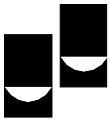
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1714/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. August 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion OZD,
Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Steuer auf der Einfuhr, Verzugszinsen, Erlass.

Sachverhalt:

A.
Am 21. Februar 1997 liess die X._____ ein Flugzeug der Marke ... zur Einfuhr deklarieren. Das Zollamt fertigte das Flugzeug ab und erhob die Einfuhrsteuer im Betrage von Fr. .... Die X._____ liess diese Abgabeforderung in der Folge durch alle Instanzen hindurch erfolglos anfechten, bis schliesslich das Bundesgericht am 26. Februar 2001 ihre entsprechende Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Urteil 2A.90/1999 abwies, soweit es darauf eintrat. Am 27. März 1998 hatte die X._____ ein weiteres Flugzeug der Marke ... einführen lassen, worauf das Zollamt eine Einfuhrsteuer von Fr. ... erhoben hatte.

B.
Nach umfangreicher Korrespondenz der Verfahrensbeteiligten in den Jahren 1999 bis 2002 über das Inkasso der Abgaben und der darauf geltend gemachten Verzugszinsen (z.B. Mahnungen, Gesuche um Erstreckung der Zahlungsfrist, Fristerstreckungen) liess die X._____ am 20. August 2002 die Verzugszinspflicht betreffend die Einfuhrsteuer auf dem Import der Flugzeuge bestreiten. Mit Verfügung der Oberzolldirektion (OZD) vom 22. Oktober 2003 wurde sie jedoch verpflichtet, die sich aufgrund der genannten Einfuhrabfertigungen bis am 20. Oktober 2003 ergebenden Verzugszinsen im Betrag von Fr. ... innert 30 Tagen zu bezahlen. Die Verwaltung stellte gleichzeitig fest, dass bei nicht rechtzeitiger Bezahlung die Verzugszinspflicht weiter bestehe und sich die Verzugszinsforderung entsprechend dem Zeitraum des Verzugs erhöhe.

Gegen diesen Entscheid liess die X._____ am 21. November 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben. Sie berief sich auf einen angeblich gleichgelagerten Fall (Y._____), in dem die Zollverwaltung auf die Erhebung von Verzugszinsen verzichtet habe und verlangte Gleichbehandlung im Unrecht. Eventualiter liess sie beantragen, die mit der angefochtenen Verfügung erhobenen Verzugszinsen seien ihr zu erlassen. Die ZRK wies die Beschwerde mit Entscheid vom 20. Oktober 2004 (ZRK 2003-201) ab, soweit sie darauf eintrat, verneinte das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht und überwies im Übrigen die Sache der OZD zum Entscheid über das Erlassgesuch. Dieser Entscheid der ZRK wurde nicht angefochten.

C.
In ihrer Stellungnahme gegenüber der OZD vom 14. März 2005 liess die X._____ einerseits ausführen, dass die Verzugszinsen nach Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 des (alten) Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, AS 42 287 und BS 6 465) zu erlassen seien, weil diese falsch berechnet seien. Andererseits berief sie sich auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht und verwies, wie bereits vor der ZRK, auf die Behandlung der Y._____ durch die OZD.

Mit Entscheid vom 2. September 2005 wies die OZD das Erlassgesuch ab. Sie liess zwar die Frage offen, ob Verzugszinsen, weil es sich weder um Zoll- noch um Mehrwertsteuerbeträge handle, überhaupt erlassen werden können, verneinte aber sowohl das Vorliegen besonderer Verhältnisse nach Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG als auch die besondere Härte nach Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG. Auf die Rüge der Ungleichbehandlung gegenüber der Y._____ und der unrichtigen Berechnung der Verzugszinsen trat sie mit Verweis auf den rechtskräftigen Entscheid der ZRK nicht ein.

D.
Gegen diesen Entscheid liess die X._____ (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 3. Oktober 2005 Beschwerde bei der ZRK einreichen mit dem Hauptantrag, der Entscheid der OZD vom 2. September 2005 sei aufzuheben und die mit Verfügung vom 22. Oktober 2003 erhobene Verzugszinsforderung von Fr. ... sei vollumfänglich zu erlassen, und dem Eventualantrag, der Entscheid der OZD vom 2. September 2005 sei aufzuheben und die mit Verfügung vom 22. Oktober 2003 erhobene Verzugszinsforderung von Fr. ... sei teilweise zu erlassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Sie wiederholte dabei die in der Stellungnahme vom 14. März 2005 vorgebrachte Begründung. Die OZD beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2005 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, brachte jedoch in der Begründung keine neuen Argumente vor.

E.
Am 1. Januar 2007 übernahm das Bundesverwaltungsgericht die Behandlung der Beschwerde, was den Parteien am 31. Januar 2007 zusammen mit der Besetzung des Spruchkörpers mitgeteilt wurde. Am 18. Dezember 2007 orientierte das Bundesverwaltungsgericht die Parteien über den Wechsel des zuständigen Gerichtsschreibers.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird - soweit entscheidwesentlich - im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide der OZD der Beschwerde an die ZRK (Art. 109 Abs. 1 Bst. c aZG). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die zu diesem Zeitpunkt bei der ZRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Beschwerden an das Bundesverwaltungsgericht sind zulässig gegen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Entscheide der OZD sowohl betreffend den Erlass der Einfuhrsteuern als auch den Zollnachlass unterliegen der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit 109 Abs. 1 Bst. c aZG und in Verbindung mit Art. 84, 92 und Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit sachlich und funktionell zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG bleiben jedoch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Bei der Einfuhrsteuer ist die massgebende Tatsache die Einfuhr (FELIX GEIGER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 4, 11 und 22 zu Art. 93). Die Verzugszinsen, um deren Erlass nachgesucht wird, entstanden aus der Nichtbezahlung der Einfuhrsteuern für Einfuhren am 21. Februar

1997 und 27. März 1998, somit zur Zeit der Geltung der MWSTV, weshalb auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 1.2, Entscheid der ZRK 2001-011 vom 7. Juni 2002 E. 1b und 1c).

Am 1. Mai 2007 sind das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie die dazugehörige Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) in Kraft getreten. Zollveranlagungsverfahren, die zu diesem Zeitpunkt hängig waren, werden gemäss Art. 132 Abs. 1 ZG nach dem bisherigen Recht und innerhalb der nach diesem gewährten Frist abgeschlossen.

1.3 Voraussetzung sowohl für den Erlass der Mehrwertsteuer als auch für den Zollerlass ist, dass die Mehrwertsteuer- bzw. Zollschuld nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens rechtskräftig feststeht. Mit anderen Worten bilden Mehrwertsteuer- und Zollerlass Massnahmen der Vollstreckung an sich rechtskräftiger Entscheide und nicht der Veranlagung. Eine allfällige Unbegründetheit der Erhebung der Mehrwertsteuer oder der Zölle bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens sind im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen und dürfen im Rahmen des Erlasses nicht mehr geprüft werden (PETER A. MÜLLER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 3 zu Art. 84; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 347; für das Zollverfahren: Urteil des Bundesgerichts vom 9. Juni 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 246 ff., E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 2.4.1, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.1, A-1694/2006 vom 7. Februar 2007 E. 3.1).

Die ZRK hat in ihrem Entscheid vom 20. Oktober 2004 festgehalten, dass die Beschwerdeführerin im damaligen Verfahren die grundsätzliche Verzugszinspflicht sowie die rechnerische und sachverhaltsmässige Ermittlung der geforderten Verzugszinsen nicht bestritten hat (E. 1c). Demzufolge ist die Verfügung der OZD vom 22. Oktober 2003 in dieser Beziehung in Rechtskraft erwachsen. Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin auf den S. 8 und 9 der Beschwerde kann insoweit nicht eingetreten werden, als diese die Berechnung der Höhe der Verzugszinsen betreffen.

Rechtskräftig entschieden hat die ZRK im eben genannten Entscheid auch, dass sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg auf die Gleichbehandlung im Unrecht berufen kann. Insoweit sind die Ausführungen auf den Seiten 10 und 11 der Beschwerde ebenfalls nicht zu hören.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2.

2.1 Für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des 3. Titels der Mehrwertsteuerverordnung nichts Anderes anordnen (Art. 65 MWSTV). Anders als bei der Inlandsteuer (vgl. Art. 38 Abs. 2 MWSTV) enthalten die Art. 65 ff. MWSTV keine Bestimmung über die Verzugszinsen. Demzufolge richten sich diese nach der Zollgesetzgebung. Aufgrund des Umstandes, dass bezüglich der Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen und deren Höhe ein rechtskräftiges Urteil vorliegt, erübrigt es sich, weiter auf die Verzugszinsregelung im Zollrecht einzugehen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 1999, ASA 68 S. 518 E. 3).

2.2 Hingegen ist der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen in Art. 76 MWSTV ausdrücklich geregelt.

Ein ganzer oder teilweiser Erlass der Mehrwertsteuer kommt nach dieser Bestimmung – abgesehen von den hier offensichtlich nicht zutreffenden Fällen von Abs. 1 Bst. a, b und d – zur Anwendung, wenn

eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person unbillig belasten würde (Art. 76 Abs. 1 Bst. c MWSTV). Diese Regelung wurde wörtlich in Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG übernommen, so dass auf Literatur und Rechtsprechung zu jener Bestimmung verwiesen werden kann. Sie entspricht derjenigen über den Zollerlass gemäss Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG. Ihre Anwendung setzt voraus, dass die Zollverwaltung eine Nachforderung gestützt auf Art. 126 aZG geltend macht, das heisst dass infolge eines Irrtums der Zollverwaltung eine Abgabe gar nicht oder zu niedrig oder eine Rückvergütung zu hoch festgesetzt ist und die Differenz nachgefordert wird (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2 und 4.2 sowie A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 2.4.2 und 2.5.2, Entscheid der ZRK vom 29. Juli 2004 [ZRK 2004-052] E. 3a/bb, PETER A. MÜLLER, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 84). Obwohl der Wortlaut von Art. 76 MWSTV davon spricht, die Steuer *könne* erlassen werden, besteht bei gegebenen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch auf Erlass (PETER A. MÜLLER , a.a.O., Rz. 2 zu Art. 84; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348).

2.3 Ein ganzer oder teilweiser Zollnachlass ist, abgesehen von den hier ausser Frage stehenden Fällen von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 aZG, in Ziff. 3 dieses Absatzes vorgesehen, wonach ein Zollbetrag erlassen werden kann, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse den Zollpflichtigen unbillig belasten würde. Wie Art. 76 Abs. 1 Bst. c MWSTV ist dieser Erlassgrund ausschliesslich für Nachforderungen gemäss Art. 126 aZG bestimmt (BGE 94 I 478 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2 und A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 2.4.2, Entscheid der ZRK 2004-052 vom 29. Juli 2004 E. 3a.aa; vgl. HANS BEAT NOSER, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG - wozu, wie, wann?, in: Zollrundschau 3/90, S. 47).

Ziff. 4 von Art. 127 Abs. 1 aZG enthält ferner eine Härteklausel, welche als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert ist, und subsidiär zur Anwendung kommt, das heisst nur dann, wenn der Sachverhalt nicht bereits von den Ziff. 1 bis 3 erfasst wird. Gemäss Ziff. 4 muss ein Zollnachlass gewährt werden, wenn aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse den Bezug der Abgabe als besondere Härte erscheinen lassen. Die drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, damit einem Zollerlassgesuch stattgegeben werden kann. Liegen sie vor, greift kein behördliches Er-

messen, sondern es besteht ein Anspruch auf Nachlass (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3, A-1701/2006 vom 1. Oktober 2007 E. 2.4.3 – 2.4.5, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.2 und A-1698/2006 vom 7. Februar 2007 E. 3).

2.4 Ein Erlass ist ausschliesslich dann und nur insoweit möglich, wie er im Gesetz explizit vorgesehen ist. Ein "gnadenweiser" Erlass über den gesetzlich geregelten hinaus, ist ausgeschlossen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1682/2006 vom 19. März 2007 E. 4; MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. II/2, Basel [etc.] 2005, Art. 14 VStG Rz. 3; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 347 f.; PETER A. MÜLLER, a.a.O., N 2; HANS BEAT NOSER, a.a.O., S. 79; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, 3. Aufl., Basel [etc.], § 25 Rz. 32 f.).

2.5 Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Gesetzesbestimmung in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden, sofern dieser den wirklichen Sinn der Norm wiedergibt (BGE 125 III 57 E. 2b, BGE 120 II 112 E. 3a). Ist eine Bestimmung trotz ihres scheinbar klaren Wortlauts unklar, so ist nach dem wahren Sinn und Zweck der Norm zu suchen. Dieser ergibt sich in erster Linie aus der Entstehungsgeschichte und dem Willen des Gesetzgebers. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Rechtsnorm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten angewandte und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis aus der ratio legis. Massgebend ist damit der Rechtssinn des Rechtssatzes (BGE 122 V 362 E. 4a; vgl. zur Auslegung allgemein: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 214 ff., mit weiteren Hinweisen; ERNST A. KRAMER, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl., Bern 2005, S. 47 ff.).

Bei der Auslegung gelangen die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegung zur Anwendung. Nach herrschender Meinung kommt keiner dieser Auslegungsmethoden ein grundsätzlicher Vorrang zu. Vielmehr befolgt das Bundesgericht einen "pragmatischen Methodenpluralismus" (BGE 128 I 34 E. 3b, BGE 125 II 206 E. 4a, BGE 124 III 266 E. 4, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O.,

Rz. 214 ff., HANS PETER WALTER, Der Methodenpluralismus des Bundesgerichts bei der Gesetzesauslegung, recht 1999, S. 157 ff.).

Durch Auslegung ist vorab zu ermitteln, ob das Fehlen einer Anordnung eine bewusst negative Antwort des Gesetzgebers, ein sogenanntes qualifiziertes Schweigen, darstellt. Kann dies verneint werden und erweist sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig, da sie auf eine bestimmte Frage keine (befriedigende) Antwort gibt, so liegt eine Lücke des Gesetzes vor.

3.
Es stellt sich im vorliegenden Verfahren zum Einen die Frage, ob sich der Erlass von Verzugszinsen auf der Einfuhrsteuer nach den Erlassbestimmungen der MWSTV oder der Zollgesetzgebung richtet (dazu nachfolgend 3.1). Zum Anderen ist zu entscheiden, ob die Voraussetzungen der auf Grund dieser Überlegungen anwendbaren Erlassbestimmungen erfüllt sind (dazu nachfolgend 3.2).

3.1

3.1.1 Die OZD ist der Auffassung, dass, weil die Verzugszinsen gestützt auf das Zollrecht erhoben wurden, nach Art. 65 MWSTV auch die Erlassbestimmungen des Zollrechts anwendbar seien. Die Beschwerdeführerin hingegen stellt sich auf den Standpunkt, der Erlass der Verzugszinsforderung sei in Art. 76 MWSTV geregelt, doch komme auch Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG zur Anwendung, weil dieser Erlassgrund in Art. 76 MWSTV nicht vorgesehen und demzufolge aufgrund der Verweisung von Art. 65 MWSTV die Zollgesetzgebung anwendbar sei. Das Bundesverwaltungsgericht stimmt weder der einen, noch der anderen Auffassung zu.

Die Argumentation der Zollverwaltung geht insofern fehl, als sie in den Verzugszinsen Zollabgaben sieht. Auch wenn sich die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen auf eine zollrechtliche Bestimmung abstützt (dazu E. 2.1), haben die Verzugszinsen ihren Ursprung in der verspäteten Zahlung einer Mehrwertsteuerforderung und dienen dazu, den der Steuerverwaltung auf dieser Mehrwertsteuerforderung entstandenen Zinsverlust auszugleichen. Sie treten zu dieser hinzu und teilen ihr Schicksal. Dies zeigt sich unter anderem darin, dass die Verzugszinspflicht endet, sobald die Mehrwertsteuerforderung bezahlt ist. Demzufolge handelt es sich auch bei den Verzugszinsen im weiteren Sinn um geschuldete Mehrwertsteuer, und auf ihren Erlass ist grundsätzlich die

Art. 76 MWSTV anwendbar (so auch PETER A. MÜLLER, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 84; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 348).

3.1.2 Fragt sich weiter, ob – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – aufgrund von Art. 65 MWSTV auch Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG neben Art. 76 MWSTV zur Anwendung kommt. Die ZRK hat sich im Urteil vom 29. Juli 2004 (ZRK 2004-052) auf den Standpunkt gestellt, dass in den Erlassnormen der MWSTV und des MWSTG ein Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG entsprechender Steuererlass gänzlich fehle; der Gesetzgeber habe ganz bewusst keinen Erlass für besondere Härtefälle einführen wollen (E. 3b/cc). Das Bundesverwaltungsgericht hat ausdrücklich – jedoch ohne Begründung – dafür gehalten, dass Art. 76 MWSTV eine abschliessende Aufzählung enthält, die keine ergänzende Anwendung des Zollrechts zulässt; aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse, welche den Bezug als besondere Härte erscheinen lassen, seien kein Grund für den Erlass der Mehrwertsteuer (Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 4.3). An dieser Auffassung ist, wie im Folgenden gezeigt wird, festzuhalten.

Bei der Auslegung von Art. 76 Abs. 1 MWSTV ist festzustellen, dass der Einleitungssatz „Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen kann ganz oder teilweise erlassen werden, wenn: Bst. a – d …“ keinen Hinweis darauf enthält, dass sich ein Steuererlass neben den genannten Konstellationen auch auf andere Gründe stützen könnte. Er beinhaltet kein relativierendes Adverb oder keinen relativierenden Zusatz wie „insbesondere“ oder „zum Beispiel“. Schon aufgrund des Wortlautes drängt sich daher der Schluss auf, dass die Aufzählung abschliessend ist. Diese Folgerung wird durch den Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWSTV gestützt, welcher zu Art. 76 MWSTV ausführt: „Abs. 1 regelt *abschliessend*, in welchen Fällen die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen ganz oder teilweise erlassen werden kann“. Das historische Auslegungselement wird durch ein systematisches ergänzt: Es ist nicht einzusehen, weshalb der Verordnungsgeber, hätte er Ziff. 4 von Art. 127 Abs. 1 aZG auch übernehmen wollen, in Art. 76 Abs. 1 Bst. a – c MWSTV nur die Bestimmungen von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 - 3 aZG praktisch wortwörtlich wiedergegeben hat und nicht auch dessen letzte Ziffer. Demnach liegt keine Lücke, sondern ein qualifiziertes Schweigen vor, das heisst der Verordnungsgeber wollte bewusst diesen Erlassgrund nicht ins Mehrwertsteuerrecht übernehmen. Auf die Ausführungen der Be-

schwerdeführerin, mit denen diese darzulegen beabsichtigt, dass eine „besondere Härte“ im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG vorliege, muss somit nicht eingegangen werden.

3.2 Demzufolge ist zu prüfen, ob das Erlassgesuch der Beschwerdeführerin die Voraussetzungen eines Erlassgrundes nach Art. 76 Abs. 1 MWSTV erfüllt, wobei dessen Bst. a, b und d unbestrittenermassen von vornherein ausser Betracht fallen. Die Beschwerdeführerin kann sich aber auch nicht auf Art. 76 Abs. 1 Bst. c MWSTV berufen, da diese Bestimmung voraussetzt, dass eine Nachforderung im Sinn von Art. 126 aZG vorliegt (dazu E. 2.2), was zu verneinen ist. Weder wurde eine Abgabe nicht oder zu niedrig festgesetzt, noch liegt ein Irrtum der Zollverwaltung vor. Vielmehr forderte die OZD mit der Verfügung vom 22. Oktober 2002 schlicht die aus der verspäteten Zahlung einer Mehrwertsteuerforderung resultierenden Verzugszinsen ein.

Mangels Vorliegens eines Erlassgrundes und weil ein „gnadenweiser“ Erlass unzulässig ist (E. 2.4), muss die Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden konnte, bezüglich Haupt- und Eventualbegehren vollständig abgewiesen werden.

4.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden gestützt auf Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... festgesetzt und mit dem Kostenvorschuss gleicher Höhe verrechnet. Aus denselben Gründen ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

5.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Johannes Schöpf

Versand: