

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Urteil des Bundesgerichts 2C_1079/2016 vom 7. März 2017

Bearbeitet durch:

Einfuhr von Konsignationsware?

Urteil des Bundesgerichts 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 i.S. A. _____ AB gegen Oberzolldirektion, Einfuhrsteuer (Bemessungsgrundlage für die Einfuhr von Konsignationswaren).

ASA 85 · Nr. ## · 2016/2017 PAGE 3

Regeste

Anwendbares Recht (E. 2.1). Allgemeine Ausführungen zur Einfuhrsteuer (E. 2.2.1 und E. 2.2.2). Bemessung nach dem Entgelt (2.2.3). Bemessung nach dem Marktwert (E. 2.2.4 und 2.2.6). Streitgegenstand (E. 3.1). Einfuhr ausserhalb eines künftigen Kaufvertrages (E. 3.2.2). Einfuhr im Rahmen eines Veräusserungsgeschäfts oder Kommissionsgeschäfts (E. 3.2.3). Ausführungen zum Transport (E. 3.2.4). Entgelt als Bemessungsgrundlage (E. 3.3.1).

Droit applicable (c. 2.1). Développements généraux sur l'impôt à l'importation (c. 2.2.1 et c. 2.2.2). Calcul selon la contre-prestation (c. 2.2.3). Calcul selon la valeur du marché (c. 2.2.4 et c. 2.2.6). Objet du litige (c. 3.1). Importation en dehors d'un contrat de vente futur (c. 3.2.2). Importation dans le cadre d'un contrat de vente ou d'un contrat de commission (c. 3.2.3). Développements sur le transport (c. 3.2.4). Contre-prestation en tant que critère de calcul (c. 3.3.1).

Diritto applicabile (consid. 2.1). Considerazioni generali circa l'imposta sull'importazione (consid. 2.2.1 e 2.2.2). Calcolo secondo la controprestazione (consid. 2.2.3). Calcolo secondo il valore di mercato (consid. 2.2.4 e 2.2.6). Oggetto del litigio (consid. 3.1). Importazione al di fuori di un futuro contratto di compravendita (consid. 3.2.2). Importazione nell'ambito di un contratto di vendita o di commissione (consid. 3.2.3). Considerazioni circa il trasporto (consid. 3.2.4). Controprestazione quale base di calcolo (consid. 3.3.1).

Sachverhalt (gekürzt)

Die A. _____ AB hat Sitz in U. _____ (SE). Sie erledigt den Einkauf eines international tätigen Konzerns und beliefert dessen Landesgesellschaften mit den zentral beschafften Handelswaren. In dieser Eigenschaft ist sie auch Zulieferer der zum Konzern gehörenden A. _____ AG mit Sitz in V. _____ /ZH. Der Ort der Lieferungen der A. _____ AB (nachfolgend: die Steuerpflichtige) an die A. _____ AG (nachfolgend: die Landesgesellschaft) liegt im Inland. Aufgrund dieser Lieferungen ist die Steuerpflichtig-

tige in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Das Geschäftsmodell besteht im Einzelnen darin, dass die Steuerpflichtige die zum Detailverkauf in der Schweiz bestimmten Waren beim ausländischen Produzenten erwirbt, sie zunächst im Ursprungsland in ein zentrales Einkaufslager verbringt, um sie hernach auf dem See- und Landweg oder ausschliesslich auf dem Landweg in ihr zentrales Auslieferungslager in W._____/SO zu überführen. Der Transport vom Ursprungsland ins inländische Auslieferungslager erfolgt auf Kosten der Steuerpflichtigen, die bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr als Importeurin und Empfängerin auftritt. Nach Eintreffen der Ware in W._____/SO werden die Artikel den einzelnen Geschäftsstellen der Landesgesellschaft zugeordnet und ausgeliefert. Die Steuerpflichtige stellt der Landesgesellschaft hierfür monatlich Rechnung. Ob es zwischen der Steuerpflichtigen und der Landesgesellschaft aber tatsächlich zu einem Kaufvertrag über die beschafften Artikel kommt, steht bei Einfuhr der Ware noch nicht fest.

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2014 verpflichtete die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Zollkreisdirektion Basel, die Steuerpflichtige zur Bezahlung nachträglicher Einfuhrsteuern für den Zeitraum von Januar 2009 bis Juni 2014. Die EZV war aufgrund einer Zollstrafuntersuchung zum Schluss gelangt, dass die Steuerpflichtige als Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer jeweils ihren eigenen Eingangspreis (inklusive Transportkosten) angegeben hatte, was unzutreffend sei. Massgebend wäre, so die EZV, vielmehr der Ausgangspreis an die Landesgesellschaft (ohne Mehrwertsteuer und nach Abzug eines Einschlags von 10 Prozent, womit den im Inland bezogenen besteuerten Leistungen Rechnung getragen werde). Die Steuerpflichtige beglich die verfügungsweise festgelegte Nachsteuer und den Verzugszins, unter Vorbehalt der gerichtlichen Überprüfung. Aufgrund der Deklaration der Nachsteuer in der Quartalsabrechnung 03/2014 wurde ihr diese von der ESTV als Vorsteuer vollumfänglich erstattet.

Mit Entscheid vom 24. März 2016 wiesen die EZV, Oberzolldirektion (OZD), und in der Folge auch das Bundesverwaltungsgericht (Urteil A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016) die Beschwerde ab.

Mit Eingabe beim Bundesgericht vom 25. November 2016 erhebt die Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils.

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist vorab, unter welchem Titel die Einfuhrsteuer zu erheben ist (hinten E. 3.2). Alsdann stellt sich die Frage nach der zutreffenden Bemessungsgrundlage

(hinten E. 3.3). Der Sachverhalt hat sich teils unter vorrevidiertem, teils unter geltendem Mehrwertsteuerrecht ereignet. Das für das Jahr 2009 noch einschlägige alte Recht (Art. 76 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]) entspricht in allen Teilen der heutigen Ordnung (Art. 54 MWSTG 2009). Es ist lediglich zu redaktionellen Retuschen gekommen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885 ff., insb. 6990 zu Art. 53 Abs. 1 E-MWSTG]). Die Prüfung kann daher ausschliesslich anhand des revidierten Rechts erfolgen.

2.2.

2.2.1. Der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 130 Abs. 1 BV bzw. Art. 50 ff. MWSTG 2009 unterliegt – soweit keine gesetzliche Ausnahme vorliegt (Art. 53 MWSTG 2009) – jede Einfuhr eines Gegenstandes ins Inland. Bei der Einfuhr handelt es sich um einen zollrechtlichen Tatbestand (Art. 6 lit. g ZG). Nach schweizerischem Verständnis setzt dieser sich einerseits aus dem tatsächlichen Verbringen der Ware ins Inland (Realkomponente; Art. 21 ZG), andererseits aus der Überführung des Gegenstandes in den zollrechtlich freien Verkehr zusammen (Verfahrenskomponente; Art. 47 Abs. 2 lit. a ZG; HEINZ SCHREIER, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, Kommentar, 2009 [nachfolgend: Komm. ZG], N. 35 zu Art. 6 ZG).

2.2.2. Im Unterschied zur Inlandsteuer (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009) setzt die Einfuhr von Gegenständen keinen Vorgang voraus, der die Tatbestandsmerkmale der Lieferung erfüllt (Art. 3 lit. d MWSTG 2009). Ausschlaggebend ist «le seul passage du bien au-delà de la frontière» (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, Kapitel 4 N. 270 und Anhang 3 N. 332). So begründen beispielsweise Geschenksendungen ins Inland oder das Verbringen von Gegenständen ins Inland, um diese hier privat oder gewerblich zu nutzen, zwar eine Einfuhr, ohne aber den Tatbestand der Lieferung zu erfüllen (dazu REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2012 [nachfolgend: HK-MWSTG], N. 2 zu Art. 54 MWSTG 2009). Denn in diesen Fällen geht die Befähigung, im eigenen Namen über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, allein aufgrund der Einfuhr noch nicht über (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG 2009), ebenso wenig wie die Tatbestände gemäss Art. 3 lit. d Ziff. 2 und 3 MWSTG 2009 vorliegen. Dennoch ist die Einfuhrsteuer geschuldet. Deren Steuerobjekt besteht nicht in der Lieferung oder Dienstleistung, sondern in der blossen Einfuhr des Gegenstandes (Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009).

2.2.3. Auch im Bereich der Einfuhrsteuer bemisst sich die Steuer grundsätzlich nach dem Entgelt (Art. 54 Abs. 1 lit. a–f MWSTG 2009). Als Entgelt gilt in diesem Zusammenhang, was der Importeur oder die in seinem Namen und auf seine Rechnung tätig werdende Drittperson entrichtet oder zu entrichten hat (Art. 54 Abs. 2 MWSTG 2009). Impor-

teur in diesem Sinne ist, wer die Ware ins Zollinland einführt oder auf seine Rechnung einführen lässt (Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels [SR 632.14]). Nur dort, wo ein tatsächliches Entgelt fehlt, kann ersatzweise eine andere Grösse herangezogen werden. Zu denken ist wiederum an die bereits erwähnten Geschenksendungen, an unentgeltliche Nach- oder Ersatzlieferungen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 2562) oder an das Verbringen eines im Ausland befindlichen Gegenstandes durch den Eigentümer ins Inland. In diesen Fällen, die sich durch das vollständige Fehlen eines Entgelts kennzeichnen, sieht das Gesetz den «Marktwert» (Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009) als Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer vor.

2.2.4. Der Marktwert entspricht nach der gesetzlichen Definition dem Preis, den der Importeur

- auf der Stufe, auf welcher die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs

zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten. Dieser mutmassliche Preis, der nötigenfalls nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen ist (Art. 54 Abs. 4 MWSTG 2009), stellt ein «hypothetisches Entgelt» dar (so LAURENT LATTMANN, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, 2000, N. 4 zu Art. 76 MWSTG 1999). Der dem Marktwert entsprechende Preis übernimmt die Rolle des fehlenden tatsächlichen Entgelts. Für die vorliegende Konstellation – bei der Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr steht noch nicht fest, ob die Steuerpflichtige und die Landesgesellschaft einen Kaufvertrag abschliessen werden – sieht die ESTV in der betreffenden Verwaltungsverordnung folgendes Vorgehen vor (MWST-Info 06, Ort der Leistungserbringung, Ziff. 6.1.2) :

«Die Einfuhrsteuer wird vom Marktwert am inländischen Bestimmungsort berechnet. Als Marktwert gilt der Verkaufspreis abzüglich 10 %, den der Lieferant beim Verkauf an einen unabhängigen Dritten auf derselben Handelsstufe berechnen würde (Engros-, Detailhandel usw.). Wenn der Lieferant seine Tätigkeit auf verschiedenen Stufen ausübt (z.B. Verkauf an Grosshändler und Endkonsumenten), ist die dem Endkonsum am nächsten gelegene Stufe massgebend.»

[2.2.5 ...]

