

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_683/2020**

**Urteil vom 1. Dezember 2020**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Donzallaz, Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Anton Hidber,

*gegen*

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

Gegenstand

Mehrwertsteuern, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 23. Juni 2020 (A-2950/2019).

### **Erwägungen:**

**1.**

**1.1.** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat statutarischen Sitz in B. \_\_\_\_\_/SG und bezweckt den Handel mit Brillen und Kontaktlinsen. Ihre Geschäftslokaltäten befinden sich unweit der Grenze zu Österreich. Sie ist seit dem 11. Mai 2016 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen und rechnet nach der effektiven Methode ab.

**1.2.** Zusammen mit der Quartalsabrechnung Q01/2018 liess die Steuerpflichtige der ESTV am 16. Mai 2018 ein Schreiben zukommen, das auszugsweise wie folgt wiedergegeben werden kann (Kürzungen durch das Bundesgericht) :

"Wie (...) mitgeteilt, haben wir uns entschieden, ab Januar 2018 die Inlandeinkäuferinnen und -käufer genau gleich zu behandeln wie der Staat den Währungstourismus beim Grenzübertritt am Zoll behandelt. Wir verzichten auf das Einkassieren der MWST bis zu einem Einkaufsbetrag von Fr. 300.--. In dieser Angelegenheit ist das Verhalten des Bundes unseres Erachtens nichts anderes als eine Subventionierung des Einkaufstourismus und gleichzeitig eine Abstrafung der im Inland einkaufenden Kundschaft. Diese Ungleichbehandlung (...) stellt eine grobe Benachteiligung des heimischen Gewerbes mit all seinen Folgen bis hin zum Arbeitsplatzverlust dar. Ohne gegenteilige Nachricht innert zehn Tagen setzen wir Ihr Einverständnis voraus.

Den Umsatz der nicht eingezogenen MWST von 7,7% für Einkäufe bei uns bis zu einem Warenwert von Fr. 300.-- haben wir im Feld 221 abgezogen."

Aus der Quartalsabrechnung ging im Feld 221 ein nicht versteuerter Betrag von Fr. 116'453.-- hervor, dies bei versteuerten Umsätzen von Fr. 719'967.--. Im Gegenzug ermässigte die Steuerpflichtige ihre Vorsteuern proportional um Fr. 4'143.55.

**1.3.** Mit Ergänzungsabrechnung vom 11. Juni 2018 erhob die ESTV den Betrag von Fr. 8'980.20 (was weitgehend auf die Nachbelastung von 7,7 Prozent auf Fr. 116'453.-- zurückzuführen war). Die Steuerpflichtige bestritt die Nachbelastung und ersuchte um Erlass einer anfechtbaren Verfügung. Diese erging am 19. November 2018. Die ESTV stellte darin fest, dass die Steuerpflichtige gehalten sei, die Inlandleistungen mit dem massgebenden Steuersatz abzurechnen; auf die Steuerbefreiung gemäss Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 könne sie sich nicht berufen. Die dagegen gerichtete Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 13. Mai 2019).

**1.4.** Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Bundesverwaltungsgericht, das die Beschwerde mit Entscheid A-2950/2019 vom 23. Juni 2020 abwies. Die Begründung ging im Wesentlichen dahin, dass das Mehrwertsteuergesetz von 2009, an welches das Gericht gemäss Art. 190 BV gebunden sei, in Bezug auf die Erhebung der Inlandsteuer keine Wertfreigrenze vorsehe. Für eine analoge Anwendung von Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 bleibe kein Raum (E. 3.1.2). Die angeblich fehlende Vereinbarkeit von Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 (in Verbindung mit dem Verordnungsrecht) mit dem übergeordneten Recht wäre zu prüfen, soweit im individuell-konkreten Fall ein Entscheid ergangen wäre, was aber nicht zutrefte (E. 3.2.1). Mit dem Erlass von Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 habe der Gesetzgeber auf ein prozessökonomisches Veranlagungsverfahren bei der Einfuhr von Gegenständen hinwirken wollen. Vergleichbare Gründe für eine Wertfreigrenze im Bereich der Inlandsteuer fehlten. Weder bestehe Raum für eine Lückenfüllung, noch sei, so das Bundesverwaltungsgericht, das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) verletzt. Ebenso wenig wirke sich die Rechtslage diskriminierend aus (Art. 14 EMRK; E. 3.2.2) oder verstosse sie gegen die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV; E. 3.2.3). Das Anliegen werde im Übrigen in den Eidgenössischen Räten seit Jahren kontrovers diskutiert (E. 3.3).

**1.5.** Mit Eingabe vom 31. August 2020 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Die Steuerpflichtige begründet ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, dass wirtschaftliche Waffengleichheit herzustellen sei, indem Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 in Verbindung mit dem Verordnungsrecht derart gehandhabt werde, dass keine Benachteiligung des inländischen Gewerbes eintrete.

**1.6.** Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen, insbesondere von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG), abgesehen.

## 2.

**2.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**2.2.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 88** E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239** E. 2 S. 241).

**2.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 114** E. 2.1 S. 118).

## 3.

**3.1.** Dem Bundesgericht ist aufgetragen, Streitigkeiten wegen Verletzung von Bundesrecht zu beurteilen (Art. 189 Abs. 1 lit. a BV). Im Anschluss daran konkretisiert Art. 82 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) die Zuständigkeiten des Bundesgerichts im hier interessierenden öffentlich-rechtlichen Bereich. Diese erstrecken sich auf die Beurteilung von Beschwerden gegen Entscheide in Angelegenheiten des öffentlichen Rechts (Rechtsanwendungskontrolle; lit. a), gegen *kantonale oder kommunale* Erlasse (Rechtsetzungskontrolle; lit. b) und betreffend die politische Stimmberechtigung der Bürger und Bürgerinnen sowie betreffend Volkswahlen und -abstimmungen (Stimmrechtskontrolle; lit. c; Urteil 2C\_616/2020 vom 7. August 2020 E. 3.1).

**3.2.** Die *hauptfrageweise* Rechtsetzungskontrolle von *Akten der Bundesversammlung* (Bundesgesetze, Bundesbeschlüsse) und des Bundesrates (Rechtsverordnungen) ist dem Bundesgericht benommen, es sei denn, das Gesetz sehe etwas Anderes vor (Art. 189 Abs. 4 BV; **BGE 145 I 207** E. 1.5 S. 213). Demgegenüber ist das Bundesgericht berechtigt, Bundesgesetze *vorfrageweise* (im konkreten Anwendungsfall, inzident) auf ihre Verfassungskonformität bzw. eidgenössische Rechtsverordnungen auf ihre Gesetzes- und Verfassungskonformität zu überprüfen (**BGE 139 II 460** E. 2.1-2.3 S. 462 f.; Urteil 2C\_616/2020 vom 7. August 2020 E. 3.2). Anders als eidgenössische Rechtsverordnungen sind die Bundesgesetze und das Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden aber in jedem Fall massgebend (Art. 190 BV), selbst wenn sie sich als verfassungswidrig erweisen sollten.

Es herrscht ein Anwendungsgebot (Urteil 9C\_737/2019 vom 22. Juni 2020 E. 4.4, zur Publ. vorgesehen; **BGE 144 I 340** E. 3.2 S. 345 f.; **144 V 184** E. 5.2 S. 193 f.), nicht aber ein Prüfungsverbot (**BGE 144 II 147** E. 7.2 S. 164 f.). Das Bundesgericht kann bei festgestellter Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes lediglich den Bundesgesetzgeber einladen, die fragliche Gesetzesbestimmung zu ändern (sog. "Appellentscheid"; **BGE 144 II 147** E. 7.2 S. 165).

### 3.3.

**3.3.1.** Gemäss Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 ist die Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von *unbedeutendem Wert* oder mit geringfügigem Steuerbetrag von der Einfuhrsteuer befreit (Halbsatz 1). Im Nachgang zu Art. 53 Abs. 1 lit. a Halbsatz 2 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Verordnung vom 2. April 2014 über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (SR 641.204; nachfolgend "EinfV 2014") erlassen. Diese ist am 1. Juli 2014 in Kraft getreten (AS 2014 987).

**3.3.2.** Hier von Bedeutung ist Art. 1 lit. c EinfV 2014, wonach Waren des nichtkommerziellen Reiseverkehrs (Art. 16 Abs. 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG; SR 631.0]; hinten E. 3.3.4) bis zu einem Gesamtwert von Fr. 300.-- pro Person *von der Einfuhrsteuer befreit* sind. Die Wertfreigrenze nach Art. 1 lit. c EinfV 2014 wird der reisenden Person nur einmal täglich und ausschliesslich für Gegenstände gewährt, die sie zu ihrem privaten Gebrauch oder zum Verschenken einführt (Art. 2 Abs. 1 EinfV 2014). Übersteigt der Gesamtwert der Gegenstände Fr. 300.-- pro Person, so ist die ganze eingeführte Menge steuerpflichtig (Art. 2 Abs. 2 EinfV 2014). In ähnlicher Weise besteht auch Zollfreiheit (Art. 65 Abs. 1 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV; SR 631.01]). Die Zoll- und die Einfuhrsteuerfreiheit sind verwaltungsökonomisch motiviert. Sie sollen der Vereinfachung des nichtkommerziellen Reiseverkehrs dienen, da der Aufwand und die Erhebung der (geringfügigen) Steuer in einem Missverhältnis zu ihrem Ertrag stünde (Regine Schluckebier, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Handkommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N. 3 zu Art. 53; *dies.*, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2015, N. 5 zu Art. 53 MWSTG). Mit der Wertfreigrenze von Fr. 300.-- soll die Verwaltung wirksam entlastet werden (Andreas Matti, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Kommentar ZG, 2009, N. 2 zu Art. 16 ZG).

**3.3.3.** Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Da die Mehrwertsteuer als *allgemeine* Verbrauchssteuer angelegt ist (Art. 130 Abs. 1 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG 2009), ist die objektive Steuerpflicht (Art. 18 ff. MWSTG 2009) praxisgemäss weit (**BGE 142 II 488** E. 2.3.1 S. 492), die Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht (Art. 21 MWSTG 2009) eng (**BGE 138 II 251** E. 2.3.3 S. 255) und die Option im objektiven Sinn (Art. 22 MWSTG 2009) eher weit (**BGE 140 II 495** E. 2.3.4 S. 500 f.) auszuliegen. Eine analoge Ausnahme wie sie mit Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG für die Einfuhrsteuer gilt, besteht für die Inlandsteuer nicht. Gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG 2009 wird die Inlandsteuer vom "tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet", was nach dem Gesagten keinen Interpretationsspielraum zulässt. Anders verhält es sich lediglich aufgrund von Art. 23 Abs. 5 MWSTG 2009. Danach hat das EFD die Bedingungen zu regeln, unter denen Inlandlieferungen *zwecks Ausfuhr* im Reiseverkehr von der Steuer befreit sind. Das EFD ist diesem Auftrag nachgekommen mit der Verordnung vom 24. März 2011 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (SR 641.202.2; nachfolgend: "AusfV 2011"). Grundvoraussetzung dieser Befreiung von der Inlandsteuer ist unter anderem, dass der Abnehmer oder die Abnehmerin im Inland keinen Wohnsitz hat (Art. 1 lit. c) und der Preis der Gegenstände je Ausfuhrdokument und Abnehmer oder Abnehmerin mindestens 300 Franken (mit Einschluss der Mehrwertsteuer) beträgt (Art. 1 lit. b AusfV 2011).

**3.3.4.** Die genannten Ausnahmen aufgrund der beiden Verordnungen sind ausdrücklich auf Gegenstände des Reiseverkehrs beschränkt. Als Waren des Reiseverkehrs gelten die Waren, die jemand auf einer Reise über die Zollgrenze mitführt oder bei der Ankunft aus dem Ausland in einem inländischen Zollfreiladen erwirbt, ohne dass sie für den Handel bestimmt sind (Art. 16 Abs. 2 ZG in der Fassung vom 17. Dezember 2010, in Kraft seit 1. Juni 2011 [AS 2011 1743; BBI 2010 2169]). Auf Vorgänge, die sich im Inland abspielen und mit keinem Grenzübertritt verbunden sind, finden die beiden Verordnungen folglich keine Anwendung.

## 4.

**4.1.** Die Steuerpflichtige scheint sich der geschilderten Rechtslage bewusst zu sein und spricht von einer "beinahe unmöglichen Aufgabe", die sie sich gesetzt habe. Sie ersucht um Gleichbehandlung mit dem Einfuhr-Reiseverkehr, wo aufgrund von Art. 1 lit. c EinfV 2014 eine Wertfreigrenze von Fr. 300.-- herrscht. Die heutige Rechtslage führe zu einer nicht hinzunehmenden Marktverzerrung, die sich insbesondere im grenznahen Bereich bemerkbar mache. Die Steuerpflichtige hält an ihrer bereits im unter- und im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Rüge fest, wonach Art. 1 lit. c EinfV 2014 mit Art. 8 Abs. 1 BV nicht vereinbar und daher nicht anzuwenden sei.

### 4.2.

**4.2.1.** Die Vorinstanz hat die Beschwerde unter dem Gesichtspunkt geprüft, ob Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 (bzw. die Wertfreigrenze gemäss Art. 1 lit. c EinfV 2014) auf Inlandlieferungen analog anzuwenden

sei. Im bundesgerichtlichen Verfahren wird nicht restlos klar, ob die Steuerpflichtige an diesem rechtlichen Standpunkt festhält. Vor Bundesgericht spricht sie mehrfach davon, dass Art. 1 lit. c EinfV 2014 verfassungswidrig sei, da er gegen das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot verstosse. So oder anders geht die Argumentation dahin, dass "Waffengleichheit" herzustellen sei.

**4.2.2.** Die Vorinstanz ist der Ansicht, die angeblich fehlende Vereinbarkeit von Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 (in Verbindung mit dem Ordnungsrecht) mit dem übergeordneten Recht wäre zu prüfen, soweit im individuell-konkreten Fall ein Entscheid ergangen wäre, was aber nicht zutrefte (vorne E. 1.4). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Ergänzungsabrechnung vom 11. Juni 2018 (vorne E. 1.3) zulässigerweise vorbringen durfte, die betreffende Nachbelastung sei bundesrechtswidrig, da im Bereich der Lieferung von Gegenständen "in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag" (so Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009) mit ungleichen Ellen gemessen werde und sie somit verfassungswidrig benachteiligt werde gegenüber Konkurrenten im grenznahen Ausland. Dieser Einwand ist an sich nachvollziehbar, wirkt die Ungleichbehandlung sich für die grenznahen inländischen Gewerbebetriebe doch anerkanntermassen nachteilig aus. Die Vorinstanz hat auf die politischen Vorstösse verwiesen, die in diesem Bereich auf eidgenössischer Ebene eingereicht wurden (auch dazu vorne E. 1.4). Zumindest auf kurze Sicht dürfte sich an der Ungleichbehandlung nichts ändern. So kann namentlich dem bundesrätlichen Vorentwurf vom 19. Juni 2020 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und der Mehrwertsteuerverordnung keine entsprechende Regelung entnommen werden.

**4.2.3.** Das gemäss Art. 190 BV massgebende Bundesgesetz (vorne E. 3.2) sieht für die "Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag" eine Steuerbefreiung vor, nicht aber für die Inlandsteuer (vorne E. 3.3.3). Insoweit ist eine unterschiedliche Behandlung von Inland- und Einfuhrsteuer durch den Gesetzgeber verbindlich vorgegeben. Die von der Steuerpflichtigen beanstandete Regelung in Art. 1 lit. c EinfV 2014 führt die in Art. 53 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 angelegte Ordnung aus, wobei festzuhalten ist, dass im Gesetz der Grundsatz, nicht aber die Höhe der Wertfreigrenze bestimmt wird. Das Bundesgericht kann überprüfen, ob das EFD bei der Festlegung dieser Grenze Gesetz und Verfassung respektiert hat (vorne E. 3.2). Dabei kommt dem EFD jedoch ein Ermessensspielraum zu, in welchen das Bundesgericht nicht ohne Not eingreift. Die blosse Zweckmässigkeit der getroffenen Anordnung entzieht sich der bundesgerichtlichen Kontrolle. Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, sich zur Sachgerechtigkeit einer Ordnungsbestimmung etwa in politischer oder wirtschaftlicher Hinsicht zu äussern (**BGE 146 II 56** E. 6.2.2 S. 63 f.).

**4.2.4.** Unter Berücksichtigung dieser Aspekte erscheint die beschränkt auf den nichtkommerziellen Reiseverkehr verordnete Wertfreigrenze von Fr. 300.-- vor dem Hintergrund von Art. 8 Abs. 1 BV noch als vertretbar. Auch in Art. 1 lit. b AusfV 2011 hat das EFD den Grenzbetrag auf Fr. 300.-- festgelegt, sodass das System insofern in sich geschlossen ist. Es ist nicht zu übersehen, dass es einen Konflikt gibt zwischen den Erhebungsgrundsätzen der Wettbewerbsneutralität und der Verfahrensökonomie (Art. 1 Abs. 3 lit. a und b MWSTG 2009; Urteil 2C\_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.5; zum vorrevidierten Recht: **BGE 124 II 193** E. 8a S. 211). Der Steuerbetrag auf den Fr. 300.-- (Fr. 23.10 beim Normalsatz) ist zwar nicht gerade vernachlässigbar, aber auch nicht derart hoch, dass die resultierende Wettbewerbsverzerrung als übermässig bezeichnet werden müsste. Umgekehrt erscheint der Verwaltungsaufwand zur Erhebung eines solchen Steuerbetrags als hoch. Angesichts des legitimen Ziels, diesen Verwaltungsaufwand zu begrenzen, und des Ermessensspielraums, der dem EFD zusteht (vorne E. 4.2.3), kann die Freigrenze von Fr. 300.-- nicht als gesetzes- oder verfassungswidrig bezeichnet werden.

**4.3.** Zur Frage, ob die von der Steuerpflichtigen vorgenommene Korrektur der Vorsteuer um Fr. 4'143.55 (vorne E. 1.2) zu beheben sei, liegt im bundesgerichtlichen Verfahren keine Rüge vor. Darauf ist nicht weiter einzugehen (Art. 107 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

## 5.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Der Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### Demnach erkennt das Bundesgericht:

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

#### 3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Dezember 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher