

# Bundesgericht

## Urteil des Bundesgerichts 2C\_515/2019 vom 9. September 2019

**Die EZV ist berechtigt, bei unklarem Sachverhalt eine Veranlagung der Einfuhrsteuer bzw. der Zollabgabe nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die anzustellende Schätzung ist detailliert und anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles vorzunehmen. Im vorliegenden Fall (Einfuhr von Pferden) sind diese Voraussetzungen erfüllt. Das Vorgehen der EZV ist nicht zu beanstanden, konnte sie sich doch zur Schätzung auf ein Notizheft der steuerpflichtigen Person stützen, aus welchem die mutmasslichen Verkehrswerte der Pferde hervorgehen.**

### Sachverhalt:

Im Zentrum steht die Einfuhr von fünf Pferden («P1» bis «P5»). Die Einfuhren erfolgten zwischen 2010 und 2015. Die EZV kam zur Auffassung, dass die Pferde teils in ein zollrechtlich unzutreffendes Verfahren überführt worden seien; zudem seien die Verkehrswerte für Zoll und Einfuhrsteuer zu niedrig angesetzt worden. Daher kam es zur Nachforderung von rund CHF 75 000.–. Zu prüfen ist, ob P2 und P3 bundesrechtskonform im *Verfahren der vorübergehenden Verwendung (ZAVV)* ins Inland gelangt seien und ob der geschätzte Verkehrswert – hinsichtlich P1 bis und mit P5 – willkürfrei und bundesrechtskonform ermittelt worden sei. Die Einfuhr von P2 und P3 erfolgte am 18. November 2014, wobei die Pferde vom Springreiter X. ausgebildet werden sollten (und wurden). Das Bundesverwaltungsgericht wertet dies als Besitz (unter Abwesenden) im sachenrechtlichen Sinn, was das Verfahren ZAVV ausschliesst. Entsprechend seien die noch nicht erhobenen Zollabgaben zum *Ausserkontingentszollansatz (AKZA)* nachzuerheben.

Der Zollpflichtige erhebt beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und von der Festsetzung einer Abgabe-

nachforderung sei abzusehen. Die Begründung geht im Wesentlichen dahin, er – der Abgabepflichtige – habe «wirre» Aufzeichnungen (in blauen Heften) geführt, die zur Schätzung des Verkehrswerts ungeeignet seien. Die Ermessensveranlagung sei nicht am Platz, das Ermessen sei rechtsfehlerhaft ausgeübt und die Verkehrswerte willkürlich erhoben worden. Das Bundesgericht weist die Beschwerde im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 BGG ab.

### Erwägungen:

In Anwendung von Art. 54 Abs. 4 MWSTG schätzte die zuständige Zollkreisdirektion für die fünf Pferde in jedem einzelnen Fall ermessensweise einen beträchtlich höheren Verkehrswert und forderte sie entsprechende Einfuhrsteuern im Gesamtbetrag von CHF 54 291.05 nach. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Schätzungen nach eingehender und sorgfältiger Überprüfung in drei von fünf Fällen vollumfänglich bestätigt, in den beiden restlichen Fällen korrigiert und die erhobenen Steuernachforderungen entsprechend auf insgesamt CHF 24 671.05 reduziert (E. 4.1).

Das Bundesverwaltungsgericht kam zur Auffassung, dass es in allen Fällen gerechtfertigt gewesen sei, eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Es hat festgehalten, dass im Fall von *drei Einfuhren jegliche Zollanmeldung unterblieben und bei zwei Pferden* das für den Abgabepflichtigen günstigere Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung (ZAVV) unrechtmässig in Anspruch genommen worden sei. Aufgrund der verfügbaren Indizien hatte die EZV demnach Anlass, eine Strafuntersuchung wegen Verdachts auf Verstösse gegen die Zoll- sowie die Mehrwertsteuergesetzgebung zu eröffnen und im Rahmen dieser Untersuchung beim Abgabepflichtigen eine *Hausdurchsuchung* vorzunehmen. Diese Durchsuchung förderte unbestrittenermassen ein Kassabuch (sog. blaues Buch) zutage, in das der Abgabepflichtige für sämtliche Pferde präzise und verbindliche handschriftliche Notizen eingetragen hatte. Gestützt darauf, durfte die EZV

## Bundesgericht

---

teilweise deutlich höhere Verkehrswerte annehmen, wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellt und bundesrechtskonform geurteilt hat (E. 4.2.1). Gegen die Zulässigkeit der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wendet der Abgabepflichtige nichts Stichhaltiges ein (E. 4.2.2).

Weiter hat das Bundesverwaltungsgericht die von der EZV vorgenommene und auf Beschwerde hin bestätigte Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit eingehender Begründung sorgfältig überprüft, um Pferrd für Pferrd zu differenzierten und zu spezifischen Einzelergebnissen zu gelangen. Die Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts kann ohne weiteres bestätigt werden, unter vollumfänglicher Verweisung auf seine Begründung. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist abzuweisen (E. 4.3).

### **Urteil des Bundesgerichts 2C\_1127/2018 vom 30. September 2019**

***Eine Verzinsung der zu Unrecht von der EZV erhobenen Einfuhrsteuer kommt nur in Frage, sofern die steuerpflichtige Person nicht berechtigt ist, die Einfuhrsteuer sogleich und vollumfänglich als Vorsteuer von der ESTV zurückzuverlangen. Der Konzeption nach handelt es sich in diesem Fall – Erhebung der Einfuhrsteuer mit der Möglichkeit des anschliessenden Vorsteuerabzugs – um ein «Nullsummenspiel». Dies steht der Verzinsung der entrichteten Einfuhrsteuer entgegen. Ebenso wenig besteht eine gesetzliche Grundlage, um einen Vergütungszins auf dem von der EZV erhobenen Verzugszins zu verlangen.***

#### **Vorgeschichte:**

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2014 verpflichtete die Zollkreisdirektion Basel die Steuerpflichtige zur Bezahlung nachträglicher Einfuhrsteuern für den Zeitraum von Januar 2009 bis Juni 2014. Der Verfügung war namentlich ein Schreiben der EZV vom 2. Oktober 2014 vorangegangen, worin diese die Einforderung noch nicht entrichteter Einfuhrsteuern von CHF 100 285 399.40 und eines Verzugszinses von bis dahin CHF 924 854.25 in Aussicht gestellt hatte. Die Steuerpflichtige überwies die beiden

Beträge mit Valuta vom 21. Oktober 2014, wobei sie die Zahlung unter Vorbehalt der gerichtlichen Überprüfung erbrachte. Aufgrund der Deklaration der «Nachsteuer» in der Quartalsabrechnung 03/2014 wurde ihr diese *von der ESTV als Vorsteuer vollumfänglich erstattet*, was mit Valuta vom 21. Dezember 2014 geschah (die Steuerpflichtige verfügt über eine hundertprozentige Vorsteuerabzugsberechtigung). Mit Entscheid vom 24. März 2016 wies die EZV die an sie gerichtete Beschwerde ab, ebenso wie in der Folge das Bundesverwaltungsgericht (Entscheid A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016). Mit *Urteil 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017* hiess das Bundesgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen gut, hob es das angefochtene Urteil vom 25. Oktober 2016 auf und wies es die Sache im Sinne der Erwägungen an die EZV zurück (dazu die Besprechung in *Zoll-Revue 2017, Heft 2, S. 34 ff.*).

#### **Sachverhalt:**

Mit Begehren vom 20. Juli 2017 machte die Steuerpflichtige bei der EZV für den Zeitraum vom 22. Oktober 2014 bis zum 21. Dezember 2014 auf den seitens der EZV zu Unrecht nacherhobenen Einfuhrsteuern Vergütungszinsen geltend (zum Satz von 4,0%, ausmachend CHF 668 569.35). Weiter verlangte sie für den Zeitraum vom 22. Oktober 2014 bis zum 7. Juni 2017 Vergütungszinsen auf den seitens der EZV zu Unrecht eingeforderten Verzugszinsen (zum Satz von 4,0%, ausmachend CHF 97 315.30). Die EZV wies die beiden Begehren mit Verfügung vom 14. September 2017 ab. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Bundesverwaltungsgericht, dessen Abteilung I die Beschwerde mit Entscheid A-5863/2017 vom 7. November 2018 abwies. In verfahrensrechtlicher Hinsicht hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, der nunmehr geltend gemachte Betrag von CHF 10 541 109.85 (Vergütungszins auf der nacherhobenen Einfuhrsteuer) liege ausserhalb des Streitgegenstandes, der durch das Rechtsbegehren bestimmt werde. Zu prüfen sei die Beschwerde nur insoweit, als sie auf die Vergütung der Zinsbefrisse von insgesamt CHF 765 884.57 abziele. Die Zahlung vom 21. Oktober 2014 sei nicht «freiwillig» erfolgt. Massgebend seien nicht die Bestimmungen des Zollgesetzes bzw. der Zollverordnung, sondern der *speziellere Art. 59 MWSTG*. Aufgrund des vorgenommenen Vorsteuerabzugs habe nie

ein Anspruch auf Rückerstattung der Einfuhrsteuern von CHF 100 285 399.40 (Art. 59 Abs. 2 MWSTG) bestanden. Schon aus diesem Grund fehle ein Anspruch auf Verzinsung (Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG). Ein Anspruch könnte sich vielmehr aus Art. 88 Abs. 4 MWSTG ergeben, wobei die 60-Tages-Frist mutmasslich eingehalten worden sei, was aber ohnehin ausserhalb des Streitgegenstandes liege. Zum beantragten Zins auf den Verzugszinsen von CHF 924 854.25 fehle eine gesetzliche Grundlage. Die Steuerpflichtige erhebt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragt, auf der Steuerdifferenz von CHF 100 285 399.40 sei ein Vergütungszins von CHF 10 541 109.85 (Hauptantrag, Eventual- und Subeventualantrag) und auf dem Verzugszins von CHF 924 854.25 ein Vergütungszins von CHF 97 315.30 zuzusprechen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

#### Erwägungen:

##### **Zur Verzinsung der zu Unrecht erhobenen Einfuhrsteuer.**

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung einer zu viel erhobenen oder nicht geschuldeten Steuer nach Art. 59 MWSTG bestimmt Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG, dass ab dem 61. Tag nach Eintreffen der schriftlichen Geltendmachung des Anspruchs bei der EZV bis zur Auszahlung ein Vergütungszins geschuldet ist. Der Vergütungszinsanspruch nach Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG ist akzessorisch zum Anspruch auf Rückerstattung der Einfuhrsteuer nach Art. 59 MWSTG; seine Entstehung setzt damit voraus, dass überhaupt ein Anspruch auf Steuerrückerstattung bestanden hat. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang namentlich Art. 59 Abs. 2 MWSTG; nach dieser Bestimmung werden zu viel erhobene bzw. nicht geschuldete (...) Steuern nicht zurückerstattet, wenn der Importeur im Inland als steuerpflichtige Person eingetragen ist und die der EZV entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Art. 28 MWSTG abziehen kann (E. 4.1). Zwar mag es zutreffen, dass die Steuerpflichtige in der Abrechnung Q03/2004 jedenfalls im Umfang von CHF 100 285 399.40 keinen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können, wenn die EZV im Oktober 2014 nicht zu Unrecht einen Einfuhrsteuerbetrag von CHF 100 285 399.40 nachgefordert hätte.

Gerade für solche Konstellationen soll Art. 59 Abs. 2 MWSTG jedoch verhindern, dass ein kompliziertes Rückabwicklungsverhältnis entsteht. Hinter dieser Norm steht der Gedanke, dass es sich für alle Beteiligten um ein «Nullsummenspiel» handelt, wenn die EZV als Teil der Zentralverwaltung der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu Unrecht Einfuhrsteuern erhebt, diese Einfuhrsteuern von der ESTV als weiterem Zweig der Zentralverwaltung in der Folge aber als Vorsteuerüberhang zurückvergütet werden. *Der Mangel bei der Erhebung der Einfuhrsteuer wird durch die Zulassung des Vorsteuerabzugs durch die ESTV also gewissermassen «geheilt»*; eine Rückabwicklung ist weder bei der EZV noch bei der ESTV erforderlich (E. 4.3). Mithin kann die Steuerpflichtige schon deshalb keinen Anspruch auf Vergütungszinsen nach Art. 61 Abs. 1 lit. a MWSTG geltend machen, weil sie mit Blick auf Art. 59 Abs. 2 MWSTG gar nie einen Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Einfuhrsteuern hatte (E. 4.4).

##### **Zur Verzinsung des zu Unrecht erhobenen Verzugszinses.**

Das MWSTG sieht nicht vor, dass auf Verzugszinsen, die zu Unrecht eingefordert worden sind, Vergütungszinsen zu entrichten sind (vgl. Art. 61 MWSTG). Die durch Analogieschluss begründete Pflicht zur Entrichtung von Vergütungszinsen beruht auf der Annahme, dass Steuerpflichtige bei verspäteter Zahlung einer Steuerforderung Verzugszinsen schulden würden und sie deshalb umgekehrt auch Vergütungszinsen beanspruchen können, wenn sie auf Verfügung hin zur Vermeidung von Verzugszinsfolgen einen überhöhten Steuerbetrag bezahlt haben. Wendet man diese Kriterien auf die vorliegende Konstellation an, sind die Voraussetzungen für die Annahme einer Vergütungszinspflicht aber nicht erfüllt: Anders als bei einer verspäteten Zahlung der Einfuhrsteuer als solcher (vgl. Art. 57 Abs. 1 MWSTG) *fallen für die verspätete Bezahlung des Verzugszinses nach der gesetzlichen Konzeption keine weiteren Zinsfolgen an*. Mit der Bezahlung der Einfuhrsteuer ist der Zinsenlauf endgültig gestoppt. Entsprechend fehlt es an der für die Annahme einer Vergütungszinspflicht erforderlichen Zwangslage. Damit hat die EZV den zu Unrecht erhobenen Verzugszins nicht zu verzinsen (E. 5.2).

MK