2.2.6. Der Marktwert bildet nicht mehr als einen Auffangtatbestand (IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuerrecht, 2010, § 12 N. 14). Im Regelfall gelten als Wertnachweis die auf den Importeur lautenden Kreditorenrechnungen oder Vertragsdokumente. Sie werden sowohl für die Verzollung (nach Massgabe des Gewichts; Art. 2 Abs. 1 des Zolltarifgesetzes vom 9. Oktober 1986 [ZTG; SR 632.10]) als auch die Versteuerung (auf Grundlage des Entgelts) herangezogen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a. a. O., N. 2543). Lag eine Kreditorenrechnung vor, so galt schon unter Herrschaft des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB; AS 1941 793), dass die EZV den steuerbaren Wert anhand der Lieferantenrechnung für jene Lieferung erhob, die Gegenstand der Einfuhr bildete (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, N. 934). Fehlten derartige Wertangaben oder bestanden Zweifel an deren Richtigkeit, konnte die EZV den Wert der Ware schätzen (Art. 49 Abs. 3 WUStB).

3.

3.1. Streitgegenstand bildet die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer (vorne E. 2.1). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne [in der hier nicht wiedergegebenen] E. 1.3) schliesst die Steuerpflichtige mit den jeweiligen überseeischen oder europäischen Produzenten Kaufverträge ab und verantwortet sie die Beförderung der erworbenen Ware bis ins inländische Auslieferungslager. Mithin ist von einer Abhollieferung (Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009) auszugehen. Eine solche charakterisiert sich dadurch, dass der Erwerber den Gegenstand beim Veräusserer abholt oder ihn dort durch einen Dritten abholen lässt. Die Befähigung, über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, geht folglich am ausländischen Übergabeort auf die Steuerpflichtige über (BAMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a. a. O., § 44 N. 66). Als Importeurin (vorne E. 2.2.3) verbringt die Steuerpflichtige die erworbenen Gegenstände ins Inland (unter Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr). Sie verschafft der Landesgesellschaft die wirtschaftliche Verfügungsmacht – soweit es überhaupt zu einem Kaufvertrag kommen sollte – auf jeden Fall erst im Inland. Der Ort der Lieferung an die Landesgesellschaft befindet sich im Inland (Art. 7 Abs. 1 MWSTG 2009).

3.2.

[3.2.1 ...]

3.2.2. Die Steuerpflichtige bewirkt, wie dargelegt, eine Abhollieferung. Sie stellt die Ladung im ausländischen Einkaufslager zusammen und überführt die Ware anschliessend auf eigene Kosten und eigenes Risiko ins inländische Auslieferungslager. Sie tritt bei der Einfuhr der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr als Importeurin und Empfängerin (per Adresse des Auslieferungslagers) auf. Die Vorinstanz hat sodann für das Bundes-

gericht verbindlich festgehalten, bei Einfuhr der Gegenstände durch die importierende Steuerpflichtige sei noch ungewiss, ob die Ware von der Landesgesellschaft tatsächlich übernommen werde (angefochtener Entscheid E. 5.2.2 am Ende des ersten Absatzes; vorne [im hier gekürzten Sachverhalt]). Daraus folgt, dass die Einfuhr jedenfalls nicht in Erfüllung eines Veräusserungsgeschäfts mit der Landesgesellschaft erfolgen kann. Selbst wenn es wohl kaum je vorkommen dürfte, dass die Landesgesellschaft davon absieht, die Ware abzurufen, besteht doch insgesamt ein Unsicherheitsfaktor. So oder anders liegt bei Einfuhr der Ware noch kein Kaufvertrag vor. Mit Blick darauf kann nicht bundesrechtskonform gesagt werden, die Einfuhr erfolge «in Erfüllung» des (erst noch zu schliessenden) Kaufvertrags mit der Landesgesellschaft. Hierfür bedürfte es zumindest konkreter vorinstanzlicher Feststellungen für die Regelmässigkeit des künftigen Kaufvertrags, woran es aber fehlt.

3.2.3. Es fragt sich entsprechend, ob die Einfuhr «in Erfüllung» eines Veräusserungsgeschäfts mit dem ausländischen Lieferanten vorgenommen wird. Die Vorinstanz erwägt, mit Blick auf den Ort der Lieferung im Ausland zeige sich, dass das Veräusserungsgeschäft «keine Lieferungen im Rahmen der Einfuhr der gekauften Gegenstände in die Schweiz bedingte» (angefochtener Entscheid E. 5.1.3). Sie legt ihren Überlegungen damit eine weitgehend grammatikalisch ausgerichtete Auslegung zugrunde. Zunächst ist festzuhalten, dass das Mehrwertsteuerrecht eher untechnisch von einem «Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft» spricht, während zivilrechtlich vom Kaufvertrag (Art. 184 ff. OR) und der Kommission (Art. 425 ff. OR) die Rede ist. Der Blick auf die französisch- und die italienischsprachige Fassung, die ebenso verbindlich sind (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 142 I 99 E. 3.2 S. 113) macht ohne weiteres deutlich, dass keine Absicht des Gesetzgebers bestand, sich vom Zivilrecht zu entfernen. Die beiden anderen Fassungen lehnen sich klar an das Obligationenrecht an («si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission « bzw. «se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione »). Werden die Gegenstände damit «in Erfüllung eines Kaufvertrags oder einer Kommission» eingeführt, ist das Entgelt massgebend. Dem Gesetz ist nichts Näheres zu entnehmen. Bei rein grammatikalischer Betrachtung bleibt mithin offen, ob der Kaufvertrag oder die Kommission im Ausland vollzogen werden darf oder ob er gegenteils einen Inlandbezug aufweisen muss.

3.2.4. Um Sinn und Zweck der Norm zu ermitteln, ist auf die betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten abzustellen. Im streitbetroffenen Fall nimmt die Steuerpflichtige die Aufgaben einer konzernweit tätigen Einkaufsgesellschaft wahr. Der Konzern betreibt den Zentraleinkauf, um produzenten- und transportseitig möglichst günstige Konditionen zu erwirken. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass der Produzent auch als Spediteur auftritt, dies dürfte in einer arbeitsteiligen Wirtschaftswelt aber die Ausnahme bilden. Der Produzent wird daher in aller Regel die Ware am Ursprungsort übergeben, worauf es

Sache des Käufers ist, für den Transport an sein Domizil oder an einen andern Ort zu sorgen. Die Kalkulation kann es nahelegen, im einen Fall die Gegenstände im Ausland abzuholen, im andern Fall sie befördern oder versenden zu lassen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt es sich beim Transport um ein zwar beiläufiges, aber unabdingbares Akzessorium des «Verkaufs- oder Kommissionsgeschäfts», das heute so und morgen anders organisiert wird. Zum Grundcharakter eines Kaufvertrags oder einer Kommission tragen die Transportart und das Transportmittel unmittelbar nichts bei.

[3.2.5 ...]

3.3.

3.3.1. Als unmittelbare Folge dessen, dass die Gegenstände in Erfüllung eines Kaufvertrags nach Art. 184 ff. OR oder dem entsprechenden ausländischen Recht eingeführt werden, ist das Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Dieses setzt sich aus der Gesamtheit der Kosten zusammen, die der Steuerpflichtigen vom Übernahmeort bis zum inländischen Auslieferungslager entstehen (Art. 54 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 54 Abs. 3 MWSTG 2009). Diese Summe bildet den «Transaktionswert», von welchem beispielsweise das Recht der Europäischen Union spricht (Art. 70 der Verordnung 952/2013/EU des Europäischen Parlaments und Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union [UZK] in Verbindung mit Art. 85 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL]). Das Mehrwertsteuer- und Zollrecht der Europäischen Union ist für die Schweiz zwar in keinerlei Hinsicht verbindlich, es kann aber fallweise als Auslegungshilfe herangezogen werden (BGE 139 II 346 E. 7.4.6 S. 362; 138 II 251 E. 2.5.1 S. 259; so schon BGE 124 II 193 E. 6a S. 203).

[Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung im Sinne der Erwägungen an die EZV].