

(Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 7. Juni 2002 i.S. A. SA [ZRK 2001-011])

Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV. Erlass der Einfuhrsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit des steuerpflichtigen Importeurs. Pflichtgemässe Ermessensausübung.

- Die Einfuhrsteuer ist nach Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV nicht unbesehen vollumfänglich zu erstatten, sondern kann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ein entsprechender Sachverhalt vorliegt (E. 2).

- Die Oberzolldirektion als für Entscheidungen über den Steuererlass zuständige Instanz (Art. 76 Abs. 2 MWSTV) hat den Erlassentscheid nach pflichtgemässigem Ermessen vorzunehmen. Bei der Ermessensausübung hat sie sich insbesondere an das Rechtsgleichheitsgebot, das Verhältnismässigkeitsprinzip, die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen sowie Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu halten (E. 2a).

- Im vorliegenden Fall erweist sich die teilweise Kürzung des Steuererlasses um einen Drittel als mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar sowie aufgrund der Fahrlässigkeit der Beschwerdeführerin bei der Kreditgewährung gegenüber der Importeurin als gerechtfertigt; die Vorinstanz hat die öffentlichen Interessen gewahrt, Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung beachtet und mithin den ihr zustehenden Ermessensspielraum nicht überschritten (E. 3).

Art. 76 al. 1 let. d OTVA. Remise de l'impôt à l'importation en raison de l'insolvabilité de l'importateur. Exercice du pouvoir d'appréciation conforme au droit.

- Selon l'art. 76 al. 1 let. d OTVA, l'impôt à l'importation ne doit pas être remboursé tel quel dans son entier, mais peut au contraire être remis partiellement ou en totalité, lorsque l'état de fait visé par cette disposition est réalisé (consid. 2).

- En tant qu'autorité compétente pour les décisions en matière de remise d'impôt (art. 76 al. 2 OTVA), la Direction générale des douanes doit rendre son prononcé en usant de manière appropriée de son pouvoir d'appréciation. Dans ce cadre, l'autorité doit en particulier respecter les principes de l'égalité de traitement et de la proportionnalité, son devoir de préserver l'intérêt public ainsi que le sens et le but de l'ordre juridique (consid. 2a).

- En l'espèce, la diminution partielle de la remise d'impôt à un tiers du montant se révèle conforme au principe de l'égalité de traitement ainsi qu'à celui de la proportionnalité; elle est par ailleurs justifiée en raison de la négligence de la recourante lors de l'attribution d'un crédit à l'importateur. L'autorité inférieure a sauvegardé l'intérêt public et a observé le sens et le but de la réglementation légale, si bien qu'elle n'a pas outrepassé le pouvoir d'appréciation qui lui revient (consid. 3).

Art. 76 cpv. 1 lett. d OIVA. Condono dell'imposta sull'importazione per insolvenza dell'importatore assoggettato all'imposta. Esercizio conforme al diritto del potere di apprezzamento.

- Secondo l'art. 76 cpv. 1 lett. d OIVA, l'imposta sull'importazione non deve essere versata integralmente, ma può essere condonata parzialmente o completamente, se si realizzano le condizioni previste dalla menzionata disposizione legale (consid. 2).

- La Direzione generale delle dogane, quale istanza competente per decisioni sul condono dell'imposta (art. 76 cpv. 2 OIVA), deve decidere utilizzando in modo adeguato il potere d'apprezzamento di cui dispone. Nell'esercizio di tale potere essa deve in particolare attenersi al principio della parità di trattamento, al principio della proporzionalità, all'obbligo di tutela degli interessi pubblici e al senso e allo scopo della base legale (consid. 2a).

- Nella fattispecie, la riduzione parziale di un terzo del condono dell'imposta rispetta i principi della parità di trattamento e della proporzionalità ed è giustificata tenuto conto anche della negligenza della ricorrente nella concessione di credito all'importatore; l'autorità inferiore ha tutelato gli interessi pubblici e ha osservato il senso e lo scopo della legge, per cui non ha abusato del potere d'apprezzamento a sua disposizione (consid. 3).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Im Auftrag der Firma S. SA (Importeurin) beantragte die A. SA in der Zeit vom 26. August bis 23. Dezember 1999 bei diversen Zollämtern in Chiasso und Basel die definitive Einfuhrverzollung von insgesamt 29 Sendungen Textilwaren. Die Zollämter nahmen die Abfertigungen antragsgemäss vor und erhoben die Mehrwertsteuer wie folgt: (...) Total Fr. 43'327.40.

B. Mit Schreiben vom 28. Juli 2000 ersuchte die A. SA die Oberzolldirektion (OZD) um Erlass der Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 43'327.40. Als Begründung ihrer Erlassgesuche führte sie an, die Importeurin sei in Nachlass gefallen.

C. Am 7. August 2000 bestätigte die Oberzolldirektion den Erhalt der Gesuche und orientierte die A. SA dahingehend, dass zunächst die Frist der Nachlass-stundung von sechs Monaten abgewartet werden müsse, da erst dann feststehe, ob ein Nachlassvertrag abgeschlossen werde.

Am 28. Mai 2001 wurde das Konkursverfahren über die Importeurin mangels Aktiven eingestellt.

D. Mit Verfügung vom 19. Juli 2001 erliess die OZD der A. SA die Einfuhrsteuer

I. für die Einfuhren vom 26. August bis 20. Oktober 1999 ganz (Fr. 15'782.50),

II. für die Einfuhren vom 5. November bis 23. Dezember 1999 zu zwei Dritteln (2/3 von Fr. 27'544.90 = Fr. 18'363.25).

Die OZD begründet den nur teilweisen Erlass der Einfuhrsteuer damit, dass die A. SA bei der Beurteilung der Kreditwürdigkeit ihres Auftraggebers nicht mit der angezeigten Sorgfalt vorgegangen sei. Mit ihrer Geschäftsabwicklung sei die A. SA bewusst und in eigener Verantwortung ein unternehmerisches Risiko eingegangen, welches nicht auf die Behörden überwältzt werden könne. Die Mehrwertsteuerverordnung schütze nicht vor solchen Risiken.

E. Gegen diese Verfügung erhebt die A. SA (Beschwerdeführerin) am 7. August 2001 Beschwerde bei der Eidgenössischen

Zollrekurskommission (ZRK). Darin beantragt sie den Erlass der gesamten Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 43'327.40. In ihrer Begründung führt sie aus, noch bis am 15. November 1999 regelmässig Zahlungen ihrer Schuldnerin erhalten zu haben. Ihr Verhalten habe sodann kaufmännischen Grundsätzen entsprochen und die von ihr eingegangenen Risiken hätten sich im Rahmen des in der Wirtschaft Üblichen bewegt. Zudem hätten auch die italienischen Lieferanten der konkursiten Importeurin nicht auf strengeren Zahlungskonditionen bestanden. Bei dieser Sachlage habe kein Anlass bestanden, ihrer Kundin bereits ab dem 26. August 1999 jeglichen Kredit zu verweigern.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 10. Oktober 2001 beantragt die OZD die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie bestätigt darin die Argumentation ihrer Verfügung vom 28. Mai 2001. Dass die Beschwerdeführerin es zuliesse und bis 60 Tage zuwartete, bis die Firma S. SA die Rechnungen beglich, müsse sie sich entgegen halten lassen. Die OZD habe im Rahmen ihres pflichtgemässen Ermessens gehandelt.

Aus den Erwägungen:

1.a. Seit Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuergesetzes am 1. Januar 2001 ist die ZRK Beschwerdeinstanz für Verfügungen der OZD über den Zollnachlass (Art. 127 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG], SR 631.0) und den Erlass der Einfuhrsteuer (Art. 84 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20; Art. 92 MWSTG in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 Bst. c Ziff. 5 ZG).

b. Die dem Erlassgesuch zu Grunde liegenden Einfuhren haben vom 26. August bis 23. Dezember 1999 stattgefunden. Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aBV[76]) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der neuen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) werden durch den Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464). Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das MWSTG. Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000, AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung, weshalb die Mehrwertsteuerverordnung weiterhin anwendbar bleibt.

Die fraglichen Einfuhren und das Gesuch um Erlass fallen noch in den zeitlichen Geltungsbereich der alten Mehrwertsteuerverordnung und sind daher materiell nach Art. 76 MWSTV zu beurteilen (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

c. (...)

d. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen im Umfang von Fr. 43'327.40 wegen Zahlungsunfähigkeit der als Importeurin auftretenden Auftraggeberin der Verzollungen nicht weiterbelasten konnte. Wie das Konkursamt V. mit Schreiben vom 12. Juli 2001 mitteilte, wurde mit Verfügung vom 28. Mai 2001 das über die Importeurin am 23. November 2000 eröffnete Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt.

2.a. Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen kann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn der mit der Verzollung Beauftragte die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des nach den Art. 17 und 20 MWSTV steuerpflichtigen Importeurs nicht weiterbelasten kann (Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV; vgl. Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist eine gewisse Milderung des mit der Bezahlung der Einfuhrsteuer im Auftrag eines Importeurs verbundenen unternehmerischen Risikos. Dabei ist jedoch auf eine möglichst rechtsgleiche Behandlung der betroffenen Spediteure zu achten, damit nicht jener, der beim Inkasso Vorsicht walten lässt (z. B. indem er Vorauszahlung oder Barzahlung verlangt bzw. auf die Ausführung des Auftrages allenfalls verzichtet), gegenüber jenen Mitbewerbern benachteiligt wird, die darauf vertrauen, dass sie die nicht weiterbelastbaren Steuern auf dem Weg des Erlasses wieder geltend machen können.

Die Einfuhrsteuer ist somit nach Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV nicht unbeschrieben vollumfänglich zu erstatten, sondern kann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ein entsprechender Sachverhalt vorliegt. Die OZD als für Entscheidungen über den Steuererlass zuständige Instanz (Art. 76 Abs. 2 MWSTV) hat den Erlassentscheid nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen. Bei der Ermessensausübung hat sie sich insbesondere an das Rechtsgleichheitsgebot, das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen zu halten.

Der Ordnungsgeber wollte den Erlass der wegen Zahlungsunfähigkeit von im Inland als steuerpflichtig registrierten Importeuren nicht weiterbelastbaren Steuer in das Ermessen der OZD stellen, ansonsten hätte er nicht eine «Kann»-Formulierung gewählt. So erhält die Behörde einen Spielraum für den Entscheid im Einzelfall, bei dem neben den oben erwähnten Verfassungsprinzipien immer auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten sind (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1998, Rz. 344 ff.).

b. Die Verfassungsmässigkeit von Art. 76 Abs. 1 Bst. d MWSTV ist nicht in Frage gestellt und offensichtlich gegeben. Zwar erhielt der Bundesrat in Art. 8 UeB aBV (vgl. Art. 196 Ziff. 14 BV) keinen ausdrücklichen Auftrag, einen Erlass der Einfuhrsteuer vorzusehen. Der Erlass stützt sich jedoch auf die Generalklausel von Art. 8 Abs. 1 UeB aBV (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV), nach welcher der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer festlegt. So lässt die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine Gelegenheit aus, dem Bundesrat regelmässig den gleichen politischen Entscheidungsspielraum zuzugestehen wie dem ordentlichen Gesetzgeber (statt vieler: BGE 125 II 331, BGE 123 II 298 f.). Zudem sieht die Zollgesetzgebung den Erlass ebenfalls vor und zwar für den Zollbetrag (Art. 127 ZG). Da die Zollzahlungspflicht unter anderem die Einfuhrsteuer mitumfasst, bestand mit Bezug auf den Erlass der Einfuhrsteuer gewissermassen Regelungsbedarf aus Gründen der Vereinheitlichung, Rechtssicherheit und Praktikabilität. Der Bundesrat hielt es ferner offenbar nicht für gerechtfertigt, den Beauftragten (z. B. den Spediteur) das ganze Delkrederisiko tragen zu lassen für eine Steuer, die grundsätzlich nicht er, sondern der steuerpflichtige Importeur schuldet (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes [EFD] zur Mehrwertsteuerverordnung[77], zu Art. 76 Abs. 1; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, S. 61).

c. Wer als Spediteur Aufträge auf Verzollung zur Einfuhr einreicht, wird zollzahlungspflichtig und damit auch steuerpflichtig (Art. 68

MWSTV). Als Steuerpflichtiger haftet er für die durch die Einfuhr geschuldeten Abgaben. Die Erhebung der Steuer und das vertragliche Auftragsverhältnis zwischen dem Spediteur und seinem Auftraggeber sind strikte zu trennen. Die für die Erhebung der Steuer zuständige Behörde hat auf das privatrechtliche Vertragsverhältnis zwischen Spediteur und Auftraggeber keinerlei Einfluss.

3.a. Im vorliegenden Fall rügt die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz die geschuldete und nicht weiterbelastbare Einfuhrsteuer nicht vollumfänglich, sondern nur teilweise erliess. Sie beantragt, dem Gesuch auf Erlass der vollen Einfuhrsteuer in Höhe von Fr. 43'327.40 stattzugeben. Insbesondere bestreitet sie die von der Vorinstanz festgestellte Fahrlässigkeit bei der Kreditgewährung und macht geltend, sie habe sich jederzeit nach kaufmännischen Grundsätzen verhalten.

Die angefochtene Verfügung belastet 29 Importe mit der Einfuhrsteuer. Diese Steuerbeträge konnte die Beschwerdeführerin der zahlungsunfähigen Importeurin nicht weiterbelasten.

Die Beschwerdeführerin führte bei sämtlichen Rechnungen als Zahlungstermin «nach Rechnungserhalt» an. Die ersten zwei Sendungen verzollte sie am 26. August 1999 zur Einfuhr, bis Ende Oktober 1999 betrug die gesamten Ausstände Fr. 20'036.15, wovon Fr. 15'782.50 Einfuhrsteuer. Obwohl die Rechnungen für diese Verzollungen mit dem Zahlungstermin «nach Rechnungserhalt» noch unbezahlt waren, bevorschusste die Beschwerdeführerin die Importeurin vom 5. November bis 23. Dezember 1999 mit weiteren insgesamt Fr. 33'719.30, wovon Fr. 27'544.90 Einfuhrsteuer.

Vom 5. November 1999 aus betrachtet war der Anspruch auf Rückerstattung der bezahlten Einfuhrsteuer für die erste Sendung 71 Tage zuvor entstanden. Die Rechnung der Beschwerdeführerin für diese Sendung war am 3. September 1999, also über zwei Monate vor dem 5. November 1999 ausgestellt worden. Dennoch verzollte die Beschwerdeführerin weiterhin Sendungen für die Importeurin, ohne dafür irgend eine finanzielle Sicherheit erhalten zu haben.

Obwohl die Beschwerdeführerin auf den Rechnungen als Zahlungstermin «nach Rechnungserhalt» vermerkt hatte, wartete sie 37 bis 60 Tage ohne Debitoren-Bewirtschaftungsmassnahmen zu ergreifen, bis die Importeurin die Rechnungen beglich. Derartige Verzögerungen widersprechen unter den gegebenen Umständen einer Geschäftsführung nach kaufmännischen Grundsätzen. So empfiehlt der Verband Schweizerischer Speditions- und Logistikunternehmen seinen Mitgliedern, Guthaben schnellstens bezahlen zu lassen, insbesondere auch wegen der allenfalls zur Anwendung kommenden gesetzlichen Bestimmungen. Die Beschwerdeführerin hat diese Empfehlungen nicht beachtet und ist mithin ein unternehmerisches Risiko eingegangen, das allein sie zu verantworten hat.

In Berücksichtigung der vorangehenden Erwägungen erweist sich, dass die Vorinstanz bei der Kürzung des Steuererlasses um einen Drittel ab dem 5. November 1999 das ihr zustehende Ermessen nicht überschritten hat.

b. Die Beschwerdeführerin rügt im Weiteren, die Vorinstanz habe von ihr verlangt, schon am 26. August 1999 die «Notbremse» zu ziehen und der Importeurin jeglichen Kredit zu verweigern. Dies widerspreche sämtlichen kaufmännischen Gepflogenheiten.

Tatsache ist, dass die OZD der Beschwerdeführerin die Einfuhrsteuer für die Einfuhren in den Monaten August, September und Oktober 1999 vollständig erlassen hat. Ein im Verhältnis zum vollständigen Erlass um einen Drittel gekürzter Erlass wurde erst ab jenem Zeitpunkt verfügt, nach dem weiterhin zu gleichen Konditionen Einfuhrsteuern durch die Beschwerdeführerin bevorschusst wurden, obwohl die Importeurin das Zahlungsziel für die erste Sendung um zwei Monate verpasst hatte.

Die Beschwerdeführerin versucht, mit Kontoauszügen regelmässige Zahlungen der Importeurin zu belegen. Diese regelmässigen Zahlungen sind jedoch nicht geeignet, die Bonität der Importeurin zu belegen. Die Beschwerdeführerin reagierte nicht auf fortlaufende Zahlungsfristüberschreitungen von 40 bis 100 Tagen, obwohl sie auf ihren Rechnungen den Vermerk «Zahlungsbedingungen: Nach Rechnungserhalt» angebracht hatte. Aus den Beilagen zur Beschwerde (Kontoauszüge) geht hervor, dass die Importeurin ihr Konto letztmals am 5. Februar 1999 ausgeglichen hatte. Das nach den Zahlungseingängen verbleibende Restguthaben der Beschwerdeführerin betrug am 23. Juli 1999 Fr. 4'819.55, am 26. August 1999 Fr. 8'417.40 und am 18. Oktober 1999 Fr. 21'750.10. Am 26. Oktober 1999, 60 Tage nach der ersten Einfuhrabfertigung, für welche um Erlass der Einfuhrsteuer ersucht wurde, erreichten die offenen Forderungen der Beschwerdeführerin gegenüber der Importeurin den Stand von Fr. 29'574.85. Daraus wird klar, dass innerhalb kurzer Zeit die Ausstände der Importeurin stark angestiegen sind. Derartige Zunahmen von Zahlungsausständen geben in Bezug auf die Liquidität eines Kunden durchaus Hinweise, aus welchen die Beschwerdeführerin Schlüsse und

Konsequenzen hätte ziehen müssen. Die Beschwerdeführerin hätte nicht gegen kaufmännische Gepflogenheiten verstossen, wenn sie die Importeurin einer Bonitätsprüfung unterzogen, ihr eine Kreditlimite gesetzt oder nur noch gegen Vorauszahlung Waren ausgehändigt hätte. Diese Vorsicht wäre angezeigt und für die Beschwerdeführerin zumutbar gewesen. Sie hat jedoch darauf verzichtet.

Gestützt auf die vorangehenden Erwägungen erweist sich die Kürzung des Steuererlasses um einen Drittel ab dem 5. November 1999 als mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar. Die Vorinstanz hat die öffentlichen Interessen gewahrt, Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung beachtet und mithin den ihr zustehenden Ermessensspielraum nicht überschritten.

4. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. (...)

[76] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf
[77] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Abteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstr. 50, 3003 Bern.

Dokumente der ZRK