Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1683/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Michael Beusch, Thomas Stadelmann (Kammerpräsident); Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

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

gegen

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

betreffend
Ausfuhrdeklaration; Ausfuhr von Flugzeugen.

Sachverhalt:

A. Die X._____ ist seit dem ... im Handelsregister des Kantons Y._____ eingetragen. Zweck dieser Gesellschaft ist die Erbringung von Dienstleistungen aller Art in der Flug-, Transport- und Reisebranche, Vermietung von und Handel mit Flugzeugen aller Art inklusive Zubehör, Planung und Ausführung von Flugeinsätzen, Betrieb einer Flugschule sowie eines Reisebüros; Handel mit Waren aller Art. Am 23. Januar 2004 stellte die X._____ beim Zollinspektorat Y._____ ein Gesuch um nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhrabfertigung für folgende zwei Flugzeuge:
- Cessna ..., Seriennummer ..., immatrikuliert HB-... (Schweiz) bzw. N-... (USA) und
- Cessna ..., Seriennummer ..., immatrikuliert HB-... (Schweiz) bzw. N-... (USA).

B. Die Gesellschaft machte geltend, die beiden Flugzeuge seien am 28. April 2000 bzw. am 20. September 2000 nach dem Ausland überflogen worden; aus Unachtsamkeit sei keine Ausfuhranmeldung bei den schweizerischen Zollbehörden vorgenommen worden. Das Zollinspektorat Y._____ überwies am 26. Januar 2004 das Gesuch zuständigkeitshalber an die Zollkreisdirektion .... Diese entschied am 2. März 2004, auf den Antrag um nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhr werde nicht eingetreten, das Gesuch sei verspätet gestellt worden.

C. Am 1. April 2004 reichte die X._____ bei der Oberzolldirektion (OZD) Beschwerde gegen den Entscheid der Zollkreisdirektion ... vom 2. März 2004 ein und beantragte die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Zur Begründung führte die Gesellschaft insbesondere aus, die Zollbehörden hätten in der Praxis nachträgliche Anmeldungen bisher ohne Beachtung einer bestimmten Frist berücksichtigt. Die Zollverwaltung hätte jedoch ohne Vorwarnung bzw. Einräumung einer Übergangsfrist eine neue Praxis eingeführt, wonach eine 60-tägige Frist seit dem Termin der Ausfuhr einzuhalten sei; diese Vorgehensweise der Verwaltung verstosse gegen Treu und Glauben.

Der Gesellschaft erwachse ein Rechtsnachteil vor allem dadurch, als es ihr nicht mehr möglich sei, durch zollamtlich gestempelte Ausfuhrpapiere den Export gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, nachzuweisen. Bei Fehlen dieser Dokumente werde der Export nicht anerkannt und sie habe die Mehrwertsteuer (zum ordentlichen Satz von 7,6 %) auf dem gesamten Kaufpreis zu entrichten. Der von ihr abzuliefernde Mehrwertsteuerbetrag belaufe sich auf etwa Fr. ... und die ESTV sei nicht bereit, andere Beweismittel zuzulassen. Beide Flugzeuge seien offiziell im schweizerischen Luftfahrtsregister gelöscht und beim amerikanischen Luftfahrtsamt angemeldet worden, sodass Missbräuche ausgeschlossen werden könnten. Die schweizerischen Zollformalitäten seien – allerdings ohne unlautere Absicht – von der X._____ seinerzeit nicht beachtet worden.

D. Da die OZD der Zollkreisdirektion ... in dieser Angelegenheit am 15. Januar 2004 eine Dienstweisung erteilt habe, hielt die OZD im Schreiben vom 10. August 2004 an die Vertreterin der X._____ (Beschwerdeführerin) fest, sie erachte sich zur Behandlung der Beschwerde als nicht zuständig. Am gleichen Tag überwies die OZD diese Rechtssache zuständigkeitshalber an die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK).

E. In der Vernehmlassung vom 25. Oktober 2004 beantragte die OZD die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte zur Begründung insbesondere aus, der „Grundsatz der Selbstveranlagung“ sei ein Prinzip des schweizerischen Zollrechts. Die Zollpflichtige habe unaufgefordert und wahrheitsgemäss alle Waren zur Zollbehandlung anzumelden. Unbestritten sei, dass die Beschwerdeführerin ihren Verpflichtungen anlässlich der Ausfuhr der beiden Flugzeuge nicht nachgekommen sei. Die Zollgesetzgebung kenne keine Bestimmung, welche für derartige Fälle eine Ausnahme von der Zollmeldepflicht vorsehe. Das Unterlassen der Zollanmeldung könne nicht nachträglich und ohne zeitliche Limitierung nachgeholt werden. Ob ein Warenführer in Unkenntnis handle oder eine Verletzung der Zollvorschriften beabsichtigt sei, ändere nichts an der Tatsache, dass die Zollanmeldung zur Ausfuhr nicht ordnungsgemäss vorgenommen worden sei. Das Argument der Beschwerdeführerin, sie sei erst von dritter Seite auf das Versäumnis aufmerksam gemacht worden, greife nicht.

Die OZD habe sich in der Vergangenheit bei der Beurteilung derartiger Fälle stets am Grundsatz der Zollmeldepflicht orientiert. In ihren internen Dienstanweisungen habe sie deshalb festgehalten, dass für Waren die ohne Zollbehandlung ausgeführt würden, kein Deklarationsdoppel ausgestellt werde. Die OZD habe die Zollkreisdirektionen indessen ermächtigt, unterbliebene Abfertigungen nachträglich nachzuholen, sofern der Gesuchsteller die Warenausfuhr glaubhaft belegen könne. Die OZD habe in diesem internen Dokument keine Frist für die nachträgliche Beglaubigung angesetzt. Diese Regelung sei bis zum 30. Juni 2003 gültig gewesen. Auf den 1. Juli 2003 habe die OZD strengere Weisungen erlassen, indem sie für das Nachholen von Ausfuhrabfertigungen neu eine Frist von 60 Tagen seit dem Termin der Ausfuhr festgesetzt habe. Die neue Regelung sei auf dieses Datum hin allen Zollstellen zur Kenntnis gebracht worden; ausserdem sei am 15. Januar 2004 nochmals die neue Praxis erläutert worden. Auf Gesuche um Beglaubigung einer unterbliebenen Ausfuhrabfertigung sei nur einzutreten, wenn diese binnen 60 Tagen seit der angeblichen Ausfuhr eingereicht werden. Das Gebot der Gleichbehandlung aller Zollbeteiligter erlaube es nicht, Gesuche um Beglaubigung einer unterbliebenen Ausfuhrabfertigung besser zu stellen als solche, bei denen die Zollmeldepflicht erfüllt worden sei und für die nachträglich ein Antrag um Korrektur wegen falschen Warenwertes oder wegen eines Verfahrensversäumnisses gestellt werde. Es habe sich nicht um eine Praxisänderung im eigentlichen Sinne gehandelt; vielmehr sei die Bereinigung einer störenden Ungleichbehandlung der Zollbeteiligten vorgenommen worden. Was die Frage des

fehlenden Nachweises für eine steuerbefreite Lieferung betreffe, sei es allein Sache der ESTV, mehrwertsteuerrechtlich darüber zu entscheiden.

F. Mit Schreiben vom 5. November 2004 teilte der Vertreter der Beschwerdeführerin der ZRK mit, dass die Zollkreisdirektion ... das gestellte Gesuch um nachträgliche Ausfuhrabfertigung offenbar ohne Weiteres gutgeheissen hätte, wenn es zu einem früheren Zeitpunkt gestellt worden wäre. Die Beschwerdeführerin habe ohne Vorsatz die Ausfuhr der beiden Flugzeuge nicht bei der Zollverwaltung angezeigt; die nachträgliche Anmeldung müsse ihr zwingend offen stehen. Um zur Argumentation der OZD in der Vernehmlassung Stellung nehmen zu können, werde die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels beantragt.

G. In der Replik vom 29. November 2004 hielt die Beschwerdeführerin an den bisher gestellten Anträgen fest. Sie hielt dafür, der Ausfuhrzeitpunkt – und damit der zu beurteilende Sachverhalt – habe sich im Jahr 2000 ereignet, damit deutlich vor dem Termin der Praxisänderung. Diese könne erst auf Sachverhalte angewendet werden, die sich nach dem 1. Juli 2003 bzw. 1. Januar 2004 ereignet hätten; die zu beurteilende Ausfuhr sei nach der alten Praxis zu behandeln. Eine solche rückwirkende Praxisänderung erscheine stossend, da damit krasse Ungleichbehandlungen mit enormen finanziellen Folgen geschaffen würden. Damit die einschränkende 60-Tages-Frist angewendet werden könne, müsse eine Zollabfertigung vorliegen, gerade diese fehle in casu. Die OZD bringe keine Gründe vor, welche für die Abkehr von der alten Praxis sprechen würden. Eine Praxisänderung, welche zu einer Verschärfung von Form- und Fristanforderungen führe, müsse rechtzeitig angekündigt werden.

H. Die OZD führte in der Duplik vom 24. Januar 2005 aus, das Zollveranlagungsverhältnis umfasse die Verpflichtung des Individuums, durch sein Verhalten und durch bestimmte Handlungen die richtige Feststellung der Zollforderung zu ermöglichen (Zollmeldepflicht). Der Zollmeldepflichtige habe die bindende Verpflichtung, aus eigenem Antrieb alle ihm auferlegten Handlungen beim Grenzübertritt bzw. beim Export (oder Import) wahrzunehmen; er habe die Ware der Zollkontrolle zuzuführen. Daher bestehe keinerlei Rechtsanspruch auf die nachträgliche Beglaubigung von Ausfuhrdokumenten. Die OZD habe in internen Dienstanweisungen die Zollkreisdirektionen ermächtigt, unterbliebene Ausfuhrabfertigungen nachzuholen, sofern der Gesuchsteller die Warenausfuhr glaubhaft belegen könne. Die (alte) zollinterne Regelung habe bis zum 30. Juni 2003 Bestand gehabt. Auf den 1. Juli 2003 habe die OZD ihre Weisungen präzisiert, wonach unter den folgenden – kumulativ zu erfüllenden – Voraussetzungen die Ausfuhrabfertigungen nachgeholt werden könnten: a) seit der angeblichen Ausfuhr dürften nicht mehr als 60 Tage vergangen sein; b) der Sachverhalt müsse klar sein; c) die Warenausfuhr müsse glaubhaft nachgewiesen werden. Mit dieser neuen Praxis sollte verhindert werden, dass Zollbeteiligte, die eine Ware bei der Ausfuhr gar nicht angemeldet hätten, besser gestellt seien als jene Exporteure, die ihre ausgeführten Waren als Zollbeteiligte ordnungsgemäss angemeldet hätten. Wenn die Zollverwaltung unterbliebe Ausfuhranmeldungen nur innerhalb eines zeitlich vernünftigen

Rahmens nachträglich beglaubige, habe dies praktische Gründe. Damit könnten gewisse Härtefälle und Arbeitsfehler "geheilt" werden; die dabei anzuwendende Frist von 60 Tagen sei grosszügig bemessen. Ein Zollmeldepflichtiger könne nicht die Ausfuhranmeldung unterlassen und sich nachträglich beklagen, er hätte nicht gewusst, dass eine nachträgliche Ausstellung eines Ausfuhrnachweises nicht möglich sei. Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung seien erfüllt.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben wird, soweit erforderlich, im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

I. Das Bundesverwaltungsgericht orientierte die Parteien am 26. Januar 2007 über die Übernahme des Verfahrens.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die angefochtene Verfügung unterliegt ab 1. Januar 2007 der Beschwerde an und der Beurteilung durch das Bundesverwaltungsgericht (Art. 31 bzw. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]; Art. 109 Abs. 1 Bst. c des (alten) Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, BS 6 465). Die Beurteilung erfolgt gemäss Art. 53 Abs. 2 VGG nach dem neuen Verfahrensrecht bzw. dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

1.2 Am 1. Mai 2007 ist das neue Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) in Kraft getreten. Gemäss Art. 132 Abs. 1 ZG werden Zollveranlagungsverfahren, die bei Inkrafttreten des neuen Zollgesetzes hängig sind, nach dem bisherigen Recht abgeschlossen. Auf dieses Verfahren findet deshalb das alte Zollgesetz Anwendung.

1.3

1.3.1 Gemäss Art. 109 Abs. 1 Bst. c aZG ist das Bundesverwaltungsgericht zuständig zur Behandlung von Beschwerden gegen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide der OZD betreffend die Veranlagung der Zölle einschliesslich Zollzahlungspflicht, Zollbefreiung, Zollbegünstigung und Zwischenabfertigung. Von dieser Zuständigkeitsordnung kann indessen ausnahmsweise abgewichen werden, wenn die Voraussetzungen der sogenannten Sprungbeschwerde erfüllt sind. Hat eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfall eine Weisung erteilt, dass oder wie eine Vorinstanz verfügen soll, so ist die Verfügung unmittelbar an die nächsthöhere Instanz weiterzuziehen, wobei in der Rechtsmittelbelehrung darauf aufmerksam zu machen ist (Art. 47 Abs. 2 VwVG). In diesem Fall darf der Instanzenzug durchbrochen werden (vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 476 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1754*).* Die Sprungbeschwerde dient zur Ver-

meidung unnötiger Prozessschritte und verhindert einen Verfahrensleerlauf, wenn der Vorinstanz in concreto Weisungen erteilt worden sind. Die nächsthöhere Beschwerdeinstanz kann in diesem Fall auch dann auf Unangemessenheit hin überprüfen, wenn sie es sonst nicht könnte; ihr steht die gleiche Kognition zu wie der übersprungenen Instanz (vgl. RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 185, Rz. 960 und S. 241, Rz. 1260; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 204 Rz. 21.3).

1.3.2 Im vorliegenden Fall hat die OZD die Zollkreisdirektion ... mit Schreiben vom 26. Februar 2004 verpflichtet, einen abweisenden Beschwerdeentscheid zu treffen und ihr auch Anweisungen erteilt, wie sie diesen zu begründen habe. Die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde im Sinn von Art. 47 Abs. 2 VwVG sind mithin erfüllt (vgl. Entscheid der ZRK vom 29. August 2001 in Sachen S. [ZRK 2000-020], E. 1a). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist daher einzutreten.

2.

2.1 Nach Art. 1 Abs. 1 aZG hat derjenige, der die Zollgrenze überschreitet oder Waren über die Zollgrenze befördert, die Vorschriften der Zollgesetzgebung einzuhalten. Die Zollpflicht umfasst die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht; Art. 1 Abs. 2 aZG). Alle Waren, die eingeführt oder ausgeführt werden, müssen gemäss Art. 6 Abs. 1 aZG der zuständigen Zollstelle zugeführt, unter Zollkontrolle gestellt und zur Abfertigung angemeldet werden (Zollmeldepflicht). Vorbehalten bleiben die durch das Zollgesetz oder gestützt darauf angeordneten Ausnahmen (Art. 6 Abs. 2 aZG). Die Zollzahlungspflicht umfasst die Verbindlichkeit zur Entrichtung oder Sicherstellung der Abgaben (Zollbeträge, Zinsen, Gebühren) und Kosten aus dem Zollverfahren, sowie der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 10 aZG). Ist die Zollmeldepflicht erfüllt worden, so entsteht die Zollzahlungspflicht mit Bestätigung der Annahme der Zolldeklaration nach Art. 35 aZG. Ist die Zollmeldepflicht nicht erfüllt worden, so wird der Eintritt der Zollzahlungspflicht zurückbezogen auf den Zeitpunkt, da die Ware die Grenze überschritten hat (Art. 11 Abs. 1 und 2 aZG). Gemäss Art. 9 Abs. 1 aZG unterliegt der Zollmeldepflicht, wer eine Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Begriff des "Auftraggebers" weit auszulegen. Als solcher gilt jedermann, welcher einen anderen veranlasst, eine Ware über die Grenze zu bringen, von der er weiss oder annehmen muss, dass sie im Ausland liegt und über die Grenze verbracht werden muss, um die Bestellung ausführen zu können (JÖRG BÜHLMANN, Untersuchung über die Bedeutung der Bestimmung von Art. 9 Abs. 1 aZG, in MWST-Journal 1/1997 S. 46, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Ebenfalls zollzahlungspflichtig (jedoch nicht zollmeldepflichtig) ist derjenige, für dessen Rechnung die Waren eingeführt oder ausgeführt worden

sind. Die Zollzahlungspflichtigen haften solidarisch für die geschuldeten Abgaben (Art. 13 Abs. 1 aZG; vgl. Entscheid der ZRK vom 18. Oktober 2006 in Sachen S. [ZRK 2004-053] E. 6a, mit weiteren Hinweisen). Im Luftverkehr hat auch der Führer des Luftfahrzeuges die Verpflichtungen aus der Zollmeldepflicht zu erfüllen (Art. 29 Abs. 2 aZG).

Abgesehen von den in der Zollgesetzgebung vorgesehenen Ausnahmen hat der Zollmeldepflichtige jede über die Zollgrenze zur Ausfuhr bestimmte Ware der nächsten Zollstelle unverzüglich zuzuführen und unter Zollkontrolle zu stellen (Art. 30 Abs. 3 aZG). Für die unter Zollkontrolle gestellten Waren hat der Zollmeldepflichtige den Abfertigungsantrag zu stellen und je nach der Bestimmung der Waren die Zolldeklaration unter Vorlegung der für die Abfertigungsart erforderlichen Belege, Bewilligungen und anderen Ausweise in der vorgeschriebenen Anzahl, Form und Frist einzureichen (Art. 31 Abs. 1 aZG). Erachtet sich das Zollamt als zuständig, so prüft es die abgegebene Zolldeklaration auf ihre formelle Richtigkeit und Vollständigkeit und auf ihre Übereinstimmung mit den Begleitpapieren (Art. 34 Abs. 2 aZG). Die Annahme der Zolldeklaration wird durch Beisetzung des Amtsstempels bestätigt. Die angenommene Zolldeklaration ist für den Aussteller verbindlich und bildet vorbehältlich des Ergebnisses einer allfälligen Revision (im Sinne von Art. 36 aZG) die Grundlage für die Festsetzung des Zolls und der weiteren Abgaben (Art. 35 Abs. 1 und 2 aZG).

2.2 Nach Feststellung der aus der Zollzahlungspflicht sich ergebenden Verbindlichkeiten wird der Zollausweis ausgestellt. Er schafft Beweis für die Abfertigung und für die Erfüllung der dem Pflichtigen obliegenden Verbindlichkeiten, soweit nicht andere Bescheinigungen ausgestellt werden. Der Zollausweis wird erst nach Erfüllung der darin festgestellten Verbindlichkeiten ausgehändigt. Vorher darf nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Zollamtes über die unter Zollkontrolle gestellten Waren verfügt werden (Art. 37 Abs. 1 und 2 aZG). Die Zollabfertigung ist endgültig, wenn über die Zollzahlungspflicht endgültig entschieden und die Ware zur Überführung in den freien Inlandverkehr oder zur Ausfuhr freigegeben ist (Art. 38 Abs. 1 aZG). Die Überführung der zollpflichtigen ausländischen Waren in den freien Verkehr sowie die Ausfuhr zollpflichtiger Waren ist erst nach der Verzollung gestattet. Als Beweis dient die vom Zollamt verabfolgte Zollquittung (Art. 39 Abs. 1 aZG; vgl. Entscheid der ZRK vom 18. Oktober 2006 in Sachen S. [ZRK 2004-053] E. 6a, mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1 Der eingelebten Praxis von Verwaltungsbehörden und Gerichten kommt erhebliches Gewicht zu. Allerdings ist es den Behörden nicht verwehrt, eine bisher geübte Praxis zu ändern, wenn sie zur Einsicht gelangen, dass eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine solche Praxisänderung muss sich jedoch auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 52 E. 3c, BGE

125 II 162 E. 4c/aa, mit weiteren Hinweisen). Die Änderung einer bestehenden Praxis ist mit der Rechtsgleichheit vereinbar, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Es müssen ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen. Eine Änderung lässt sich insbesondere im Hinblick auf bessere Kenntnis der gesetzgeberischen Absichten oder auf die künftige Entwicklung und die damit verbundenen Gefahren rechtfertigen. Wenn es beispielsweise um die Sicherheit des öffentlichen Verkehrs geht, kann es einer Behörde nicht verwehrt sein, veränderten Verhältnissen durch eine Anpassung der Praxis Rechnung zu tragen. Die Änderung muss grundsätzlich erfolgen. Es darf sich nicht bloss um eine singuläre Abweichung handeln, sondern die neue Praxis muss für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte. Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung muss gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen. Gegenüber dem Postulat der Rechtssicherheit lässt sich eine Praxisänderung grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht. Die Praxisänderung darf keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen. Bei Verfahrensfragen verdient das Vertrauen in die bisherige Auslegung insofern Schutz, als demjenigen, der etwa eine Frist- oder Formvorschrift nach der bisherigen Rechtsprechung beachtet hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Praxisänderung kein Rechtsnachteil erwachsen soll (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 509 ff., mit weiteren Hinweisen).

3.2 Wird durch die Änderung einer Regelung festgestellt, dass das Bedürfnis nach einer Neuordnung besteht, so liegt es grundsätzlich im öffentlichen Interesse, diese Änderung aufgrund des Legalitätsprinzips ohne Verzug in Kraft zu setzen, wenn keine besonderen Gründe dagegen sprechen. Gegebenenfalls kann es verfassungsrechtlich jedoch geboten sein, eine Übergangsregelung zu erlassen. Das Bundesgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung die Notwendigkeit und die Ausgestaltung von Übergangsbestimmungen in erster Linie nach den Grundsätzen der rechtsgleichen Behandlung und des Willkürverbots sowie unter Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips und des Vertrauensschutzes beurteilt und im Übrigen die Ausgestaltung einer angemessenen Übergangsregelung dem Gesetzgeber anheim gestellt, dem hierbei ein weiter Spielraum des Ermessens zusteht (vgl. BGE 106 Ia 260 E. 4b). Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechts ermöglichen oder erleichtern und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Sie trägt allfälligen Härten der Betroffenen unter anderem dadurch Rechnung, dass sie gewisse Bestimmungen der Neuregelung früher oder später in Kraft treten lässt als den übrigen Erlass, Anpassungsfristen gewährt oder auf andere Weise für eine stufenweise Einführung strengerer Vorschriften sorgt (BGE 123 II 395 E. 9, 446 E. 9). Mit Blick auf die sich gegenüberstehenden Interessen, nämlich das private Kontinuitätsinteresse einerseits und das öffentliche Interesse, die Neuordnung möglichst bald und in vollem Umfang wirksam werden zu lassen, andererseits, wird das Fehlen einer Übergangsregelung in der Rechtsprechung lediglich zurückhaltend

als unzulässig beurteilt. Nur wenn schützenswerte Interessen es gebieten, kann in einem gewissen Mass bei der Anpassung an das neue Recht auf bestehende Rechtsverhältnisse Rücksicht genommen werden. Doch ist von Härtemilderungs- oder Ausnahmeklauseln auch in solchen Fällen zurückhaltend Gebrauch zu machen (vgl. BGE 123 II 447 E. 9, mit Hinweisen; vgl. auch HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 322 ff., mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall halten die Bestimmungen der Zollgesetzgebung unmissverständlich alle jene Verpflichtungen fest, die eine Exporteurin bei der Beförderung von Waren über die Zollgrenze in das Ausland einzuhalten hat. Die Beschwerdeführerin ist sich denn auch des Umstands bewusst, dass sie der ihr obliegenden Zollmeldepflicht anlässlich der Ausfuhr der beiden Flugzeuge aus der Schweiz in die USA im Jahr 2000 nicht nachgekommen ist. Sie hat nicht aus eigenem Antrieb die ihr obliegenden Verpflichtungen als Exporteurin erfüllt und damit die Zollvorschriften verletzt. Erst am 23. Januar 2004 hat die Beschwerdeführerin schliesslich ein Gesuch um nachträgliche Zollabfertigung eingereicht.

4.2 Die OZD hat in der bis zum 30. Juni 2003 gültigen (internen) Weisung als Grundsatz festgelegt (nicht veröffentlichtes Dienstreglement 11 [D 11]; Art. 224.2 "Vorgehen bei nicht deklarierten Waren"), dass für ohne Zollbehandlung ausgeführte Waren grundsätzlich keine Deklarationsdoppel gestempelt werden dürfen. Die Zollkreisdirektionen wurden jedoch ermächtigt, unterbliebene Abfertigungen nachträglich nachzuholen, sofern die Gesuchstellerin die Warenausfuhr glaubhaft belegen konnte. Diese nachträgliche Ausstellung der Ausfuhrdeklaration konnte von jenen Exporteuren, die anlässlich der Ausfuhr ihrer Zollmeldepflicht nicht nachgekommen waren, ursprünglich ohne Einhaltung einer Frist beantragt werden. Mit Wirkung vom 1. Juli 2003 wurde diese interne Weisung geändert. Der Grundsatz, wonach für ohne Zollbehandlung ausgeführte Waren grundsätzlich keine Deklarationsdoppel gestempelt werden dürfen, blieb gleich. Die Zollämter wurden ermächtigt, unterbliebene Ausfuhrabfertigungen nachträglich unter folgenden Voraussetzungen zu beglaubigen: a) seit der angeblichen Ausfuhr sind nicht mehr als 60 Tage vergangen; b) der Sachverhalt ist klar; c) die Warenausfuhr ist glaubhaft nachgewiesen.

4.3 Die Zollverwaltung hat die Vorschriften der Zollgesetzgebung (und weitere Gesetze) zu vollziehen und im Rahmen des Vollzuges unbestrittenermassen in einer von ihr seit Jahren angewendeten Praxis nachträglich auch dann noch das Doppel des Zollausweises ausgestellt, wenn eine nicht ordnungsgemäss angemeldete Ausfuhr durch andere Beweismittel nachgewiesen werden konnte (z. B. durch ausländische Zollquittungen, Bestätigungen der schweizerischen Vertretungen im Ausland, Bestätigungen von in- oder ausländischen Bahn- oder Grenzpolizeiorganen, etc.). Es kann an dieser Stelle offen bleiben, ob die Zollverwaltung von der Zollgesetzgebung zu einer derartigen Vorgehensweise überhaupt ermächtigt worden ist. Jedenfalls hat sie unbestrittenermassen durch viele Jahre hin-

durch gegenüber den Exporteuren die dargestellte Bewilligungspraxis bezüglich der nachträglichen Bestätigung von Ausfuhren entwickelt und diese Praxis auch angewendet. Die dabei einzuhaltenden Bedingungen hat sie per 1. Juli 2003 hinsichtlich der dabei einzuhaltenden Frist (60 Tage seit der angeblichen Ausfuhr) modifiziert. Eine Praxisänderung ist durch die Verwaltung ohne Verzug in Kraft zu setzen und das Fehlen einer Übergangsregelung ist lediglich mit Zurückhaltung als unzulässig zu beurteilen. Eine rasche Einführung einer Neuregelung drängt sich in der Regel im Wirtschaftsrecht auf, wo die staatlichen Massnahmen häufig in den Wirtschaftsablauf eingreifen und der damit verfolgte Zweck schnell durchgesetzt werden muss, um Missbräuchen vorzubeugen (BGE 123 II 446 E. 9, mit Hinweis).

4.4 Im vorliegenden Fall hat die OZD – soweit ersichtlich – keine Übergangsfrist angesetzt und die Praxisänderung ab dem Zeitpunkt der Einführung konsequent durchgesetzt, das heisst die erwähnte 60-tägige Frist zur (rechtzeitigen) Antragstellung zur Anwendung gebracht. Die Beschwerdeführerin konnte denn auch kein einziges Beispiel für ein entgegengesetztes Vorgehen der Verwaltung nachweisen. Die OZD hat naturgemäss ein Interesse, die Neuordnung rasch und in vollem Umfang sofort wirksam werden zu lassen. Bei einer Abwägung der öffentlichen Interessen der Verwaltung mit den privaten Interessen der Beschwerdeführerin (bezüglich der Einführung einer 60-tägigen Frist zur Antragstellung für die nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhr) gelangt das Bundesverwaltungsgericht zur Auffassung, dass das öffentliche Interesse an der raschen Umsetzung der Neuordnung überwiegt. Die Verwaltung hat sich bei der Einführung und Festsetzung der Dauer dieser Frist von sachlichen Überlegungen leiten lassen; deren Zeitspanne von 60 Tagen ist grosszügig bemessen, sodass Härtefälle und Arbeitsfehler von Exporteuren innerhalb nützlicher Frist geheilt werden können. Ein Zollmeldepflichtiger, der eine Ausfuhr überhaupt nicht zur Anmeldung bringt, soll sich im Vergleich zu einem Exporteur, der bei der Zollanmeldung einen Fehler macht, nicht dadurch einen Vorteil verschaffen können, dass er ohne Einhaltung einer Frist die nachträgliche Abfertigung verlangen könnte, der Zweitgenannte jedoch eine Frist von 60 Tagen (vgl. Art. 109 Abs. 2 aZG) einhalten müsste.

4.5 Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, ihr Gesuch um nachträgliche Zollabfertigung wäre bei einer Antragstellung vor dem 30. Juni 2003 anstandslos bewilligt worden, da sie jedoch erst am 23. Januar 2004 einen Antrag gestellt habe, sei dieser aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten Praxisänderung abgewiesen worden. Dazu komme, dass sich der Sachverhalt, nämlich die Ausfuhr von zwei Flugzeugen, bereits im Jahr 2000 ereignet habe, sodass eine Beurteilung nach altem Recht, mithin ohne Beachtung der erwähnten Frist, angezeigt sei. Wie bereits erwähnt, hätte die Beschwerdeführerin die Verpflichtung gehabt, ihrer Zollmeldepflicht zum Zeitpunkt der Ausfuhr im Jahr 2000 nachzukommen. Sie selbst hätte es auch in der Hand gehabt, noch vor dem Zeitpunkt der Praxisänderung einen Antrag auf nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhr zu stellen, was sie jedoch ebenfalls unterlassen hat. Daher kann sie nichts zu ihren

Gunsten daraus ableiten, dass sie im Jahr 2000 ihren Verpflichtungen als Zollmeldepflichtige nicht nachgekommen ist bzw. für ihren Antrag bis zum einem Termin nach der Praxisänderung der OZD zugewartet hat. Den Umstand, dass sie die fraglichen Exporte nicht ordnungsgemäss abgewickelt hat, hat sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben, ebenso die verspätete Antragsstellung auf nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhren. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist schliesslich die mehrwertsteuerliche Behandlung dieses Sachverhalts und insbesondere die Frage, ob die Änderung vom 24. Mai 2006 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2006 2353) einen Einfluss auf die entsprechende Würdigung zu entfalten vermag.

4.6 Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben, wonach demjenigen, der etwa eine Frist- oder Formvorschrift nach der bisherigen Rechtsprechung beachtet hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Praxisänderung kein Rechtsnachteil erwachsen darf (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 515; BGE 132 II 153 E. 5.1). Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin aber nicht geltend, sie habe von der geübten früheren Rechtspraxis der Zolldirektion Kenntnis gehabt und sich darauf verlassen oder Dispositionen getroffen, die nicht mehr rückgängig zu machen seien. Sie hat auch nicht behauptet, das Verhalten der Zollverwaltung habe bei ihr bestimmte Erwartungen ausgelöst und damit eine Vertrauensgrundlage geschaffen (BGE 129 I 161 E. 4.1). Sie hat bezüglich ihrer Zolldeklarationspflicht die gesetzliche Frist nicht beachtet und ist anschliessend während mehrerer Jahre untätig geblieben. Sie kann deshalb aus ihrer Unachtsamkeit heute keinen Rechtsvorteil erreichen, wenn die Zollverwaltung auf sie die neue Praxis anwandte, eine Praxis im Übrigen, die zum Zeitpunkt der verspäteten Anmeldung durch die Beschwerdeführerin schon mehr als ein halbes Jahr ständig und rechtsgleich angewandt worden war.

4.7 Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

5. 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 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und mit dem Kostenvorschuss gleicher Höhe verrechnet. Aus denselben Gründen ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Zollveranlagung, wenn diese aufgrund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware erfolgt, sowie gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: