

JAAC 62.83

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. März 1998

Taxe sur la valeur ajoutée. Simplification de la perception. Surplus d'impôt préalable (art. 81 let. f OTVA). Report du paiement de l'impôt.

- La compétence du Conseil fédéral de prévoir des simplifications, basée sur l'art. 8 al. 2 let. l disp. trans. Cst., n'est pas limitée au domaine de la réglementation forfaitaire (consid. 3a).

- Lors d'un report du paiement de l'impôt, la perte sur les intérêts supportée par le fisc s'élève tout au plus à 5% de la créance fiscale annuelle à l'importation. En l'espèce, compte tenu de toutes les circonstances, cela n'affecte pas notablement les recettes fiscales au sens de l'art. 8 al. 2 let. l disp. trans. Cst. (consid. 4a). Cela ne perturbe pas non plus considérablement les conditions de concurrence au sens de cette disposition (consid. 4b).

- Il y a surplus d'impôt préalable lorsque, dans le décompte d'impôt, le montant de l'impôt préalable déductible dépasse celui de la TVA due. Pour calculer le surplus d'impôt préalable en l'espèce, il ne suffit donc pas de prendre en compte le montant d'impôt ayant frappé la recourante lors de l'importation (consid. 5b). Il convient plutôt de déduire de la somme totale de l'impôt dû l'impôt préalable grevant les opérations en amont ainsi que les investissements et les moyens de production (consid. 5c).

Mehrwertsteuer. Vereinfachung des Erhebungsverfahrens. Vorsteuerüberschuss (Art. 81 Bst. f MWSTV). Verlagerungsverfahren.

- Die Kompetenz des Bundesrates, gestützt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV Vereinfachungen vorzusehen, beschränkt sich nicht auf den Bereich der Pauschalierungen (E. 3a).

- Im Verlagerungsverfahren entsteht dem Fiskus ein Zinsverlust von allerhöchstens 5% der jährlichen Einfuhrsteuerschuld. Dies gilt im vorliegenden Fall aufgrund der gesamten Umstände nicht als wesentliche Auswirkung auf die Steuereinnahmen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. I UeB BV (E. 4a). Ebenso wenig wird wesentlich in Wettbewerbsverhältnisse eingegriffen im Sinne dieser Verfassungsbestimmung (E. 4b).

- Ein Vorsteuerüberschuss entsteht, wenn in der Steuerabrechnung der Betrag der abzugsberechtigten Vorsteuer den Betrag der geschuldeten Steuer übersteigt. Im vorliegenden Fall ist zur Berechnung des Vorsteuerüberschusses daher nicht einzig jener Betrag beizuziehen, mit welchem die Beschwerdeführerin bei der Einfuhr belastet wird (E. 5b). Vielmehr ist von der durch sie gesamthaft geschuldeten Steuer die anrechenbare Vorsteuer auf Eingangsleistungen sowie auf Investitionen und Betriebsmittel in Abzug zu bringen (E. 5c).

Imposta sul valore aggiunto. Semplificazione del sistema di riscossione. Eccedenza d'imposta precedente (art. 81 lett. f OIVA). Trasferimento del pagamento dell'imposta..

- La competenza del Consiglio federale di prevedere semplificazioni, fondata sull'art. 8 cpv.2 lett. 1 disp. trans. Cost., non si limita al settore della regolamentazione forfettaria (consid. 3a).

- Nell'ambito del trasferimento del pagamento dell'imposta, il fisco subisce una perdita sugli interessi pari al 5% al massimo del credito annuo d'imposta all'importazione. Nella fattispecie, considerate tutte le circostanze, questa perdita non si ripercuote in misura notevole sul gettito fiscale ai sensi dell'art. 8 cpv. 2 lett. I disp. trans. Cost. (consid. 4a). Altrettanto limitate sono le ripercussioni sulle condizioni di concorrenza ai sensi di questa disposizione costituzionale (consid. 4b).

- Vi è eccedenza d'imposta precedente se nel rendiconto d'imposta l'importo deducibile dell'imposta precedente supera quello dell'imposta dovuta. Nella fattispecie, per calcolare l'eccedenza d'imposta precedente non basta prendere in considerazione l'importo che la ricorrente ha dovuto versare al momento dell'importazione (consid. 5b). Occorre invece dedurre dall'importo complessivo dell'imposta dovuta l'imposta precedente gravante sulle prestazioni in entrata e sugli investimenti e i mezzi di produzione (consid. 5c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Mit Eingabe vom 30. Dezember 1994 ersuchte die Steuerpflichtige X, die Edelsteine etc. bearbeitet, bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) um Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung auf ihren Einfuhren

gemäss Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) über die Verlagerung der Steuerentrichtung vom 14. Dezember 1994 (hiernach: Verlagerungsverordnung, SR 641.201.46). Am 27. März 1995 wies die ESTV das Gesuch mit der Begründung ab, die Steuerpflichtige erfülle die Anforderungen von Art. 81 Bst. f der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) sowie der Verlagerungsverordnung nicht. Einerseits verbleibe ein gewichtiger Teil der Edelsteine, Diamanten und anderen Schmuckstücke in der Schweiz und andererseits erziele die Steuerpflichtige keine Vorsteuerüberschüsse von mindestens Fr. 250 000.- pro Jahr.

B. Am 6. April 1995 reichte die X ein Wiedererwägungsgesuch bei der ESTV ein. Sie brachte vor, aus dem von der Gesuchstellerin am 30. Dezember 1994 ausgefüllten Fragebogen gehe klar hervor, dass die fraglichen Gegenstände in erheblichem Werte auch wieder ausgeführt werden. Einem Import von ungefähr Fr. 4 Millionen stehe ein Export von ungefähr Fr. 3 Millionen entgegen. Von mangelnder Exporttätigkeit könne daher nicht gesprochen werden. Zudem hält die X dafür, sie könne für die fragliche Periode einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 265 618.-, also mehr als Fr. 250 000.-, ausweisen.

Mit Entscheid vom 15. November 1995 lehnte die ESTV das Wiedererwägungsgesuch ab und stellte fest, der X könne 1995 aufgrund der von ihr für das Jahr 1994 deklarierten Einfuhren hochwertiger Gegenstände und des Inlandumsatzes solcher Gegenstände die Verlagerung der Steuerentrichtung auf der Einfuhr nicht bewilligt werden, weil die Limite von Fr. 250 000.- gemäss Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung nicht überschritten worden sei. Als Begründung führte die Verwaltung im wesentlichen an, importierte Gegenstände, welche nicht wieder exportiert, sondern im Inland weitergeliefert werden, bewirkten keinen Vorsteuerüberschuss. Von der bei der Einfuhr entrichteten Steuer sei demnach zur Ermittlung des Vorsteuerüberschusses auf importierten Gegenständen die auf der Lieferung solcher Gegenstände im Inland geschuldete Steuer abzuziehen. Insofern ergebe sich für den vorliegenden Fall ein Vorsteuerüberschuss von lediglich Fr. 240 477.-.

C. Am 22. Dezember 1995 liess die X gegen den Entscheid der ESTV Einsprache mit dem Begehren erheben, der Entscheid der ESTV sei aufzuheben und der Einsprecherin sei die Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung auf die Einfuhr zu erteilen. Zur Begründung brachte die X im wesentlichen vor, ihr Vertrauen in die durch konkludentes Handeln der ESTV erteilte Auskunft sei zu schützen. Denn der Verband der Schweizerischen Edelsteinbranche habe der ESTV eine mögliche Berechnungsart vorgestellt, die zur Berechnung des bewilligungsrelevanten Betrages von Fr. 250 000.- dienen sollte. Diese Berechnungsart sei von verschiedenen Beamten nicht beanstandet worden. Die ESTV habe die Steuererhebung auf den Wert der in der Schweiz ausgeführten Be- und Verarbeitung in ihr Formular aufgenommen, was einzig den Schluss zuliesse, dass diese Steuer zum gesamten Vorsteuerüberschuss hinzugezählt werden solle. Zudem gehe aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung klar hervor, dass zur Berechnung des

Vorsteuerüberschusses nur von der Belastung auszugehen sei, die bei der Einfuhr entsteht. Der Zweck der Verlagerungsverordnung führe zum gleichen Ergebnis.

D. Am 21. November 1996 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, der X könne für das Jahr 1995 aufgrund der von ihr für das Jahr 1994 deklarierten Einfuhren hochwertiger Gegenstände und des Inlandumsatzes solcher Gegenstände die Verlagerung der Steuerentrichtung auf der Einfuhr nicht bewilligt werden. Als Begründung hielt die ESTV im wesentlichen dafür, die Auslegung von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung, namentlich des Begriffes «Vorsteuerüberschuss», ergebe, dass eine Differenzrechnung vorzunehmen sei. Diejenigen Gegenstände, die nicht wieder steuerbefreit exportiert, sondern im Inland weitergeliefert werden, seien daher von der Bemessungsgrundlage für die massgebenden Vorsteuern in Abzug zu bringen. Sinn und Zweck des Verlagerungsverfahrens bekräftige dieses Auslegungsergebnis. Die Beschwerdeführerin führe hochwertige Gegenstände im Wert von Fr. 4 086 434.- in die Schweiz ein. Die darauf geschuldete Einfuhrsteuer betrage Fr. 265 618.-. Die auf dem Inlandumsatz im Wert von Fr. 386 699.- lastende Steuer betrage Fr. 25 135.-. Die Steuer auf dem Wert der im Inland verbliebenen Gegenstände (Fr. 25 135.-) müsse vom Gesamtsteuerbetrag der eingeführten (Fr. 265 618.-) abgezogen werden. Somit ergebe sich ein Vorsteuerüberschuss von total Fr. 240 483.-, welcher die von der Ausführungsverordnung geforderte Limite von über Fr. 250 000.- nicht erreiche. Im übrigen sei der Grundsatz von Treu und Glauben mangels Vertrauensgrundlage nicht verletzt.

E. Mit Eingabe vom 6. Januar 1997 lässt die X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen. Die Beschwerdeführerin beantragt, ihr sei die Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung auf die Einfuhr zu erteilen.

Aus den Erwägungen:

1.-2.d. (Allgemeines, vgl. 62.82 E. 2a/aa-cc, oben S. 838)

d. Im übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z. B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. 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. Praxisgemäss überprüft die SRK grundsätzlich von Amtes wegen die Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 8 UeB BV und Art. 41^{ter} BV (ausführlich MWST-Journal 2/96, S. 58 f.; vgl.

zuletzt: noch unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 27. Februar 1998 i. S. R. AG etc. [SRK 68/96], E. 2d; vgl. zur Überprüfung von Amtes wegen auch [BGE 123 II 22 E. 3a](#)).

3.a. Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV kann der Verordnungsgeber Vereinfachungen anordnen, wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben. Mit dieser Bestimmung wollte das Parlament den Bundesrat in erster Linie ermächtigen, Pauschalierungen vorzusehen für den Fall, dass die genaue Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuerpflicht wesentlicher Tatsachen für die Steuerpflichtigen eine übermässige Belastung darstellt (vgl. AB 1993 N 336 f.). Die Kompetenz des Bundesrates, Vereinfachungen vorzusehen, beschränkt sich indessen nicht auf den Bereich der Pauschalierungen (vgl. noch unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 27. Februar 1998 i. S. R. AG etc. [SRK 68/96], E. 6a).

b. Die Mehrwertsteuerverordnung ermächtigt das EFD, mittels Ausführungsverordnung für bestimmte Steuerpflichtige, die regelmässig bestimmte hochwertige Gegenstände importieren und exportieren und regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse aufweisen, ein vereinfachtes Erhebungsverfahren vorzusehen (Art. 81 Bst. f MWSTV). Gemäss Kommentar des EFD vom 22. Juni 1994 zur Verordnung über die Mehrwertsteuer (hiernach: Kommentar EFD)[\[57\]](#) soll das vereinfachte Verfahren nur für einen sehr beschränkten Kreis von Steuerpflichtigen für ebenso beschränkte Arten von Gegenständen in Frage kommen. Als Beispiel werden Edelsteinhändler genannt, die regelmässig Edelsteine oder Schmuck für Ausstellungen oder Auktionen in die Schweiz importieren und danach wieder ausführen (Kommentar EFD, S. 64, ad Art. 81 Bst. f).

c. Das EFD hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und sieht deshalb in der Verlagerungsverordnung vor, die ESTV könne Steuerpflichtigen bewilligen, anstatt die auf der Einfuhr geschuldete Steuer der Eidgenössischen Zollverwaltung zu entrichten, sie in der periodischen Steuerabrechnung mit der ESTV zu deklarieren und die deklarierte Steuer auf der Einfuhr als Vorsteuer wiederum abzuziehen (Art. 1 Abs. 1 Verlagerungsverordnung). Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige regelmässig unter anderem Diamanten der Tarifnummer 7102, Edelsteine und Schmuckstücke der Tarifnummer 7103 sowie andere hochwertige Gegenstände importiert und exportiert. Des weiteren hat der Steuerpflichtige in seinen periodischen Abrechnungen aufgrund der Umsätze mit den genannten Gegenständen regelmässig Vorsteuerüberschüsse auszuweisen, die bei der Entrichtung der Steuer auf der Einfuhr an die Eidgenössische Zollverwaltung den Betrag von Fr. 250 000.- pro Jahr übersteigen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a und b Verlagerungsverordnung).

4. Nachfolgend gilt es in einem ersten Schritt und bezogen auf den vorliegenden Fall die Verfassungsmässigkeit von Art. 81 Bst. f MWSTV und der gestützt darauf erlassenen Verlagerungsverordnung zu prüfen (E. 2 hiervor). Dabei ist namentlich zu untersuchen, ob die genannten Vorschriften mit Art. 8 UeB BV sowie Art. 41^{ter} BV vereinbar sind.

a. Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV kann der Verordnungsgeber Vereinfachungen vorsehen, wenn sich dadurch auf die Steuereinnahmen keine wesentlichen Auswirkungen ergeben. Es ist also zunächst

nachzuprüfen, ob das in Art. 81 Bst. f MWSTV vorgesehene - und mit der Verlagerungsverordnung verwirklichte - vereinfachte Erhebungsverfahren wesentliche Steuereinsparungen nach sich zieht.

aa. Der Steueranspruch entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt der Wareneinfuhr und ist auch zu diesem Zeitpunkt zur Zahlung fällig (Art. 71 Abs. 1 MWSTV in Verbindung mit Art. 11 Abs. 1 und Art. 35 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG], SR 631.0; vgl. *Alois Camenzind / Niklaus Honauer*, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 313 Rz. 1152). Die Mehrwertsteuer auf Wareneinfuhren, die für Zwecke gemäss Art. 15 Abs. 2 MWSTV (vor allem Exporte) verwendet werden, kann indessen vom steuerpflichtigen Bezüger erst am Ende der Abrechnungsperiode, in der die Zolldeklaration angenommen wurde, als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 15 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 Bst. c und Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV).

Erhält der Steuerpflichtige die Bewilligung zur Verlagerung der Entrichtung der Einfuhrsteuer, ist zum Zeitpunkt der Einfuhr keine Mehrwertsteuer zur Zahlung fällig. Der Pflichtige kann diese vielmehr am Ende der Abrechnungsperiode, in der die Zolldeklaration angenommen wird, gegenüber der ESTV deklarieren und gleichzeitig als Vorsteuer wiederum abziehen (Art. 1 Abs. 1 Verlagerungsverordnung).

bb. Die Einfuhrsteuer betreffend die dem Gesuch um Verlagerung der Steuerentrichtung vom 30. Dezember 1994 zugrundeliegende Periode beträgt umgerechnet auf die ab 1. Januar 1995 in Kraft getretene Mehrwertsteuer unbestrittenermassen Fr. 265 618.-. Bei Bewilligung des Verlagerungsverfahrens im vorliegenden Fall würde dem Fiskus dem Gesagten zufolge ein Zinsausfall von maximal 5% jährlich der diesfalls bei der Einfuhr nicht zur Zahlung fällig werdenden Steuerschuld erwachsen. Geht man von einer gleichmässigen Verteilung der Einfuhren auf die Abrechnungsperioden sowie von einer Kapitalbindung von 5 Monaten (= Maximum, welches sich aus der Dauer der Abrechnungsperiode [Art. 36 Abs. 1 Bst. a MWSTV] zuzüglich 60 Tage bis zur Auszahlung des Vorsteuerüberschusses [Art. 39 Abs. 4 MWSTV, bei vorausgesetzter sofortiger Einreichung der Abrechnung durch die Steuerpflichtige] ergibt) aus, so resultiert ein Zinsausfall von rund Fr. 5532.- ($\text{Fr. } 66\,405.- \cdot [1/4 \text{ von Fr. } 265\,618.-] \cdot 0.05 = \text{Fr. } 3320.-$, geteilt durch 12 Monate, mal 5 Monate = Fr. 1383.- $\cdot 4 = \text{Fr. } 5532.-$).

Der so errechnete Zinsausfall geht von der äussersten Annahme aus, dass sämtliche Einfuhren jeweils am ersten Tag der entsprechenden Abrechnungsperiode erfolgt sind. Je später innerhalb der Steuerperiode die Waren eingeführt werden, desto stärker verringert sich jedoch der Zinsverlust des Fiskus. Erfolgen die Einfuhren beispielsweise jeweils in der zweiten Hälfte des Steuerquartals, so beträgt der Zinsausfall noch maximal 2,5% der jährlichen Einfuhrsteuer. Der Zinsausfall im Umfang von jährlich 5% der Einfuhrsteuer stellt demnach eine theoretische, absolute Obergrenze dar.

Zudem würde bei Anwendung des Verlagerungsverfahrens auf die Beschwerdeführerin der Zinsverlust des Fiskus im Verhältnis zu jenen steuerpflichtigen Bezügerinnen von Wareneinfuhren, die gemäss Art. 71 Abs. 2 MWSTV die Steuer erst am 60. Tag nach Rechnungsstellung durch die Eidgenössische Zollverwaltung bezahlen, massiv verringert bzw. gar beseitigt (letzteres, wenn deren Einfuhren nach den ersten 30 Tagen der Abrechnungsperiode erfolgen). Dies ungeachtet dessen,

dass der Steuerpflichtige für die Steuerbeträge durch Bürgschaft oder Wertschriftenhinterlage für die Steuerbeträge Sicherheit zu leisten hat (Art. 71 Abs. 2 MWSTV; Kommentar EFD, S. 58, ad Art. 71 Abs. 2 MWSTV; zumal hinsichtlich der Sicherstellung Erleichterungen gewährt werden können [Art. 71 Abs. 3 MWSTV]).

Im übrigen würde vorliegendenfalls auch kein Zinsausfall entstehen im Verhältnis mit jenen Steuerpflichtigen, welche die Waren mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abfertigen lassen und nicht in Gebrauch nehmen. Diesfalls ist nämlich keine Mehrwertsteuer geschuldet (Art. 67 Bst. h MWSTV in Verbindung mit Art. 69 Abs. 1 Bst. g MWSTV). Schliesslich gilt es zu beachten, dass es sich bei diesem Zinsverlust nicht etwa um eine Beschränkung der eigentlichen Einfuhrsteuerforderung oder gar des Einfuhrsteuerobjekts handelt.

Unter diesen Umständen ist ein Zinsausfall von höchstens 5% der geschuldeten Einfuhrsteuer nicht als wesentliche Auswirkung auf die Steuereinnahmen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV zu bezeichnen.

b. Laut Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV dürfen sich die durch den Verordnungsgeber vorgesehenen Vereinfachungen zudem nicht in wesentlichem Ausmass auf die Wettbewerbsverhältnisse auswirken.

aa. Die Frage nach der Rechtfertigung der Beschränkung des Verlagerungsverfahrens durch den Bundesrat und das EFD auf bestimmte hochwertige Gegenstände bildet nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Wenn Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB BV verbietet, dass die Vereinfachungen wesentlich in die Wettbewerbsverhältnisse eingreifen, dann bezieht sich dieses Verbot *in casu* ohnehin einzig auf die Branche, der die Beschwerdeführerin angehört. Denn nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der aus Art. 31 BV abgeleitete besondere Anspruch auf Gleichbehandlung von Wettbewerbsbeteiligten durch das Gemeinwesen nur unter Gewerbetreibenden. Als solche gelten lediglich direkte Konkurrenten, das heisst die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit gleichen Angeboten an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen ([BGE 121 I 132](#), 120 Ia 238). Der tragende Gedanke liegt darin, dass sich der Staat gegenüber den am freien Markt auftretenden Konkurrenten neutral zu verhalten hat. Daraus wird das Gebot der Wettbewerbsneutralität abgeleitet ([BGE 121 I 132](#), 120 Ia 237, 120 Ib 145; vgl. *Ernst Höhn / Klaus A. Vallender*, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern, Art. 41^{ter}, Rz. 3; vgl. auch *Xavier Oberson*, *Fiscalité et liberté économique*, in: *Problèmes actuels de droit économique* [Mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod], Basel/Frankfurt a. M. 1997, S. 343 ff.).

Der Bundesrat hat das EFD ermächtigt, ein vereinfachtes Erhebungsverfahren vorzusehen, wenn der Steuerpflichtige regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse aufweist (Art. 81 Bst. f. MWSTV). Die Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung wird nur erteilt, wenn der Steuerpflichtige in seinen periodischen Abrechnungen aufgrund seiner Umsätze von in Art. 1 Abs. 2 Bst. a Verlagerungsverordnung genannten Gegenständen regelmässig Vorsteuerüberschüsse von über Fr. 250 000.- ausweist (Art. 1

Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung). Nach der Verlagerungsverordnung ist der Vorsteuerüberschuss demzufolge beachtlich, wenn er die Grenze von Fr. 250 000.- übersteigt.

bb. Insofern gilt es nun darüber zu befinden, ob wesentlich in Wettbewerbsverhältnisse zwischen direkten Konkurrenten eingegriffen wird, falls die Beschwerdeführerin die Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung auf der Wareneinfuhr erhalte.

Zweifellos würden die Wettbewerbsverhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und den genannten Konkurrenten beeinflusst. Denn die Beschwerdeführerin wäre anders als ihre Gewerbegenossen nicht gehalten, bei der Wareneinfuhr Kapital in der Höhe der geschuldeten Einfuhrsteuer zu binden. Bei Fremdfinanzierung des Kapitals müssten die Konkurrenten dafür Schuldzinsen aufwenden. Sie wären daher regelmässig wohl um etwas mehr als die maximal 5% der geschuldeten Einfuhrsteuer (vgl. E. 4a bb hiervor) schlechter gestellt als die Beschwerdeführerin (vor allem deshalb, weil sie ihre Mittelbeschaffung für die Einfuhrsteuer gegebenenfalls zu einem höheren Satz als 5% zu verzinsen hätten). In diesem Ausmass wären sie im Wettbewerb mit der Beschwerdeführerin benachteiligt.

Allerdings werden die mit der Kapitalbindung und einer allfälligen Schuldverzinsung verbundenen Nachteile der direkten Konkurrenten der Beschwerdeführerin massgebend verringert, wenn sie von der Möglichkeit des Art. 71 Abs. 2 MWSTV Gebrauch machen und deshalb die Steuer erst am 60. Tag nach Rechnungsstellung durch die Eidgenössische Zollverwaltung zu bezahlen haben. Überdies entstünden ihnen bei Anwendung des Freipassverfahrens für Waren, die sie vorübergehend einführen und nicht in Gebrauch nehmen, abgesehen von allfälligen administrativen Mehraufwendungen für Zollformalitäten, keinerlei Nachteile (siehe E. 4a/bb).

Aufgrund dieser Überlegungen erweisen sich im Anwendungsfall des Verlagerungsverfahrens auf die Beschwerdeführerin die Auswirkungen von Art. 81 Bst. f MWSTV sowie der Verlagerungsverordnung (inkl. der Vorsteuerüberschuss-Limite von Fr. 250 000.-) auch auf die Wettbewerbsverhältnisse nicht als wesentlich im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. 1 UeB BV.

c. Eine Verletzung einer weiteren Vorschrift von Art. 8 UeB BV sowie eines übergeordneten, systemtragenden Grundprinzips der Mehrwertsteuer (Art. 41^{ter} BV) durch Art. 81 Bst. f MWSTV sowie durch die Verlagerungsverordnung ist nicht ersichtlich (der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass auch Art. 23 der 6. Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 17. Mai 1977 [77/388/EWG], ABl. 1977 Nr. L 145 S. 1, ein Verlagerungsverfahren vorsieht).

Art. 81 Bst. f MWSTV sowie die hier anwendbaren Bestimmungen der Verlagerungsverordnung erweisen sich daher für den vorliegenden Fall grundsätzlich als mit Art. 8 UeB BV sowie Art. 41^{ter} BV vereinbar.

5. Demnach bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für eine Bewilligung zum Verlagerungsverfahren erfüllt.

a. Umstritten ist, wie der Vorsteuerüberschuss gemäss Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung zu berechnen ist. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, mit der geschuldeten Steuer auf der Einfuhr

von Fr. 265 618.- sei die Vorsteuerlimite von Fr. 250 000.- übertroffen. Sie hält mithin dafür, die Einfuhrsteuerschuld stelle gleichzeitig den Vorsteuerüberschuss im Sinne von Art. 81 Bst. f MWSTV sowie der Verlagerungsverordnung dar. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, die Auslegung nach dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung, namentlich dessen Nebensatzes, führe zum Ergebnis, dass nur von der Belastung auszugehen sei, die bei der Einfuhr entstehe. Der Nebensatz gebe keinen Hinweis darauf, dass der Vorsteuerüberschuss mittels einer Differenzrechnung evaluiert werden soll. Sinn und Zweck der genannten Bestimmung sowie die Absicht des Gesetzgebers stünden zudem in klarem Widerspruch zu den Ansichten der ESTV. Die Verordnung über die Verlagerung der Steuerentrichtung sei aus der Erkenntnis heraus gestaltet worden, dass es aufgrund der Eigenheiten im Preziosenhandel gewissen Branchenzweigen nicht zuzumuten sei, hohe Geldbeträge bei der Eidgenössischen Zollverwaltung brachliegen zu lassen, welche dann mittels des Vorsteuerabzugs zu einem späteren Zeitpunkt in einem gewissen Umfang wieder zur Verrechnung oder zur Rückzahlung gebracht werden können. Ausschlaggebend zur Festlegung der bewilligungsrelevanten Betragshöhe von Fr. 250 000.-, welche einen Unternehmer zur Verlagerung berechtige, könne daher nicht eine Differenzrechnung, sondern vielmehr nur jene Auslage sein, mit welcher die unzumutbare Belastung tatsächlich verbunden sei, also die Abgabe bei der Einfuhr. Die Limite von Fr. 250 000.- sei nur auf den Import bezogen. Mit der Berechnungsart der ESTV werde der eigentliche Zweck der Verlagerungsverordnung vereitelt, weil sie nicht die geringste Aussagekraft über die Frage beinhalte, in welcher Höhe die Unternehmung bei der Zollabgabe auf der Einfuhr tatsächlich belastet werde.

Die ESTV hält entgegen, dass die Entgelte derjenigen Gegenstände, die nicht wieder steuerbefreit exportiert, sondern im Inland weitergeliefert werden, von der Bemessungsgrundlage für die massgebenden Vorsteuern in Abzug zu bringen seien.

b. aa. Die Delegationsnorm für die Verlagerungsverordnung stellt klar, dass das EFD ein vereinfachtes Verfahren vorsehen kann für bestimmte Steuerpflichtige, die regelmässig hochwertige Gegenstände *importieren und exportieren* und regelmässig beachtliche *Vorsteuerüberschüsse* aufweisen (Art. 81 Bst. f MWSTV). Ein Vorsteuerüberschuss entsteht, wenn in der Steuerabrechnung der Betrag der abzugsberechtigten Vorsteuer den Betrag der geschuldeten Steuer übersteigt. Vorsteuerüberschüsse werden vornehmlich von stark exportorientierten Steuerpflichtigen erzielt (vgl. *Jörg Bühlmann*, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 218; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 273 f. Rz. 1011).

Diese Kompetenz ausschöpfend hat das EFD mittels Verlagerungsverordnung Vereinfachungen festgehalten für den Steuerpflichtigen, der die entsprechenden Gegenstände *importiert und exportiert* (Art. 1 Abs. 2 Bst. a Verlagerungsverordnung) sowie in seinen periodischen Steuerabrechnungen regelmässig *Vorsteuerüberschüsse* (Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung) ausweist.

bb. Dem Begriff «Vorsteuerüberschuss» in der Verlagerungsverordnung ist keine andere Bedeutung zuzumessen als jenem in Art. 81 Bst. f MWSTV. Nur wenn in der periodischen Steuerabrechnung der Beschwerdeführerin die Summe der abzugsberechtigten Vorsteuern den von ihr geschuldeten Steuerbetrag übersteigt, erzielt sie einen Vorsteuerüberschuss. Der ESTV ist daher zuzustimmen, dass der Ermittlung des Vorsteuerüberschusses eine Differenzrechnung zugrunde liegt. Sowohl die wörtliche als auch die systematische (Verhältnis zu Art. 81 Bst. f MWSTV) Auslegung von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung verbietet daher, als Vorsteuerüberschuss einzig jenen Betrag anzunehmen, mit welchem die Beschwerdeführerin bei der Einfuhr belastet wird, wie sie geltend macht.

Die Beschwerdeführerin legt bei ihrer Interpretationsweise ein massgebliches Gewicht auf den Nebensatz von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung (Der Steuerpflichtige weist Vorsteuerüberschüsse aus, «die bei Entrichtung der Steuer auf der Einfuhr an die Eidgenössische Zollverwaltung den Betrag von Fr. 250 000.- pro Jahr übersteigen»). Daraus kann sie indessen nichts für ihren Standpunkt ableiten. Dieser Nebensatz umschreibt, in welchem Ausmass die Beschwerdeführerin Vorsteuerüberschüsse erzielen muss, damit sie zum Verlagerungsverfahren zugelassen werden kann. Mit der Wendung «bei Entrichtung der Steuer auf der Einfuhr» weist das EFD lediglich darauf hin, dass bei der Berechnung des Vorsteuerüberschusses von der Fiktion auszugehen ist, der Steuerpflichtige habe bei der Einfuhr der Ware die Einfuhrsteuer entrichtet, ansonsten diese ja nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden könnte und ein Vorsteuerüberschuss zum vornherein ausgeschlossen wäre. Eine andere *ratio legis* kann diesem Nebensatz nicht zukommen. Dem allgemein anerkannten Begriff «Vorsteuerüberschuss» vermag er jedenfalls nicht einen neuen Sinn zu verleihen.

c. Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, gemäss Sinn und Zweck der genannten Bestimmung sowie nach der Absicht des Gesetzgebers sei die Limite von Fr. 250 000.- nur auf den Import bezogen, dringt nicht durch.

Wie bereits erwähnt, soll das Verlagerungsverfahren nur solchen Steuerpflichtigen zugänglich gemacht werden, die regelmässig hochwertige Gegenstände *importieren und exportieren* (Art. 81 Bst. f MWSTV und Art. 1 Abs. 2 Bst. a Verlagerungsverordnung) und dabei Vorsteuerüberschüsse von über Fr. 250 000.- erzielen (vgl. auch Kommentar EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, S. 64, ad Art. 81 Bst. f). Wenn also - wie die Beschwerdeführerin vorgibt - der Zweck des Verlagerungsverfahrens in der Verhinderung von Kapitalbindung sein soll, dann nur deshalb, weil der betroffene Steuerpflichtige die anlässlich der Einfuhr zu entrichtende Steuer später, das heisst nach Einreichung seiner Steuerabrechnung, ohnehin in Form von Vorsteuerüberschüssen erstattet erhielte (Art. 39 Abs. 1 MWSTV). Damit der Steuerpflichtige jedoch überhaupt Vorsteuerüberschüsse erzielt, muss er einen gewichtigen Teil der Importe in irgendeiner Form wieder ausführen. Die Wiederausfuhr zumindest eines wesentlichen Teils der importierten Waren ist zwingende Voraussetzung zur Erzielung eines Vorsteuerüberschusses und mithin für die Bewilligung des Verlagerungsverfahrens. Insofern verkennt die Beschwerdeführerin im wesentlichen, dass es nicht lediglich auf die Belastung bei der Einfuhr ankommen kann. Vielmehr können die Vorsteuerüberschüsse nur ermittelt werden, wenn bei der Berechnung sämtliche in der periodischen Steuerabrechnung auszuweisenden

Aktivitäten mitberücksichtigt werden (vgl. Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung). Wäre einzig auf die Belastung bei der Einfuhr abzustellen, dann hätte die ESTV allen Steuerpflichtigen, die Waren mit einer Einfuhrsteuerbelastung von über Fr. 250 000.- importieren (und die anderen Voraussetzungen erfüllen), das Verlagerungsverfahren ebenfalls zu bewilligen, unabhängig davon, ob diese überhaupt einen Vorsteuerüberschuss erzielen oder nicht. Denn auch diese Steuerpflichtigen sehen sich mit einer Kapitalbindung konfrontiert im Umfang der geschuldeten Einfuhrsteuer bis zum Zeitpunkt, in dem sie diese als Vorsteuer abziehen können. Eine derartige Sinngebung der Verlagerungsverordnung widerspräche allerdings klarerweise der Delegationsnorm, die voraussetzt, dass der Steuerpflichtige entsprechende Gegenstände regelmässig importiert und exportiert sowie dabei regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse aufweist (Art. 81 Bst. f MWSTV). Demnach führt die teleologische Auslegung von Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung zu keinem anderen Ergebnis.

d. Zur Berechnung des Vorsteuerüberschusses ist daher von der durch den Steuerpflichtigen gesamthaft geschuldeten Steuer die anrechenbare Vorsteuer auf Eingangsleistungen (z. B. Einfuhren von Gegenständen) sowie auf Investitionen und Betriebsmitteln in Abzug zu bringen. Nur wenn der Überschuss den Betrag von Fr. 250 000.- übersteigt, kann das Verlagerungsverfahren bewilligt werden. Bilden wie im vorliegenden Fall Zahlen aus dem Jahre 1994, das heisst aus dem zeitlichen Geltungsbereich der Warenumsatzsteuer, Grundlage für die Beurteilung des Gesuchs um Steuerentrichtung im Verlagerungsverfahren, sind sie auf die Verhältnisse im Mehrwertsteuerrecht zu übertragen.

Nach eigenen Angaben (Fragebogen vom 30. Dezember 1994) erzielte die Beschwerdeführerin im Jahre 1994 einen Inlandumsatz von Fr. 386 699.- (dieser Betrag entspricht in etwa jenem gemäss den Warenumsatzsteuer-Abrechnungen 1994). Die darauf lastende Mehrwertsteuer belief sich somit auf Fr. 25 135.-. Davon ist die Steuer, die auf den Wareneinfuhren desselben Jahres lasten würde, als Vorsteuer in Abzug zu bringen (Fr. 4 086 434.- x 6,5% = Fr. 265 618.-), was einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 240 483.- ergibt. Als Vorsteuer könnte weiter die auf den Investitionen und Betriebsmitteln lastende Steuer abgezogen werden. Erforderlich wäre daher eine entsprechende Vorsteuerlast von mindestens Fr. 9517.- (Fr. 250 000.- ./ Fr. 240 483.-), damit die Beschwerdeführerin die Vorsteuerüberschuss-Limite von Fr. 250 000.- übertreffen würde. Da die Steuer auf Investitionen und Betriebsmitteln im Warenumsatzsteuerrecht nicht abzugsberechtigt war, musste sie in den Warenumsatzsteuer-Abrechnungen auch nicht gesondert ausgewiesen werden. Infolgedessen kann sie für den vorliegenden Fall auch nicht mit rechtsgenügender Genauigkeit ermittelt werden. Dass im Jahre 1994 die auf Betriebsmitteln und Investitionen der Beschwerdeführerin lastende Vorsteuer betragsmässig Fr. 9517.- übertroffen hatte, ist jedoch auszuschliessen. Denn in den Folgejahren betrug laut den Mehrwertsteuer-Abrechnungen der Beschwerdeführerin die jährliche Steuer auf Investitionen und Betriebsmitteln lediglich Fr. 3064.20 (1995) bzw. Fr. 3275.95 (1996). Es darf daher ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass es sich im Jahre 1994 nicht wesentlich anders verhielt. Demzufolge weist die Beschwerdeführerin für das Jahr 1994 den erforderlichen Vorsteuerüberschuss von über Fr. 250 000.- nicht auf und die ESTV hat deren

Gesuch um Steuerentrichtung im Verlagerungsverfahren zu Recht abgewiesen. Der ablehnende Entscheid der Verwaltung rechtfertigt sich um so mehr, als dass die Beschwerdeführerin gemäss eigenen Abrechnungen auch in den Jahren 1995 (Fr. 22 257.05) und 1996 (Fr. 5899.65) keine Vorsteuerüberschüsse von über Fr. 250 000.- aufweisen konnte, das geltende Recht als Voraussetzung für das Verlagerungsverfahren indessen vorschreibt, der Steuerpflichtige habe *regelmässig* Vorsteuerüberschüsse in diesem Umfang auszuweisen (Art. 81 Bst. f MWSTV und Art. 1 Abs. 2 Bst. b Verlagerungsverordnung).

6. Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Der Verband der Schweizerischen Edelsteinbranche habe der Verwaltung eine mögliche Variante vorgestellt, die zur Berechnung des bewilligungsrelevanten Betrages von Fr. 250 000.- dienen sollte. Diese Berechnungsart sei in der Folge weder in Gesprächen mit verschiedenen Beamten noch im Korrespondenzwechsel oder zu einem anderen Zeitpunkt je in Frage gestellt worden. Die ESTV habe die Steuererhebung auf den Wert der in der Schweiz ausgeführten Be- und Verarbeitung in ihr Formular aufgenommen, was einzig den Schluss zuliesse, dass diese Steuer zum gesamten Vorsteuerüberschuss hinzugezählt werden solle. Mit diesem Verhalten habe die ESTV durch konkludentes Handeln die Auskunft erteilt, dass sie den Vorschlägen des Verbandes folgt, insbesondere dass sie die Steuer auf dem Wert der in der Schweiz ausgeführten Be- und Verarbeitungen in die Gesamtrechnung miteinbeziehe.

a. Das in Art. 4 BV enthaltende Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Der Vertrauensschutz bedarf allerdings zunächst eines Anknüpfungspunktes. Es muss ein Vertrauenstatbestand, das heisst eine Vertrauensgrundlage, vorhanden sein (vgl. [BGE 118 Ia 254](#), 117 Ia 285, 116 Ib 187, 115 Ia 18, vgl. auch [BGE 119 Ib 409](#); *Arthur Haefliger*, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; *Ulrich Häfelin / Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1993, S. 119 ff. Rz. 525 ff.; *René A. Rhinow / Beat Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel / Frankfurt am Main 1990, S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; *Beatrice Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel / Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

b. Anders als in der vom Verband der Schweizerischen Edelsteinbranche seinerzeit vorgeschlagenen Berechnungsart macht die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren geltend, die Vorsteuerüberschuss-Limite von Fr. 250 000.- beziehe sich nur auf den Import. Zur Berechnung des Vorsteuerüberschusses sei lediglich von der Belastung auszugehen, die bei der Einfuhr entsteht.

Aus der vom Verband der Schweizerischen Edelsteinbranche vorgeschlagenen Berechnungsart kann die Beschwerdeführerin demnach nichts für ihren Standpunkt ableiten. Die Beamten der ESTV hätten aus der vorgeschlagenen Variante des Verbandes gar nicht, auch nicht in guten Treuen, schliessen können und müssen,

der Vorsteuerüberschuss sei so zu berechnen, wie die Beschwerdeführerin nunmehr geltend macht. Insofern war es der ESTV im massgeblichen Zeitpunkt unmöglich, die Berechnungsart der Beschwerdeführerin «in Frage zu stellen». Die Beschwerdeführerin kann sich demzufolge zum vornherein nicht auf das Verhalten der Beamten, das heisst deren «Nichttätigwerden», berufen, wie sie geltend macht. Es mangelt bereits an der für den Vertrauensschutz unabdingbaren Vertrauensgrundlage. Somit kann offenbleiben, ob die Beamten in der vorliegenden Konstellation überhaupt durch konkludentes Verhalten, das heisst durch Nichtreagieren auf den Berechnungsvorschlag des Verbandes, den Vertrauensschutz hätten auslösen können. Ebenfalls nicht zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen des Gutgläubensschutzes kumulativ erfüllt sind, beispielsweise ob sich das Verhalten der Behörde (Nichtreagieren auf eine Verbandseingabe) auf eine genügend konkrete Situation, mithin auf die Beschwerdeführerin, bezogen hatte.

7. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

[57] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3003 Bern.

JAAC 62.83 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. März 1998

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1998
Année	
Anno	
Band	62
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 049

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.