waren der Geleitschein oder der Freipass nach Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen zollamtlich gelöscht worden ist, was klar zeigt, dass es sich um eine Zollzahlungspflicht unter einer auflösenden Bedingung handelt, also um eine echte Zollzahlungspflicht, die mit der Gewährung des Freipasses entsteht (Blumenstein / Locher, a. a. O., S.

279; Neuenschwander, a. a. O., S. 50; Ernst Blumenstein, *Grundzüge des schweizerischen Zollrechts*, Bern 1931, S. 35). Ausserdem darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass bei den grenzüberschreitenden Vermietungen das Freipassverfahren lediglich aus praktischen Gründen eingeführt worden ist. Die Gewährung eines Freipasses bezweckt lediglich die korrekte Berechnung der steuerbaren Einfuhr. So müsste man im Grunde genommen die auslösende Handlung (die Einfuhr eines Gegenstandes) und die Berechnung der steuerbaren Basis auseinanderhalten. In dieser Hinsicht erscheinen die Art. 67 Bst. h. und 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV - die zwischen den steuerbaren Umsätzen einerseits und der Bemessungsgrundlage andererseits unterscheiden - logischer als der frühere Art. 48 Bst. f WUB. Diese Erwägungen führen somit die Eidgenössische Zollrekurskommission zur Erkenntnis, dass man sich im vorliegenden Fall zur Beurteilung der Steuerpflicht und folglich bei der Bestimmung des anwendbaren Rechts an den Zeitpunkt des Eintritts des Gegenstandes in die Schweiz und nicht an denjenigen der Freipasslöschung zu halten hat.

Betreffend die Daten der Zahlung der Mieten spielt die Frage des anwendbaren Rechts keine Rolle. Wie nämlich oben gezeigt wurde (siehe E. 3a in fine), bildet die Einfuhr eines Gegenstandes einen einheitlichen Umsatz. Es ist deshalb nicht möglich, eine Aufteilung im Sinne von Art. 84 MWSTV auf die für die Zeit vor und nach dem 31. Dezember 1994 bezahlten Mieten vorzunehmen.

b. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Beschwerdeführerin die Maschine vor dem 1. Januar 1995 einführte. Das Datum der Einfuhr - unter Freipass - ist einzig massgebend. Die streitige Einfuhr fand somit unter dem Recht des WUB statt.

Obige Erwägungen führen somit die Eidgenössische Zollrekurskommission dazu, die Beschwerde abzuweisen und die angefochtene Verfügung zu bestätigen. (...)

[89] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

Dokumente der ZRK