Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-7798/2015

Urteil vom 19. Juli 2016

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **A._____,** …,
2. **X._____ GmbH,** …,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Erlass Einfuhrabgaben.

Sachverhalt:

A.
Mit Verfügung vom 2. Juni 2015 forderte die Zollkreisdirektion Schaffhausen von A._____ und der X._____ GmbH einen Betrag von Fr. 154'352.90 (Fr. 137'904.-- Einfuhrzölle, Fr. 10'941.60 Mehrwertsteuer und Fr. 5'507.30 Verzugszins) nach. Grund für die Nachforderung waren Einfuhren von Pferden, die der Zollbehörde nicht gemeldet worden waren, sowie in einem Fall die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Verfahrens zur vorübergehenden Verwendung.

Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.
Am 24. Juli 2015 reichten A._____ und die X._____ GmbH ein Gesuch um Teilerlass der Abgaben ein. Sie machten geltend, sie seien finanziell nicht in der Lage, den Nachforderungsbetrag zu leisten. Zudem hätten sie bei korrekter Anmeldung den tieferen Kontingentszollansatz beanspruchen können.

C.
Die Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD oder Vorinstanz) wies dieses Gesuch mit Verfügung vom 6. November 2015 ab. Sie sah die gesetzlichen Voraussetzungen weder für einen Erlass der Zollabgaben noch der Mehrwertsteuer gegeben.

D.
Gegen diese Verfügung erhoben A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und die X._____ GmbH (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführerinnen) am 30. November 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie schlagen zwei Antragsvarianten vor. Gemäss der ersten sei die geforderte Nachforderung vollständig auf Bewährung zu erlassen und das Verfahren einzustellen. Sollte erneut gegen das Zollgesetz verstossen werden, werde die gesamte Nachforderung fällig und müsse innerhalb von zehn Jahren beglichen werden. Die zweite Variante sieht vor, die Nachforderung auf Fr. 50'000.-- herabzusetzen, wobei diese Forderung innerhalb von fünf Jahren zu begleichen sei, jedes Jahr mindestens Fr. 10'000.--. Zur Begründung der Anträge wird auf die finanzielle Situation der Beschwerdeführerinnen sowie die gesundheitliche Situation der Beschwerdeführerin 1 verwiesen.

E.
Da zunächst nicht klar war, ob die Beschwerdeführerin 1 nur für sich selbst oder auch im Namen der Beschwerdeführerin 2 handelte, eröffnete das Bundesverwaltungsgericht zunächst das Verfahren A-7798/2015 betreffend die Beschwerdeführerin 1 und später – nachdem die Beschwerdeführerin 1 bestätigt hatte, auch für die Beschwerdeführerin 2 Beschwerde zu erheben – das Verfahren A-8136/2015 betreffend die Beschwerdeführerin 2.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 22. Februar 2016 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Es seien weder die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass der Zollabgaben noch jene für den Erlass der Mehrwertsteuer erfüllt.

G.
Mit Zwischenverfügung vom 29. Februar 2016 vereinigte die Instruktionsrichterin die Beschwerdeverfahren A-7798/2015 und A-8136/2015 unter der Nummer A-7798/2015. Zudem stellte sie den Beschwerdeführerinnen die Vernehmlassung zu.

H.
Am 2. März 2016 reichten die Beschwerdeführerinnen eine Stellungnahme ein.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie für den Entscheid relevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Entscheide der OZD betreffend den Erlass von Einfuhrabgaben können beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 31 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt –

nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerinnen sind durch die angefochtene Verfügung der OZD vom 6. November 2015 berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung (Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG).

1.2

1.2.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (BGE 133 II 35 E. 2, 117 Ib 114 E. 5b; Urteile des BGer 2C_1055/2013, 2C_1056/2013 vom 30. August 2014 E. 2.1, 2C_687/2007 vom 8. April 2008 E. 1.2.1, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2C_267/2007 vom 5. Oktober 2007 E. 2.1, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Neue Anträge sind im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich unzulässig. Der Streitgegenstand des Rechtsmittelverfahrens darf nicht ausserhalb des Verfügungsgegenstands liegen. Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, soll die obere Instanz nicht beurteilen, da sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingegriffen würde (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.208). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteile des BVGer A-1635/2015 vom 11. April 2016 E. 3.1.2, A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.2.1, A-6709/2011 vom 6. September 2012 E. 3).

1.2.2 Die Beschwerdeführerinnen stellen in der Beschwerde vom 30. November 2015 zwei Antragsvarianten zur Auswahl. Gemäss der ersten Variante soll die Nachforderung der Einfuhrabgaben auf Bewährung erlassen werden. Ein entsprechender Antrag wurde vor der Vorinstanz nicht gestellt und durch diese auch nicht behandelt, weshalb schon aus diesem Grund nicht darauf eingetreten werden kann, liegt doch der Antrag ausserhalb des Anfechtungsobjekts (E. 1.2.1). Zudem ist die Bewährung ein Instrument des Strafrechts, während es im vorliegenden Verfahren um öffentlich-rechtliche Abgaben geht, die keinen pönalen Charakter aufweisen, auch wenn es für die Beschwerdeführerinnen so scheinen mag.

Auf die Antragsvariante 1 ist demnach nicht einzutreten.

1.2.3 Als Variante 2 beantragen die Beschwerdeführerinnen, die Nachforderung auf Fr. 50‘000.-- herabzusetzen und ihnen zu gewähren, den Betrag in fünf Ratenzahlungen zu begleichen. Dieser Antrag ist als Antrag auf teilweisen Erlass der Einfuhrabgaben entgegenzunehmen. Er bewegt sich grundsätzlich im Rahmen des Zulässigen, wurde doch schon vor der Vorinstanz ein solcher Erlass beantragt, auch wenn dort die Höhe lediglich abstrakt und nicht konkret genannt wurde. Diesbezüglich hat sich die Vorinstanz mit den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen auseinandergesetzt. Die funktionale Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist gegeben. Nicht Teil des Anfechtungsobjekts ist jedoch eine Ratenzahlung. Allerdings hat die OZD in den Erwägungen der Verfügung vom 6. November 2015 durchblicken lassen, dass sie bereit sei, Ratenzahlungen zu vereinbaren. Auf den Antrag auf Gewährung von Ratenzahlungen kann dennoch nicht eingetreten werden.

Auf die Antragsvariante 2 ist demnach insoweit einzutreten, als darin um teilweisen Erlass der Einfuhrabgaben ersucht wird.

1.3 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz.1.54, unter Verweis u.a. auf BGE 119 V 349 E. 1a).

2.

2.1 Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt werden (Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht, vgl. Art. 7 ZG). Art. 1 ZTG schreibt vor, dass alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- und ausgeführt werden, nach dem Generaltarif zu verzollen sind, welcher in den Anhängen 1 und 2 des ZTG enthalten ist. Vorbehalten bleiben Abweichungen, die sich ergeben aus Staatsverträgen, besonderen Bestimmungen von Gesetzen sowie Verordnungen des Bundesrats, die sich auf dieses Gesetz abstützen (Art. 1 Abs. 2 ZTG).

2.2 Das Zollverfahren wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG). Von den Zollmeldepflichtigen wird die vollständige und richtige Deklaration der Ware gefordert. Hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten werden somit hohe Anforderungen gestellt (BGE 135 IV 217 E. 2.1.1 und 2.1.3, 112 IV 53 E. 1a; Urteile des BGer 2C_388/2007 vom 12. November 2007 E. 4.3, 2A.539/2005 vom 12. April 2006 E. 4.5, 2A.1/2004 vom 31. März 2004 E. 2.2; BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar Zollgesetz [nachfolgend: Zollkommentar], 2009, Art. 18 N. 2 ff.). Von den Zollpflichtigen wird verlangt, dass sie sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen (statt vieler: Urteil des BVGer A-7049/2015 vom 6. April 2016 E. 4.4; A-4277/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 4.1).

2.3 Wurde eine Ware nicht ordnungsgemäss angemeldet, ist sie grundsätzlich zum normalen und nicht zu einem präferenziellen Ansatz zu verzollen. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich vorgesehen, dass die Ware insbesondere dann zum höchsten für ihre Art anwendbaren Zollansatz verzollt werden kann, wenn sie nicht angemeldet worden ist (Art. 19 Abs. 2 Bst. b ZG; vgl. Urteil des BVGer A-4277/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 4.6).

3.

3.1 Der Erlass von Zollabgaben richtet sich nach Art. 86 ZG. Gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung ist das Erlassgesuch innerhalb eines Jahres nach dem Ausstellen einer Veranlagungsverfügung einzureichen (auch zum Folgenden: BVGE 2015/24 E. 3).

3.2 Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, besteht bei Vorliegen eines der in Art. 86 ZG festgelegten Gründe Anspruch auf Erlass (vgl. zum fehlenden behördlichen Ermessen bei erfüllten Voraussetzungen für einen Zollerlass Urteil des BGer 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 2.1; Urteil des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.1, vgl. Urteile des BVGer A-6523/2012 vom 18. Juni 2013 E. 3.4, A-6709/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 231). Die Bestimmung von Art. 86 ZG knüpft weitgehend an Art. 127 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (BS 6 465; aZG) an, wobei durchgängig nur noch von Zollerlass und nicht mehr von Zollnachlass die Rede ist. Zur Anwendung von Art. 127 aZG bestand eine gefestigte Rechtsprechung der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK), die vom Bundesverwaltungsgericht weitergeführt wird (vgl. MICHAEL BEUSCH, in:

Zollkommentar, Art. 86 N. 12 mit weiteren Hinweisen). Der Zollerlass bildet eine Massnahme der Vollstreckung an sich rechtskräftiger Zollentscheide und nicht eine solche der Veranlagung. Eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens ist nach konstanter Rechtsprechung im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen (Urteil des BGer 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.3, veröffentlicht in: ASA 74 S. 246 ff. E. 3.3; Urteile des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.1, A-6709/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.2).

3.3 In Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG sind objektivierte Erlassgründe enthalten. Diese Bestimmungen kommen dann zum Tragen, wenn im Rahmen von näher beschriebenen Verfahren die eingeführten Waren ganz oder teilweise vernichtet wurden oder sie auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt wurden. Für das vorliegende Verfahren ist darauf nicht weiter einzugehen.

3.4 Gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG werden Zollabgaben erlassen, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse der Zollschuldnerin unverhältnismässig belasten würde. Bei der Nachforderung handelt es sich gemäss Rechtsprechung zwingend um eine solche nach Art. 85 ZG. Dieser Artikel bestimmt, dass die Zollverwaltung den geschuldeten Betrag nachfordern kann, wenn sie irrtümlich eine von ihr zu erhebende Zollabgabe nicht oder zu niedrig oder einen zurückerstatteten Zollabgabenbetrag zu hoch festgesetzt hat. Liegt die Verantwortung für die Falschberechnung bei der steuerpflichtigen Person oder erfolgt eine Nachforderung gar gestützt auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0), findet Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG keine Anwendung (Urteil des BVGer A-6898/2009 vom 29. April 2010 E. 2.3; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 26 mit Hinweisen).

3.5 Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG enthält eine Härteklausel. Diese ist als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert, der subsidiär zur Anwendung kommt, das heisst nur dann, wenn der Sachverhalt nicht bereits von Art. 86 Abs. 1 Bst. a–c ZG erfasst wird. Danach muss ein Zollerlass gewährt werden, wenn aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Zollabgaben betreffende Verhältnisse den Bezug als besondere Härte erscheinen liessen. Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, damit einem Zollerlassgesuch stattgegeben werden kann (vgl. Urteil des BGer 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 2.1; Urteile des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.3, A-5057/2011 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.2,

A-6709/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 29; DERS., Untergang, S. 221). Zu den einzelnen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Härteklausel ist Folgendes festzuhalten:

3.5.1 Die aussergewöhnlichen Verhältnisse gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG müssen erstens mit Bezug auf das Zollverfahren vorliegen (Urteile des BVGer A-5057/2011 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.2.1). Wann eine solche Verfahrenssituation gegeben ist, bedarf der Auslegung. Mit Blick auf Sinn und Zweck der Härteklausel ist festzuhalten, dass entsprechende Verhältnisse nicht leichthin anzunehmen sind. Eine grosszügige Zulassung des Zollerlasses würde zu einer vom Gesetzgeber nicht bezweckten Abschwächung der Rechtskraft von Zollentscheidungen führen (vgl. Urteil des BGer 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.5, veröffentlicht in: ASA 74 S. 246 ff. E. 3.5). Die Bestimmung soll nicht dazu dienen, die unter Umständen erheblichen finanziellen Folgen früherer Fristversäumnisse bzw. von Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren wieder gut zu machen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.4, A-593/2014 vom 27. Mai 2014 E. 2.6.1, A-6709/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4; BEUSCH, Untergang, S. 208). Wird eine Ware zum oftmals massiv höheren Ausserkontingents- statt zum Kontingentszollansatz verzollt, kann von vornherein kein Fall von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG vorliegen (vgl. Urteile des BVGer A-6079/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4.2, A-6619/2008 vom 19. Oktober 2009 E. 16 ff.).

Ein Versäumnis, welches mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte vermieden werden können, ist nicht als aussergewöhnlich im Sinn dieser Bestimmung zu qualifizieren. Ebenso wenig vermögen aussergewöhnliche Umstände durch die ordnungsgemässe Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen begründet zu werden (Urteil des BVGer A-593/2014 vom 27. Mai 2014 E. 2.6.1 mit Hinweisen).

3.5.2 Die als Erlassgrund angerufenen aussergewöhnlichen Verhältnisse dürfen zweitens nicht die Bemessung der Abgaben betreffen; ein Zollerlass darf nicht zur Korrektur der Tarifierung und der angewendeten Zollansätze führen (Urteile des BVGer A-593/2014 vom 27. Mai 2014 E. 2.6.2; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 30). Nach der Rechtsprechung steht die Bemessung der Abgaben insbesondere dann in Frage, wenn es um die Einreihung der Waren unter die Tarifpositionen geht (vgl. zum früheren Recht Urteile des BVGer A-5057/2011 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.2.2, A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3.2). Wer ein Gesuch um Zoller-

lass stellt, hat nachzuweisen, dass die Gründe, das heisst die aussergewöhnlichen Verhältnisse, ausserhalb der Bemessung der Abgaben liegen (Urteile des BVGer A-593/2014 vom 27. Mai 2014 E. 2.6.2, A-6079/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4.2). Ausnahmsweise kann ein Zollerlass gewährt werden, wenn formale Fehler bei der Zollanmeldung dazu führen, dass nun eine besondere Härte in dem Sinn vorliegt, dass die geschuldeten Abgaben in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der abgabepflichtigen Person stehen. Auch hier kann es aber nicht um die Heilung interner Versäumnisse gehen (BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 31 f.; DERS., Untergang, S. 221).

3.5.3 Der Bezug der Abgabe muss drittens eine besondere Härte darstellen. Dieses Kriterium betrifft die persönliche Lage der zahlungspflichtigen Person. Allerdings muss sich die Härte aus der Erhebung des Zolls selbst ergeben (BEUSCH, Untergang, S. 221 mit Hinweis). Der Zollerlass hat nicht die Aufgabe, finanzielle Schwierigkeiten zu lösen, welche die Geschäftstätigkeit mit sich bringen kann, und insoweit das unternehmerische Risiko zu decken (Urteile des BVGer A-593/2014 vom 27. Mai 2014 E. 2.6.3, A-6079/2011 vom 6. September 2012 E. 3.1.4.3, A-5057/2011 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.2.3). Wiederum kann es aber nicht darum gehen, abgabepflichtige Personen vor den Wirkungen von Verfahrensversäumnissen zu schützen oder ein unternehmerisches Risiko zu versichern oder zu überwälzen (BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 33).

3.5.4 Verzugszinsen können erlassen werden, wenn die Zahlung auf Grund der Verhältnisse der Zollschuldnerin oder des Zollschuldners zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führen würde (Art. 187 Abs. 2 ZV, die von Verzicht auf Erhebung spricht). Beim Hinweis auf die wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse der Zollschuldnerin handelt es sich um Konkretisierung des in Art. 86 verwendeten Begriffs der «besonderen Härte» (dazu E. 3.5.3; BEUSCH, Zollkommentar, Art. 74 N. 10).

3.6 Ein «gnadenweiser» Erlass bzw. eine «gnadenweise» Rückerstattung über die gesetzlich geregelten Fälle hinaus kommt mit Blick auf den «numerus clausus» – also die gesetzlich festgelegte, begrenzte Zahl – der möglichen Erlass- bzw. Rückerstattungsgründe nicht in Betracht (Urteil des BVGer A-593/2014 vom 27 Mai 2014 E. 3.3.4; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 86 N. 17 und 35).

4.

4.1 Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2010 bis 2014 ereignet und somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Damit kommt einzig dieses zur Anwendung.

4.2 Art. 50 MWSTG hält fest, dass für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen die Zollgesetzgebung gilt, soweit die Art. 51 ff. MWSTG nichts anderes anordnen. Steuerpflichtig ist gemäss Art. 51 Abs. 1 MWSTG, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner oder Zollschuldnerin ist. Der Steuer unterliegt gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG unter anderem die Einfuhr von Gegenständen, worunter in diesem Zusammenhang auch Tiere gehören. Die Einfuhrsteuer wird in einem gemischten Veranlagungsverfahren erhoben. Die steuerpflichtige Person muss die Steuer zwar deklarieren, jedoch wird in jedem Fall eine Veranlagungsverfügung durch die Eidgenössische Zollverwaltung erlassen (Urteil des BVGer A-3776/2010 vom 16. August 2012 E. 8.2.2; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 12 Rz. 3).

4.3 Die auf der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer (Einfuhrsteuer) kann gemäss Art. 64 Abs. 1 MWSTG ganz oder teilweise erlassen werden. Ein Erlass ist möglich, wenn im Gewahrsam der Eidgenössischen Zollverwaltung stehende oder in eines der im Gesetz näher bezeichneten Verfahren übergeführte Gegenstände durch Zufall, höhere Gewalt oder mit amtlicher Einwilligung ganz oder teilweise vernichtet werden (Bst. a). Weiter kann die Einfuhrsteuer erlassen werden, wenn in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführte Gegenstände auf amtliche Verfügung hin ganz oder teilweise vernichtet oder wieder aus dem Inland ausgeführt werden (Bst. b), eine Nachforderung im Sinn von Art. 85 ZG mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person nach Art. 51 MWSTG unverhältnismässig belasten würde (Bst. c) oder die mit der Zollanmeldung beauftragte Person die Steuer wegen im Gesetz definierter Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht weiterbelasten kann und letzterer im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung im Inland als steuerpflichtige Person eingetragen war (Bst. d).

Die in Art. 64 Abs. 1 Bst. a-c MWSTG festgehaltenen Erlassgründe (dazu REGINE SCHLUCKEBIER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.],

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 64 Rz. 11 ff.) entsprechen jenen von Art. 86 Abs. 1 Bst. a-c ZG (dazu E. 3.3 f.; BEUSCH, Untergang, S. 218 ff.).

Der Erlassgrund von Art. 64 Abs. 1 Bst. d MWSTG kann dann zum Tragen kommen, wenn die mit der Zollanmeldung beauftragte Person die Einfuhrsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht an diesen weiterbelasten kann (SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 64 Rz. 17; BEUSCH, Untergang, S. 220).

4.4 Auch die Einfuhrsteuer kann nicht gnadenhalber erlassen werden. Die im Gesetz aufgezählten Erlassgründe sind abschliessend (SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 64 Rz. 8).

5.
Im vorliegenden Verfahren verlangen die Beschwerdeführerinnen sinngemäss einerseits den teilweisen Erlass der Zollabgaben und andererseits den Erlass der Einfuhrsteuer. Im Folgenden wird zuerst darauf eingegangen, ob die Zollabgaben zu erlassen sind (E. 5.1) und danach darauf, wie es sich mit der Einfuhrsteuer verhält (E. 5.2). Daran schliessen sich ergänzende Ausführungen an (E. 5.3). Auf weitere Vorbringen der Beschwerdeführerinnen wird danach eingegangen (E. 5.4).

5.1
5.1.1 Von vornherein ausgeschlossen sind die in Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG genannten Erlassgründe: Weder wurden die importierten Pferde ganz oder teilweise vernichtet noch wurden sie auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt (E. 3.3).

5.1.2 Ein Erlass gestützt auf Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG ist schon deshalb nicht möglich, weil die Zollabgaben gestützt auf Art. 12 VStrR (i.V.m. Art. 70 ZG) nachgefordert werden (E 3.4).

5.1.3 Zum Erlassgrund von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG ist vorab festzuhalten, dass es nicht möglich ist, über diesen Artikel nachträglich im Ergebnis die Kontingentszollansätze (KZA) statt der Ausserkontingentszollansätze (AKZA) anzuwenden. Zwar ist der Regelfall einer Anwendung der AKZA, dass die KZA bereits ausgeschöpft wurden bzw. keine Bewilligung für die KZA vorliegt. Es spielt aber für den Erlass keine Rolle, weshalb die AKZA angewendet wurden. Eine Korrektur wäre selbst bei fehlerhafter Anwendung der AKZA nicht mehr möglich, dient doch das Erlassverfahren grund-

sätzlich nicht der Korrektur von Fehlern, die im Rechtsmittelverfahren gegen die Verfügung, mit der die Abgaben erhoben wurden, hätten geltend gemacht werden können (E. 3.2). Umso mehr gilt dies im vorliegenden Verfahren, in dem die Beschwerdeführerinnen den AKZA aufgrund der Verletzung von Verfahrenspflichten zu bezahlten haben und nicht aufgrund von Fehlern der Zollverwaltung. Der Zollerlass dient nicht dazu, frühere Pflichtverletzungen wieder gut zu machen, selbst wenn die finanziellen Folgen erheblich sind (E. 3.5.1).

Zwar kann ausnahmsweise ein Zollerlass gewährt werden, wenn formale Fehler bei der Zollanmeldung dazu führen, dass nun eine besondere Härte in dem Sinn vorliegt, dass die geschuldeten Abgaben in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der abgabepflichtigen Person stehen, doch kann es auch hier nicht um die Heilung interner Versäumnisse gehen (E. 3.5.2). Den Beschwerdeführerinnen ist nicht etwa ein formelles Versehen unterlaufen, sondern sie haben die Pferde bewusst nicht ordnungsgemäss verzollt. Dass ihre Gründe für diesen Schritt unbeachtlich sind, wird weiter unten ausführlicher dargelegt (E. 5.4.1, 5.4.3 und 5.4.4).

Zur besonderen Härte in Bezug auf die persönliche Lage der Beschwerdeführerinnen ist wiederum festzuhalten, dass dieses Kriterium dann nicht zum Tragen kommt, wenn die Beschwerdeführerinnen so vor den Wirkungen von Verfahrensversäumnissen geschützt würden (E. 3.5.3). Die Härte in finanzieller Hinsicht ist im vorliegenden Fall gerade durch die Verletzung von Verfahrenspflichten entstanden, was dazu führte, dass die importierten Pferde zum AKZA statt zum KZA verzollt werden mussten. Wie gesagt, dient der Erlass nicht dem Schutz dieser Verhaltensweise.

Damit ist keine der kumulativen Voraussetzungen von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG erfüllt.

5.1.4 Nach dem Gesagten sind die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass der Zollabgaben nicht erfüllt. Ein solcher Erlass kann den Beschwerdeführerinnen nicht gewährt werden.

5.2 Damit bleibt zu prüfen, ob die Mehrwertsteuern (Einfuhrsteuern) erlassen werden können.

5.2.1 Auch in Bezug auf die Einfuhrsteuern können die Erlassgründe von Art. 64 Abs. 1 Bst. a, b und c MWSTG aus denselben Gründen wie beim Erlass der Zollabgaben nicht greifen (E. 4.3 i.V.m. E. 5.1.1 f.). Zu prüfen bleibt damit, ob der Erlassgrund von Art. 64 Abs. 1 Bst. d anwendbar ist.

5.2.2 Dass die Mehrwertsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit eines dritten Importeurs, der im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung im Inland als steuerpflichtige Person eingetragen war, nicht hätte überwälzt werden können (E. 4.3), wird weder geltend gemacht noch ergibt sich dies aus den Akten. Auch dieser Erlassgrund lässt sich damit nicht mit Erfolg anrufen.

5.2.3 Damit sind auch die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass der Einfuhrsteuer nicht erfüllt, weshalb auch ein solcher Erlass nicht gewährt werden kann.

5.3

5.3.1 Festzuhalten ist, dass ein teilweiser Erlass der Einfuhrabgaben, wie ihn die Beschwerdeführerinnen beantragen, den gleichen inhaltlichen Voraussetzungen wie ein vollständiger Erlass unterliegt und hier nicht zulässig ist, fehlt es doch ganz grundsätzlich an einer Erfüllung der Voraussetzungen für einen – teilweisen – Erlass.

5.3.2 Auch für einen Erlass der Zinsen besteht vorliegend kein Grund, sind doch auch dafür die Voraussetzungen nicht erfüllt (E. 3.5.4).

5.3.3 Nicht in Frage kommt auch ein gnadenweiser Erlass aufgrund der persönlichen und finanziellen Situation der Beschwerdeführerin 1 bzw. der finanziellen Situation der Beschwerdeführerin 2. Gründe der Billigkeit rechtfertigen es deshalb nicht, dem Erlassbegehren der Beschwerdeführerinnen stattzugeben (E. 3.6 und 4.4).

5.4

5.4.1 Die Beschwerdeführinnen bringen vor, die Beschwerdeführerin 1 habe am Zoll zwar des Öfteren die Papiere und Kaufverträge für die Pferde vorzeigen müssen und sie habe auf die Frage, ob sie ein inländisches Pferd mitführe, ehrlich geantwortet. Die Pässe der Pferde und sämtliche Papiere seien denn auch geprüft worden. Trotzdem habe man die Beschwerdeführerin 1 ohne weitere Massnahmen weiterfahren lassen. Die Zollverwaltung treffe daher ein Mitverschulden am Ausmass des Falles.

Selbst wenn diese Darstellung zutreffen würde, änderte dies nichts an der Selbstdeklarationspflicht der Beschwerdeführerinnen, die sowohl im Zollrecht als auch im Mehrwertsteuerrecht gilt. Somit wären die Beschwerdeführerinnen unabhängig vom Verhalten der Zollbeamten gehalten gewesen, für die korrekte Verzollung der Pferde die notwendigen Vorkehren zu treffen. Damit muss im vorliegenden Beschwerdeverfahren das Verhalten der Beamten an der Grenze nicht abgeklärt werden.

5.4.2 Keine Rolle spielt auch, dass für die importierten Pferde, wären sie ordnungsgemäss verzollt worden, allenfalls der KZA zur Anwendung gelangt wäre. Entscheidend ist, dass sie nicht verzollt wurden, und damit der AKZA zur Anwendung gelangt (vgl. E. 2.3). Dies ist auch darum folgerichtig, weil die Kontingente für Pferde allzu leicht überschritten werden könnten, wenn der KZA auch nachträglich noch angewendet werden könnte. Dabei spielt es keine Rolle, ob der KZA in den betroffenen Jahren tatsächlich ausgeschöpft wurde und somit schon aus diesem Grund gar kein Raum mehr für eine nachträgliche Anwendung des KZA bestünde, oder ob er nicht ausgeschöpft wurde. Der KZA hätte nur angewendet werden können, wenn die Pferde ordnungsgemäss verzollt worden wären.

5.4.3 Weiter bringen die Beschwerdeführerinnen vor, das lange Warten an der Grenze sei für die Pferde unerträglich. Sie berufen sich hier auf einen tierschützerischen Aspekt.

Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass längere Wartezeiten in einem Anhänger, wohlmöglich an einem ungeeigneten Ort, bei den Tieren Stress auslösen können. Insofern ist auch das sinngemäss vorgebrachte Argument der Zollverwaltung, es habe noch keine Reklamationen gegeben, in dieser Absolutheit nicht haltbar, darf doch als notorisch gelten, dass bei Importeuren von Tieren nicht immer das Tierwohl im Vordergrund steht und daher dieser Aspekt nicht unbedingt zu Reklamationen führen wird. Den Beschwerdeführerinnen ist aber entgegenzuhalten, dass sie selbst einerseits durch Bereithalten der notwendigen Dokumente Vorkehrungen treffen können, dass das Zollverfahren möglichst reibungslos vonstattengeht, und andererseits durch Massnahmen beim Transport den wartebedingten Stress der Tiere vermindern können.

5.4.4 Die geltend gemachte schwierige gesundheitliche Situation der Beschwerdeführerin 1 spielt für die Frage des Erlasses vorliegend keine Rolle, kann der Erlass doch nicht ausschliesslich darauf gestützt werden. Sollte die Beschwerdeführerin 1 damit sagen wollen, sie habe ihren rechtlichen Pflichten aufgrund von gesundheitlichen Problemen nicht nachkommen können, ist einerseits darauf hinzuweisen, dass dieses Argument – wenn überhaupt – im Rechtsmittelverfahren gegen die Verfügung vom 2. Juni 2015 hätte geltend gemacht werden müssen, und andererseits darauf, dass auch eine schwierige gesundheitliche Situation kein Rechtfertigungsgrund für mehrfache Verstösse gegen die zollrechtlichen Vorschrif-

ten ist. So oder anders können die gesundheitlichen Probleme der Beschwerdeführerin 1 nicht dazu führen, dass die Einfuhrabgaben (teilweise) zu erlassen wären.

Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob die gesundheitliche Situation der Beschwerdeführerin 1 überhaupt auch in Bezug auf die Beschwerdeführerin 2, eine juristische Person, die von den an ihr beteiligten Personen unabhängig ist, berücksichtigt werden könnte.

6.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden gemäss Art. 63 Abs. 4bis VwVG in Verbindung mit Art. 1 und 3 Bst. a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 2'000.-- festgesetzt. Die in den Verfahren A-7798/2015 und A-8136/2015 einbezahlten Kostenvorschüsse sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Entsprechend dem Verfahrensausgang wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Eine solche haben die im vorliegenden Verfahren nicht vertretenen Beschwerdeführerinnen auch nicht verlangt.

7.
Dieses Urteil kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m BGG).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'000.-- festgesetzt. Die in den Verfahren A-7798/2015 und A-8136/2015 einbezahlten Kostenvorschüsse werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerinnen (zweifach; Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Susanne Raas

Versand: