Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.566/2003 /bie

Urteil vom 9. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
X._____ AG, Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Oberzolldirektion,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Eidgenössische Zollrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Zollnachlass,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 28. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in Z._____ widmet sich unter anderem der Entwicklung, Herstellung, Konfektionierung und dem Vertrieb von Seilen, Geflechten, Gurten und anderen technischen Textilien. In der Zeit von Juli bis Oktober 2001 meldete sie mehrere Einfuhrsendungen Gurten aus Ungarn zum Normaltarif zur Verzollung an. Nachdem sie festgestellt hatte, dass diese Sendungen aus präferentiellen Gründen zollbefreit gewesen wären, stellte sie in der Folge Gesuche um Zollrückerstattung, die als Beschwerden behandelt, aber abgewiesen wurden, weil die entsprechenden Fristen verpasst bzw. die formellen Voraussetzungen für eine Zollbefreiung nicht erfüllt waren.
B.
Am 28. Januar 2002 ersuchte die X._____ AG die Eidgenössische Oberzolldirektion um Zollerlass für den Zollbetrag von Fr. 92'153.95. Die Oberzolldirektion wies das Gesuch am 4. Juni 2002 ab. Die X._____ AG führte dagegen Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission, welche die Beschwerde am 28. Oktober 2003 abwies.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 24. November 2003 an das Bundesgericht beantragt die X._____ AG sinngemäss die Aufhebung des Entscheides der Zollrekurskommission sowie die Gewährung des Zollerlasses. Zur Begründung beruft sie sich im Wesentlichen darauf, die fraglichen Verzollungen beruhten auf einem Versehen, wobei heute an sich unbestritten sei, dass die Einfuhren zollbefreit gewesen wären, und die verfügte Zollbelastung wirke sich für die X._____ AG existenzbedrohend aus.

Die Oberzolldirektion schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Zollrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 99 Abs. 1 lit. g OG ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig gegen Verfügungen über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben. Der dieser Regelung zu Grunde liegende Gedanke ist, dass den Verwaltungsbehörden dabei Ermessen oder zum Mindesten ein sehr weiter Beurteilungsspielraum zusteht, welcher der Verwaltungsgerichtsbarkeit entzogen bleiben soll (vgl. BBl 1965 II 1265, insbes. S. 1268 und 1313). Somit steht es dem Bundesgericht prinzipiell nicht zu, über den Erlass von Abgaben zu befinden. Allerdings betrachtet das Zollrecht den Zollerlass als einen Rechtsanspruch des Zahlungspflichtigen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (vgl. Remo Arpagaus, Das schweizerische Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Das Schweizerische Bundesverwaltungsrecht, Basel/Genf/München 1999, Rz. 97; Ernst Blumenstein, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, Bern 1931, S. 44 f.). Daher sind Erlassverfügungen nach Art. 127 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG; SR 631.0) der Verwaltungsgerichtsbeschwerde in Ausnahme zu Art. 99 Abs. 1 lit. g OG unterworfen (BBl 1965 II 1313; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts 2A.601/1999 vom 18. April 2000, E. 5b/bb), weshalb sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde als zulässig erweist.
2.
2.1 Beim Zoll handelt es sich um eine indirekte Steuer auf dem grenzüberschreitenden Warenverkehr. Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt grundsätzlich der Zollpflicht (vgl. Art. 1 Abs. 1 ZG). Dazu gehören gemäss Art. 1 Abs. 2 ZG die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze, die Zollmeldepflicht (vgl. Art. 6 ff. ZG), sowie die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben, die Zollzahlungspflicht (vgl. Art. 10 ff. ZG; Arpagaus, a.a.O. Rz. 10 ff.).
2.2 Die zu entrichtenden Einfuhrzölle bemessen sich nach dem in Art. 21 ZG vorgesehenen Zolltarif (vgl. das Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 [ZTG; SR 632.10]). Dabei sind alle Wareneinfuhren nach dem Generaltarif zu verzollen unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen namentlich aus Staatsverträgen (Art. 1 ZTG und Art. 14 Ziff. 1 ZG). Eine solche Ausnahme gilt insbesondere für Zollpräferenzen, die gestützt auf ein Freihandelsabkommen bei der Einfuhr von Ursprungswaren gewährt werden (vgl. dazu etwa Arpagaus, a.a.O., Rz. 111; René Rhinow, in Kommentar aBV, Rz. 63 zu Art. 28). Art. 4 des Abkommens vom 29. März 1993 zwischen den EFTA-Staaten und Ungarn (SR 0.632.314.181) bestimmt in diesem Sinne, dass Ursprungserzeugnissen der Vertragsstaaten grundsätzlich eine Präferenzzollbehandlung zu gewähren ist. Die Begünstigung wird bei der Einfuhr gewährt, sofern eine Warenverkehrsbescheinigung EUR.1 vorgelegt wird (Art. 16 Abs. 1 des Protokolls B in der Fassung gemäss dem Anhang zum Beschluss Nr. 3/1997 des Gemischten Ausschusses zur Änderung des Protokolls B [SR 0.632.314.181.1]; vgl. zur Warenverkehrsbescheinigung EUR.1 das Urteil des Bundesgerichts 2A.461/2003 vom 20. Januar 2004, E. 2.2). Diese Bescheinigung wird von den Zollbehörden des Ausfuhrlandes auf schriftlichen Antrag ausgestellt (Art. 17 Abs. 1 des Protokolls B). Ausnahmsweise kann sie nach der Ausfuhr errichtet werden, insbesondere dann, wenn sie infolge eines Irrtums, eines unverschuldeten Versehens oder besonderer Umstände bei der Ausfuhr nicht errichtet worden ist (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Protokolls B).
2.3 Das Zollgesetz kennt verschiedene Arten der Zollabfertigung: So gibt es insbesondere neben der endgültigen Abfertigung die provisorische Verzollung für Waren, deren endgültige Abfertigung im Zeitpunkt der Anmeldung zur Einfuhr nicht tunlich erscheint (Art. 40 ZG). Fehlen daher massgebliche Unterlagen im Zeitpunkt der Einfuhr, fehlt namentlich der Beleg für die Berechtigung einer Zollpräferenz, kann die provisorische Verzollung beantragt und dürfen die erforderlichen Dokumente innerhalb einer von der Verwaltung bestimmten Frist nachgereicht werden (vgl. Art. 68 Abs. 2 der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [ZV; SR 631.01]). Besondere Bedeutung kommt der provisorischen Abfertigung bei Präferenzansprüchen zu, da das schweizerische Zollrecht die nachträgliche Präferenzverzollung für Waren nicht zulässt, die bereits aus der Zollkontrolle entlassen worden sind (vgl. Art. 49 Abs. 2 ZV sowie Art. 20 der Verordnung vom 3. Februar 1999 über die Zollabfertigung mit elektronischer Datenübermittlung [ZEDV; SR 631.071]; Arpagaus, a.a.O., Rz. 172 f., insbes. Fn. 529).
2.4 Nach Art. 29 ff. ZG unterliegt ein Zollmeldepflichtiger besonderen gesetzlichen Mitwirkungspflichten. Er hat namentlich alle Massnahmen zu treffen, die nach Gesetz und Verordnung zur Durchführung der Zollkontrolle und Feststellung der Zollzahlungspflicht erforderlich sind (Art. 29 Abs. 1 ZG). Dazu muss er eine Zolldeklaration abgeben (Art. 31 ZG), für deren Richtigkeit er einzustehen hat; denn es gehört zum Wesen der

schweizerischen Zollordnung, dass der Zollkontrollpflichtige unter eigener Verantwortlichkeit bei der Veranlagung mitwirkt (Selbstveranlagungsprinzip; Art. 31 Abs. 1 ZG; Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2000 vom 7. Februar 2001, E. 2c, in ASA 70, 330; vgl. auch das Urteil 2A.461/2003 vom 20. Januar 2004, E. 2.3; Arpagaus, a.a.O., Rz. 21 ff. und 147 f.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 426 f.). Daraus ergeben sich hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht für den gestellten Abfertigungsantrag. Insbesondere hat der Pflichtige selber eine allfällige Präferenzbehandlung geltend zu machen.

3.

3.1 Art. 127 ZG regelt den so genannten Zollnachlass, mit dem eine rechtskräftig feststehende Zollschuld erlassen wird. Abgesehen von den hier nicht interessierenden besonderen Gründen von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1-3 ZG sieht Ziff. 4 derselben Bestimmung einen allgemeinen Auffangtatbestand als Härteklausel vor (dazu Arpagaus, a.a.O., Rz. 97): Danach wird ein Zollbetrag dann ganz oder teilweise erlassen, wenn aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse den Bezug als besondere Härte erscheinen liessen. Gemäss dem Wortlaut des Gesetzes müssen diese Voraussetzungen für einen Zollerlass kumulativ erfüllt sein. Liegen sie vor, greift kein behördliches Ermessen, sondern es besteht ein Anspruch auf Nachlass (vgl. E. 1), d.h. dieser ist zu gewähren.

3.2 Nach dem angefochtenen Entscheid müssen sich die geltend gemachten aussergewöhnlichen Verhältnisse auf das Zollverfahren beziehen bzw. damit in Zusammenhang stehen. Das könne zwar auch zutreffen, wenn der Zollmeldepflichtige irrtümlich vergessen habe, die Präferenzbehandlung zu verlangen; diesfalls müssten aber im Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung die formellen Voraussetzungen wie insbesondere das Vorhandensein eines gültigen Ursprungszeugnisses erfüllt sein, dürften keine Zweifel betreffend des korrekten Zollmeldeverfahrens bestehen und müsse sich eine Warenkontrolle noch als möglich erweisen. Ein lediglich fehlendes oder mangelhaftes Ursprungszeugnis stelle in der Regel keine ausserordentliche Situation dar, sondern es fehle schlicht an einer formellen Voraussetzung für die Präferenzbehandlung. Wo keine provisorische Abfertigung verlangt worden sei, wäre ein Zollerlass nur zulässig, wenn die formellen Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung im Zeitpunkt der Zollabfertigung tatsächlich erfüllt gewesen wären.

3.3 Der Zollerlass bildet eine Massnahme der Vollstreckung an sich rechtskräftiger Zollentscheide und nicht der Veranlagung. Dabei ist die Begründetheit der Zollerhebung nicht ausschlaggebend. Vielmehr ist eine allfällige Unbegründetheit bzw. eine fehlerhafte Veranlagung im Abfertigungs- und dem daran anschliessenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen.

Das schweizerische Zollverfahren beruht auf dem Prinzip der Selbstveranlagung und überbindet dem Zollpflichtigen die entsprechenden Verfahrens- und Sorgfaltspflichten (vgl. E. 2.4). Kann er seine Pflichten nicht vollständig erfüllen, steht ihm die Möglichkeit der provisorischen Abfertigung offen. Das setzt allerdings voraus, dass er sich vorweg über die Zollpflicht informiert und die für die Einfuhr beigezogenen Personen wie Spediteure entsprechend instruiert. Unterlässt er dies, hat er dafür grundsätzlich selber die Verantwortung zu tragen. Eine allfällige Rückforderung kann grundsätzlich nur auf dem Beschwerdeweg geltend gemacht werden (Art. 125 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 109 ZG), unter Vorbehalt der hier nicht interessierenden Tatbestände der Rückvergütung gemäss Art. 16 und 18 ZG.

3.4 Mit der Möglichkeit der provisorischen Verzollung bietet das Zollgesetz ein Veranlagungssystem an, bei dem sich Unsicherheiten im Zeitpunkt der Abfertigung berücksichtigen lassen. Diese Abfertigungsart kann auch dann zur Anwendung gelangen, wenn die formellen Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung wie das Vorhandensein von Ursprungszeugnissen fehlen. Gegebenenfalls können die nötigen Massnahmen getroffen werden, um eine nachträgliche Kontrolle der Waren zu gewährleisten. Wenn das Gesetz in diesem Sinne bereits bei der Veranlagung eine Korrekturmöglichkeit vorsieht, rechtfertigt das eine einschränkende Auslegung der als Auffangbestimmung konzipierten Erlassregelung von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 ZG bei der Vollstreckung.

3.5 Ein Zollnachlass wegen irrtümlicher Unterlassung des Antrags auf Präferenzabfertigung ist daher nur zulässig, wenn sowohl die materiellen als auch die formellen Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung im Zeitpunkt der Wareneinfuhr tatsächlich erfüllt waren. Wird der Antrag unter solchen Voraussetzungen unterlassen, obwohl die Ursprungsbescheinigung vorläge, kann dies nachträglich zu einem Zollerlass führen. Wird sich der Zollpflichtige vor oder bei der Zolldeklaration bewusst, dass er Anspruch auf Präferenzbehandlung hätte, fehlen aber die notwendigen Warenverkehrsbescheinigungen, kann er die provisorische Verzollung beantragen. Erfolgt hingegen bei gleicher Sachlage eine ordentliche Zolldeklaration, entfällt die Möglichkeit eines Zollerlasses selbst dann, wenn sich der Zollpflichtige über die Zollpflicht geirrt hat und an sich die materiellen

Voraussetzungen einer Präferenzverzollung vorlägen. Eine umfassende Kontrolle der bereits eingeführten und meist schon weiter vertriebenen Waren aufgrund nachträglich erstellter Ursprungsbescheinigungen erweist sich nämlich zumindest als erheblich erschwert, weswegen das schweizerische Zollrecht die nachträgliche Präferenzverzollung für Waren, die bereits aus der Zollkontrolle
entlassen worden sind, ausschliesst (vgl. E. 2.3). Die entsprechende Sorgfaltspflicht ist dem Zollpflichtigen zumutbar und entspricht der gesetzlichen Ordnung des Veranlagungsverfahrens und der Pflichtenverteilung.

Eine grosszügigere Zulassung des Zollerlasses würde demgegenüber dazu führen, dass im Vollstreckungsverfahren regelmässig Fehler bei der Veranlagung bzw. Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren ohne oder lediglich mit eingeschränkter Kontrollmöglichkeit wieder korrigiert werden könnten, was gehäuft Unsicherheiten und eine vom Gesetzgeber nicht bezweckte Abschwächung der Rechtskraft von Zollentscheiden mit sich brächte.
3.6 Sodann entspricht die engere Auslegung einer von der Eidgenössischen Zollrekurskommission bereits mehrfach geschützten Praxis der Oberzolldirektion, wie im angefochtenen Entscheid dargetan und belegt wird. Das kann zwar für sich allein nicht den Ausschlag geben, ist aber unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit auch nicht völlig belanglos.
3.7 An dieser Auslegung des Gesetzes ändert schliesslich das Abkommen zwischen den EFTA-Staaten und Ungarn nichts. Zwar ist darin vorgesehen, dass die erforderliche Ursprungsbescheinigung ausnahmsweise nach der Ausfuhr ausgestellt werden kann, insbesondere dann, wenn sie infolge eines Irrtums, eines unverschuldeten Versehens oder besonderer Umstände bei der Ausfuhr nicht errichtet worden ist (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Protokolls B und E. 2.2). Dieser Anforderung wird aber das schweizerische Zollgesetz gerecht, indem es in solchen Fällen die Möglichkeit der provisorischen Verzollung anbietet. Mehr, namentlich die Berücksichtigung nachträglich ausgestellter Bescheinigungen im Vollstreckungsverfahren, verlangt das Abkommen nicht.
4.
4.1 Im vorliegenden Fall lagen die für eine Präferenzbehandlung notwendigen Ursprungsbescheinigungen Ungarns im Zeitpunkt der Einfuhr nicht vor. Die Beschwerdeführerin hat die fraglichen Lieferungen zur definitiven Einfuhr zum Normalzollansatz deklariert, anstatt die Möglichkeit der provisorischen Verzollung wahrzunehmen. Ob dies versehentlich geschehen ist oder ob sie sich über den anzuwendenden Zolltarif irrte, ist dabei nicht von Belang. Es stand in ihrer Verantwortung, sich vorweg über die einschlägige Zollordnung zu informieren und die richtige Abfertigungsart zu wählen. Nachdem im Zeitpunkt der Abfertigung jedenfalls die formellen Voraussetzungen einer Präferenzbehandlung nicht erfüllt waren, liegen somit keine aussergewöhnlichen Verhältnisse im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 ZG vor. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Warenverkehrsbescheinigungen nachträglich erhielt und allenfalls die materiellen Voraussetzungen einer Zollerleichterung gegeben waren. Auch die von der Beschwerdeführerin angerufene, angeblich von den ungarischen Behörden zu verantwortende Verzögerung bei der nachträglichen Ausstellung der Ursprungszeugnisse ist nicht von Belang.
4.2 Damit entfällt ein Zollerlass, ohne dass zu prüfen ist, ob die weiteren gesetzlichen Anforderungen erfüllt wären. Namentlich ist nicht mehr wesentlich, ob sich durch den Zollbezug für die Beschwerdeführerin eine besondere Härte ergeben würde. Im Übrigen mag es aus Sicht der Beschwerdeführerin ärgerlich erscheinen, einen früheren Fehler nicht mehr korrigieren zu können. Dies hat sie sich indessen selber zuzuschreiben.
4.3 Die Beschwerdeführerin bemängelt, die Zollverwaltung könne einen Irrtum nachträglich korrigieren, während ihr dies verwehrt bleibe. Die allfällige Nachforderung bei einem behördlichen Irrtum findet indessen in Art. 126 ZG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage und ist an die dort vorgesehenen Voraussetzungen gebunden. Sie ist insbesondere ausgeschlossen, wenn die Abgabefreiheit oder der Betrag der ursprünglich geforderten Abgabe durch rechtskräftigen Beschwerdeentscheid festgelegt wurde. Nicht nur erweist sich die Möglichkeit der Nachforderung damit ebenfalls als eingeschränkt, sondern sie beruht genauso auf der gesetzlichen Ordnung wie die auf die Beschwerdeführerin anwendbare Regelung des Zollnachlasses.
4.4 Schliesslich sei darauf verwiesen, dass sich die Oberzolldirektion auch vor Bundesgericht bereit erklärt hat, Ratenzahlungen zu akzeptieren.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Oberzolldirektion und der Eidgenössischen Zollrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts:
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: