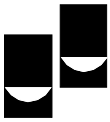
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4619/2007
{T 0/2}

Urteil vom 21. Dezember 2009

Besetzung

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

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Erlass des Einfuhrzolls und der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr.

Sachverhalt:

A.
Am 5. Juli 2005 war Y._____ bei der Einreise vom Ausland in die Schweiz beim Grenzübergang ... einer Zollkontrolle unterzogen worden. Diese hatte ergeben, dass er eine grosse Menge Fleisch mitführte, die er nicht zur Verzollung angemeldet hatte. Wie sich in der gegen ihn angehobenen Untersuchung herausstellte, bezog X._____ von Y._____ solches (unverzolltes) Fleisch. Er bewirtschaftet seit 2004 das Restaurant "..." in ... und führte zuvor in ... das Restaurant "...". Die Untersuchung ergab, dass X._____ in den Jahren 2001 bis 2005 für seine Restaurants insgesamt ... kg unverzolltes Fleisch von Y._____ erworben hatte. Er bestellte dieses jeweils telefonisch bei Y._____, der es nach rund einer Woche mit einem Personenwagen lieferte.

B.
Am 11. Oktober 2005 stellte die zuständige Zollkreisdirektion gegen X._____ ein Schlussprotokoll aus. Mit diesem wurde ihm zur Last gelegt, gegen das Zollgesetz, das Tierseuchengesetz sowie das Mehrwertsteuergesetz verstossen zu haben. Gleichzeitig erliess die zuständige Zollkreisdirektion eine Verfügung, mit welcher X._____ in solidarischer Leistungspflicht mit Y._____ für Abgaben in der Höhe von Fr. ... (Zoll: Fr. ...; Mehrwertsteuer: Fr. ...) leistungspflichtig erklärt wurde. Dieser Betrag entspricht den auf dem durch X._____ von Y._____ bezogenen Fleisch lastenden Abgaben. Gegen diese Verfügung über die Leistungspflicht wurde kein Rechtsmittel ergriffen.

C.
Am 23. März 2006 reichte X._____ bei der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) ein Erlassgesuch ein mit der Begründung, aufgrund seiner bevorstehenden Scheidung sei es ihm nicht möglich, die geforderten Einfuhrabgaben zu bezahlen. Mit Entscheid vom 15. Juni 2007 wies die Verwaltung das Gesuch um Erlass der Zollabgaben und um Erlass der Mehrwertsteuer ab. In ihrer Begründung legte die OZD im Wesentlichen dar, dass keine besonderen Verhältnisse vorlägen, die den Erlass rechtfertigen würden. Zudem habe X._____ in schwerwiegender Weise seine Sorgfaltspflicht verletzt und so seine Bedürftigkeit schuldhaft herbeigeführt. Die OZD sei allerdings zur Vereinbarung von Ratenzahlungen bereit.

D.
Mit Eingabe vom 5. Juli 2007 erhob X._____ (Beschwerdeführer) gegen diesen Entscheid Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit den nachfolgenden (in der Verbesserung gemäss E. E vorgebrachten) Rechtsbegehren, (1.) die Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 5. Juli 2007 sei gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Oberzolldirektion (OZD) vom 15. Juni 2007 sei aufzuheben; (2.) das Gesuch um Zollerlass im Betrag von Fr. ... sei gutzuheissen; (3.) das Gesuch um Erlass der Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. ... sei gutzuheissen; (4.) unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Der Beschwerdeführer übte Kritik am Entscheid vom 15. Juni 2007, indem er vorbrachte, dass die OZD es unterlassen habe zu überprüfen, ob er in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils gelangt sei. Diese Fehlhandlung würde nun zu einer besonderen Härte führen. Gegen die Verfügung über die Leistungspflicht vom 11. Oktober 2005 habe er kein Rechtsmittel ergriffen, da er die Rechtsmittelbelehrung übersehen habe, weil sie unüblich platziert gewesen sei. Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, er habe beim Kauf des Fleisches keinen Verdacht geschöpft, dass es sich beim Lieferanten um einen Fleischschmuggler handle. Somit habe er gutgläubig gehandelt.

E.
Mit Verfügung vom 12. Juli 2007 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, mit Frist bis zum 20. August 2007, eine Verbesserung einzureichen, die den Anforderungen von Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) an eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde genügt. Mit Schreiben vom 14. August 2007 verlangte der Beschwerdeführer, nun anwaltlich vertreten, eine Fristerstreckung, da in die Anwaltskanzlei eingebrochen worden sei und die Aufräumarbeiten zwei Tage in Anspruch genommen hätten. Mit Verfügung vom 17. August 2007 wurde dem Gesuch aufgrund ausserordentlicher Umstände entsprochen und die Frist letztmals bis 27. August 2007 erstreckt.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. November 2007 schloss die OZD auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie stellte sich auf den Standpunkt, dass eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen sei. Dies habe der Beschwerdeführer unterlassen, weshalb die Verfügung über die

Leistungspflicht in Rechtskraft erwachsen sei. Das Argument, der Beschwerdeführer habe die Rechtsmittelbelehrung übersehen, sei nicht schlüssig, da in Anbetracht der Höhe der Forderung der Beschwerdeführer es kaum unterlassen habe, die kurze Verfügung durchzulesen. Mangels Vorliegen besonderer Verhältnisse sei ein Erlass nicht zu gewähren. Erneut wurde zur Abwendung der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz auf die Möglichkeit der Ratenzahlung hingewiesen.

F.
Auf die Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird im Einzelnen, soweit entscheidrelevant, in den 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 [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32] in Verbindung mit Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] bzw. Art. 84 und Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR. 641.20]). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit sachlich und funktionell zuständig. Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.2 Am 1. Mai 2007 sind das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie die 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.

Hinsichtlich der anwendbaren Erlassbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer gilt gemäss Art. 94 Abs. 1 MWSTG für den sich in den

Jahren 2001 bis 2005 verwirklichten Sachverhalt das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201).

2.

2.1

2.1.1 Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, kann diese aus den in Art. 127 des (alten) Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, BS 6 465) festgelegten Gründen erlassen werden. Der Zollerlass bildet somit eine Massnahme der Vollstreckung rechtskräftiger Zollentscheide und nicht der Veranlagung. Eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens sind im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Juni 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 246 ff. E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.1, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.1).

2.1.2 Ein ganzer oder teilweiser Zollnachlass ist, abgesehen von den hier nicht zutreffenden besonderen Fällen von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 aZG, in Ziff. 3 dieses Absatzes vorgesehen. Dementsprechend kann ein Zollbetrag erlassen werden, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse den Zollpflichtigen unbillig belasten würde. Der Erlassgrund dieser Bestimmung ist ausschliesslich für Nachforderungen gemäss Art. 126 aZG bestimmt (BGE 94 I 478 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.2; Remo Arpagaus, Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, Basel 2007, Rz. 523; vgl. Hans Beat Noser, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG - wozu, wie, wann?, in: Zollrundschau 3/90, S. 47). Nach diesem Artikel kann die zuständige Zollbehörde binnen Jahresfrist seit der Zollabfertigung oder Abgabefestsetzung eine Zollabgabe nachfordern, wenn infolge Irrtums der Zollverwaltung bei der Zollabfertigung eine nach Gesetz geschuldete Abgabe nicht oder zu niedrig, oder ein rückvergüteter Abgabebetrag zu hoch festgesetzt worden ist (Art. 126 Abs. 1 aZG). Der Irrtum muss sich auf die für die Zollfestsetzung massgebenden Tatsachen, insbesondere die Beschaffenheit der zollpflichtigen Ware, beziehen (z. B. Fehler bei der Festsetzung des Zollabgabebetrages, Irrtümer bei der Wahl der

Position des Zolltarifs [vgl. BGE 106 Ib 218 E. 2b, 82 I 251 E. 2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 345]). Gemäss Rechtsprechung kann ein Irrtum auch in einer unrichtigen rechtlichen Würdigung bestehen oder sich auf die subjektive Zollzahlungspflicht beziehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.2; vgl. Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) vom 15. November 1956, veröffentlicht in ASA 25 380 E. 3b, vom 6. Dezember 1954, veröffentlicht in ASA 24 251 E. 3).

2.1.3 Ziff. 4 von Art. 127 Abs. 1 aZG enthält ferner eine Härteklausel, welche als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert ist, die 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 Ermessen, sondern es besteht ein Anspruch auf Nachlass (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3, A-1714/2006 vom 11. August 2008 E. 2.3). Zu den Voraussetzungen im Einzelnen:

2.1.4 Die aussergewöhnlichen Verhältnisse müssen erstens mit Bezug auf das Zollverfahren vorliegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3.1, A-676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.1, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.3). Wann eine solche Verfahrenssituation gegeben ist, bedarf der Auslegung. Mit Blick auf Sinn und Zweck dieser Härteklausel ist festzuhalten, dass solche Verhältnisse nicht leichthin anzunehmen sind (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5004/2007 vom 11. September 2009 E. 2.2). Eine grosszügige Zulassung des Zollerlasses würde zu einer vom Gesetzgeber nicht bezweckten Abschwächung der Rechtskraft von Zollentscheidungen führen (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Juni 2004, veröffentlicht in ASA 74 246 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. Ein Versäumnis, welches mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte vermieden werden können, ist nicht als ausser-

gewöhnlich im Sinne dieser Bestimmung zu qualifizieren (vgl. dazu etwa auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-883/2006 vom 4. September 2007 E. 3.2). Ebenso wenig vermögen aussergewöhnliche Umstände durch die ordnungsgemässe Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen begründet werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 3.1). Im Rahmen einer allgemeinen Härteklausel konkrete Definitionen für das Vorliegen aussergewöhnlicher Umstände anzuführen, bereitet Schwierigkeiten; eine fallweise Aufzählung kann höchstens einen ungefähren Eindruck vermitteln (vgl. zum Ganzen NOSER, a.a.O., S. 48).

2.1.5 Diese aussergewöhnlichen Verhältnisse dürfen zweitens nicht die Bemessung der Abgaben betreffen; ein Zollnachlass darf nicht zur Korrektur des Zolltarifs führen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3.2, A-676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.2, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.4). Das Zollgesetz regelt die Bemessung der Abgaben in den Art. 21 bis 24, wobei Art. 21 Abs. 1 für die Ein- und Ausfuhrzölle auf den Zolltarif verweist. Wer ein Gesuch um Zollnachlass stellt, hat nachzuweisen, dass die Gründe, das heisst, die aussergewöhnlichen Verhältnisse, ausserhalb der Bemessung der Abgaben liegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1698/2006 und A-1694/2006, beide vom 7. Februar 2007, jeweils E. 3.2.2).

2.1.6 Der Bezug der Abgabe muss drittens eine besondere Härte darstellen. Dieses Kriterium betrifft die persönliche Lage der zahlungspflichtigen Person. Der Zollnachlass hat nicht die Aufgabe, finanzielle Schwierigkeiten zu lösen, welche die Geschäftstätigkeit mit sich bringen kann und insoweit das unternehmerische Risiko zu decken (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3.3, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.3, A-1698/2006 und A-1694/2006, beide vom 7. Februar 2007, jeweils E. 3.2.3).

2.2

2.2.1 Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen bestimmt sich vorab nach den entsprechenden Vorschriften des MWSTG (Art. 72 – 84). Die Zollgesetzgebung gilt überall dort, wo das MWSTG nichts anderes anordnet (so ausdrücklich Art. 72 MWSTG). Der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen ist in Art. 84 MWSTG geregelt. Ein ganzer oder teilweiser Erlass der Mehrwertsteuer kommt – abgesehen von den hier offensicht-

lich unzutreffenden Fällen (von Art. 72 Abs. 1 Bst. a, b und d MWSTG) – zur Anwendung, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person unbillig belasten würde (Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Wie bei allen Erlasstatbeständen müssen die Voraussetzungen kumulativ gegeben sein.

2.2.2 Die Regelung von Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG entspricht derjenigen über den Zollerlass gemäss Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG, weshalb in materieller Hinsicht auf das in E. 2.1.2 Ausgeführte verwiesen wird. Im Weiteren gilt grundsätzlich, dass ein Erlass der Mehrwertsteuer nur dann Anwendung findet, wenn die Verantwortung für die fehlerhafte Berechnung nicht bei der steuerpflichtigen Person liegt. Hat beispielsweise der Steuerpflichtige eine Falschdeklaration selber zu vertreten, ist ein Erlass ausgeschlossen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.4.2, vgl. auch Entscheid der ZRK 2004-052 vom 19. Juli 2004 E. 3a; siehe auch PETER A. MÜLLER in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 84 Rz. 7).

3.
Der Beschwerdeführer rügt zum einen, dass er die Rechtsmittelbelehrung auf der Verfügung über die Leistungspflicht übersehen und deshalb keine Beschwerde dagegen erhoben habe (E. 4). Weiter bringt er Umstände vor, welche einen Erlassgrund nach Art. 127 aZG bilden sollen (E. 5).

4.
4.1 Die Verfügung über die Leistungspflicht unterliegt der Beschwerde (Art. 44 VwVG). Die Beschwerde ist innerhalb von 30 Tagen nach Eröffnung der Verfügung einzureichen (Art. 50 Abs. 1 VwVG). Wenn innerhalb dieser Frist keine Beschwerde eingereicht wird, erwächst die Verfügung grundsätzlich in Rechtskraft.

Mit seinem Vorbringen, er habe nicht erkannt, dass gegen die Verfügung über die Leistungspflicht eine Beschwerde möglich gewesen sei, macht der Beschwerdeführer implizite geltend, diese sei nicht in Rechtskraft erwachsen. Wäre dies der Fall, müsste die vorliegende Beschwerde gegen den abweisenden Erlassentscheid, die sich teilweise gegen die Leistungspflicht wendet, allenfalls von den dafür zuständigen Instanzen als Beschwerde gegen die Verfügung über die Leistungspflicht entgegengenommen werden. Wie nachfolgend dargelegt wird, ist die Verfügung jedoch in Rechtskraft erwachsen.

4.2 Gemäss Art. 35 VwVG muss eine Verfügung mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sein, die das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz und die Rechtsmittelfrist nennt. Die Rechtsmittelbelehrung muss klar und ohne Weiteres in ihrer Bedeutung erkennbar sein (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger (Hrsg.), Zürich 2009, Art. 36 Rz. 38). Das Fehlen oder die Unrichtigkeit einer Rechtsmittelbelehrung stellt eine mangelhafte Eröffnung der Verfügung dar (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1645). Daraus darf den Parteien kein Nachteil erwachsen (vgl. Art. 38 VwVG), wenn sie sich in guten Treuen darauf verlassen durften (BGE 134 I 199 E. 1.3.1, 129 II 125 E. 3.3).

Gemäss dem aus dem Prinzip von Treu und Glauben fliessenden und in Art. 38 VwVG ausdrücklich verankerten Grundsatz des öffentlichen Prozessrechts darf den Parteien aus einer fehlerhaften behördlichen Rechtsmittelbelehrung zwar kein Nachteil erwachsen. Wer aber die Unrichtigkeit der Rechtsmittelbelehrung erkannte oder bei zumutbarer Sorgfalt hätte erkennen müssen, kann sich nicht auf den genannten Grundsatz berufen. Die Berufung auf diesen Grundsatz bleibt somit dann verwehrt, wenn sich der Rechtssuchende treuwidrig verhalten hat. Bei einer nicht als solchen bezeichneten Verfügung ohne Rechtsmittelbelehrung wird verlangt, dass er sich innert nützlicher Frist nach den in Frage kommenden Rechtsmitteln erkundigt, wenn er den Verfügungscharakter erkennen kann und sie nicht gegen sich gelten lassen will.

4.3 Zur Beantwortung der Frage, ob sich der Beschwerdeführer zu Recht darauf beruft, dass er die Rechtsmittelbelehrung übersehen habe, muss der Sachverhalt wie folgt ergänzt werden: Die OZD sandte am 11. Oktober 2005 dem Beschwerdeführer per eingeschriebenem Brief insgesamt sechs A4-Seiten. Das erste Blatt (Deckblatt) trägt den Titel "Erläuterungen zum Schlussprotokoll". Es enthält zwei Rubriken, die angekreuzt werden können, Rubrik 1 bezieht sich – entsprechend dem Titel – auf das Schlussprotokoll, Rubrik 2 auf die von der Widerhandlung betroffenen Abgaben. Angekreuzt sind beide Rubriken. Der Rubrik 2 folgen die Unterrubriken 21, 22 und 23. Die Unterrubrik 21 hat selbst wieder zwei Unterrubriken (211 und 212). Angekreuzt sind die Unterrubriken 21 und 22, sowie 211, weshalb nachfolgend nur diese erläutert werden. Bei der Unterrubrik 21 wird erwähnt, dass der Beschwerdeführer die Abgaben nachzuentrichten hat. In 211 wird er

darauf aufmerksam gemacht, dass der Entscheid über seine Leistungspflicht mit "beiliegender Verfügung vom 11.10.2005" erfolgt. Am Ende der Unterrubrik 21 wird der Beschwerdeführer "auf die in der entsprechenden Verfügung angegebene Rechtsmittelbelehrung" hingewiesen. Unterrubrik 22 teilt dem Beschwerdeführer mit, dass er für das eingezogene und der Vernichtung zugeführte Fleisch nicht persönlich leistungspflichtig ist.

Dem Deckblatt folgen die darin angekündigten Beilagen, nämlich das 4-seitige Schlussprotokoll und die Verfügung über die Leistungspflicht. Letztere umfasst eine Seite. Zu Beginn der Verfügung werden die Beträge der noch zu entrichteten Einfuhrabgaben aufgelistet. Nach dieser Auflistung werden die einschlägigen Gesetzesbestimmungen, die die persönliche Leistungspflicht des Beschwerdeführers begründen, aufgeführt. Danach wird dem Beschwerdeführer eine Zahlungsfrist angesetzt. Die Rechtsmittelbelehrung steht zwischen der Zahlungsfrist und dem letzten Absatz mit dem Hinweis auf die solidarische Haftbarkeit mit Y._____. Sie hat folgenden Wortlaut: "Diese Verfügung kann innert 30 Tagen durch eine im Doppel einzureichende Beschwerde bei der Eidg. Oberzolldirektion, 3003 Bern, angefochten werden". Auf der Rückseite der Verfügung sind die Texte der Gesetzes- bzw. Verordnungsartikel abgedruckt, die auf der Vorderseite erwähnt werden. Rechtsgrundlagen für die Beschwerdemöglichkeit an die OZD werden auf der Rückseite der Verfügung nicht erwähnt.

4.4 Was den Wortlaut der Rechtsmittelbelehrung anbelangt, erfüllt dieser die Anforderungen von Art. 35 Abs. 2 VwVG vollumfänglich. Die Rechtsmittelbelehrung in der Verfügung über die Leistungspflicht nennt das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz und die Rechtsmittelfrist (E. 4.2).

4.5 Damit gilt es zu prüfen, ob auch die Positionierung der Rechtsmittelbelehrung in der Verfügung rechtsgenügend ist. Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe die Rechtsmittelbelehrung übersehen, da sie innerhalb des Textes und nicht wie üblich am Ende der Verfügung platziert gewesen sei. Neben der Aufstellung des geschuldeten Betrages enthält die Verfügung nur wenige Sätze, die Rechtsgrundlage, Zahlungsfrist und Kontoverbindung, Rechtsmittelbelehrung und die Solidarhaftung betreffen. Wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt, wird es der Beschwerdeführer aufgrund der Höhe der Forderung kaum unterlassen haben, die Verfügung über die

Leistungspflicht durchzulesen, zumal sie, wie erwähnt, kurz ist. Zwar ist die 30-Tage-Frist für die Zahlung fett gedruckt, nicht aber jene für die Einreichung einer Beschwerde; die Rechtsmittelbelehrung wird vielmehr drucktechnisch überhaupt nicht hervorgehoben. Dennoch ist der Text der Rechtsmittelbelehrung klar und in seiner Bedeutung ohne weiteres erkennbar: Es wird von einer "Beschwerde" und von "anfechten" gesprochen; diese Begriffe und deren Bedeutung kennen auch Laien. Zudem wurde bereits in den Erläuterungen zum Schlussprotokoll auf die in der Verfügung angegebene Rechtsmittelbelehrung hingewiesen. Zwar sind die Erläuterungen zum Schlussprotokoll nicht gerade ein Paradebeispiel für die Übersichtlichkeit. So ist insbesondere der Verweis auf die Rechtsmittelbelehrung in der Verfügung über die Leistungspflicht im Gegensatz zu einem Teil des Satzes "Die Abgaben sind nachzuentrichten" nicht fett gedruckt. Dennoch ist der Hinweis auf die Rechtsmittelbelehrung für einen durchschnittlich sorgfältigen Leser nicht zu übersehen.

Zudem wurde die Verfügung über die Leistungspflicht ausdrücklich als Verfügung bezeichnet, und der Beschwerdeführer liess nach dem Empfang der Verfügung mehr als fünf Monate verstreichen, ohne zu signalisieren, dass er diese nicht gegen sich gelten lassen will. Nach der in E. 4.2 geschilderten Rechtsprechung kann er sich nicht auf den Grundsatz, wonach den Parteien aus einer fehlerhaften behördlichen Rechtsmittelbelehrung kein Nachteil erwachsen darf, berufen, weil er verpflichtet gewesen wäre, sich innert nützlicher Frist nach den in Frage kommenden Rechtsmitteln zu erkundigen. Der Beschwerdeführer könnte sich demnach selbst dann nicht auf Art. 38 VwVG stützen, wenn überhaupt keine Rechtsmittelbelehrung aufgeführt gewesen wäre, was aber nicht behauptet wird.

4.6 Aus dem Gesagten folgt, dass die Verfügung über die Leistungspflicht mangels Anfechtung innerhalb der Rechtsmittelfrist rechtskräftig ist. Wie in E. 2.1.1 ausgeführt, sind eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens im Rechtsmittelverfahren gegen die Leistungspflicht geltend zu machen. Damit ist insbesondere auf die Rüge nicht einzutreten, der Beschwerdeführer sei nicht in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils gelangt, wie dies Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) verlange, weil es die Zollverwaltung unterlassen habe abzuklären, ob er das Fleisch unter dem marktüblichen Preis gekauft habe. Das Gleiche gilt auch für das Vorbringen, der Beschwerdeführer sei gutgläubig gewesen und

habe deshalb im Lichte des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-1690/2006 vom 13. April 2007 höchstens für den Wert des effektiven Vorteils einzustehen und nicht für den gesamten Betrag der dem Bund vorenthaltenen Abgaben. Auch dieses Argument betrifft die Leistungspflicht und kann im vorliegenden Erlassverfahren nicht mehr gehört werden. Damit erübrigt es sich, bereits hier darauf einzugehen, ob der Beschwerdeführer gutgläubig gewesen ist (dazu E. 5.2.4) und ob der im zitierten Entscheid beurteilte Sachverhalt überhaupt mit den vorliegenden Verhältnissen vergleichbar ist.

5.
Somit bleibt zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche Gründe für einen Erlass der Zoll- bzw. Mehrwertsteuerschuld bilden.

5.1 Als erstes wird geprüft, ob der Erlassgrund von Art. 127 Abs. 3 Ziff. 3 aZG gegeben ist.

Im vorliegenden Fall wurden beim Beschwerdeführer Einfuhrabgaben nachgefordert, da er in den Jahren 2001 bis 2005 Fleisch erworben hat, das unter Umgehung der Zollkontrolle in die Schweiz eingeführt wurde.

Die Zollabgaben sind demzufolge weder aufgrund eines sich auf die Beschaffenheit des Fleisches beziehenden Irrtums noch wegen einer unrichtigen rechtlichen Würdigung durch die Verwaltung nicht erhoben worden. Vielmehr wurde das Fleisch gar nicht zur Einfuhr angemeldet und im gesetzlich geforderten Sinn deklariert. Es handelt sich beim fraglichen Nachbezug der Einfuhrabgaben nicht um eine Nachforderung im Sinne von Art. 126 aZG, sondern um eine solche nach Art. 12 VStrR. Ein Zollnachlass gestützt auf Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG steht folglich – ungeachtet der übrigen Voraussetzungen – von vornherein ausser Frage (E. 2.1.2).

5.2
5.2.1 Der Beschwerdeführer beruft sich auf Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG, dessen Voraussetzungen in E. 2.1.3 – 2.1.6 dargelegt worden sind. Die von dieser Bestimmung geforderten aussergewöhnlichen Verhältnisse erblickt der Beschwerdeführer einerseits darin, dass es die OZD unterlassen habe, zu überprüfen, ob er in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils gekommen sei. Diese Unstimmigkeiten und Fehlhandlungen im Ablauf des Zollverfahrens würden zu einer besonderen Härte führen (E. 5.2.2). Zudem ist zu prüfen, ob in der

Positionierung der Rechtsmittelbelehrung in der Verfügung über die Leistungspflicht aussergewöhnliche Verhältnisse gesehen werden könnten (E. 5.2.3). Zudem behauptet der Beschwerdeführer, er sei gutgläubig gewesen und sieht darin ebenfalls aussergewöhnliche Verhältnisse (E. 5.2.4). Weiter sei zu berücksichtigen, dass die Bezahlung der nachgeforderten Abgaben den Beschwerdeführer und seine Angestellten in ihrer Existenz ernsthaft bedrohen würden (E. 5.2.5).

5.2.2 Der vom Beschwerdeführer erhobene Vorwurf, dass er durch den Kauf des Fleisches bei Y._____ nicht in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils gelangt sei, hätte er, wie bereits erwähnt (E. 4.6), im Veranlagungsverfahren vorbringen müssen. Dasselbe gilt auch für die Argumentation, er sei gutgläubig gewesen, soweit er dieses Argument im Zusammenhang mit dem in E. 4.6 erwähnten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vorbringt. Diese Vorbringen vermögen unter keinen Umständen aussergewöhnliche Verhältnisse im Sinne des Erlasstatbestandes zu begründen.

5.2.3 Was die Positionierung der Rechtsmittelbelehrung in der Verfügung über die Leistungspflicht anbelangt, wurde bereits ausgeführt (E. 4.5), dass der Text der Rechtsmittelbelehrung klar und in seiner Bedeutung erkennbar und für einen durchschnittlich sorgfältigen Leser nicht zu übersehen war. Zudem unterscheidet sich die dem Beschwerdeführer zugestellte Verfügung über die Leistungspflicht bezüglich der Position der Rechtsmittelbelehrung nicht von Verfügungen, die anderen Leistungspflichtigen zugestellt werden; vielmehr handelt es sich um eine Formularverfügung, welche gegenüber allen Nachleistungspflichtigen in gleicher Weise verwendet wird. Damit kann aus der Positionierung der Rechtsmittelbelehrung nicht hergeleitet werden, dass aussergewöhnliche Verhältnisse vorliegen.

5.2.4 Da – wie nachfolgend aufgezeigt – der Beschwerdeführer nicht als gutgläubig gelten kann, muss nicht weiter auf die Frage eingegangen werden, ob überhaupt die vom ihm geltend gemachte Gutgläubigkeit ausserordentliche Verhältnisse im Sinn von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG begründen könnte.

Der Gutgläubigkeit widersprechen die Aussagen des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren, wo er zu Protokoll gegeben hat, das Fleisch jeweils per Telefon bestellt zu haben. Y._____ habe das Fleisch mit einem Personenwagen geliefert und ihm bei der Lieferung

jeweils einen "Fresszettel" mit allen Angaben (Preis, Gewicht und Art des Fleisches) überlassen. Das Fleisch habe er bei Y._____ gekauft, weil es bei ihm günstiger gewesen sei. Sicherlich habe er sich Gedanken gemacht, ob das Fleisch aus dem Ausland stamme. In den Geschäftsbüchern habe er die Fleischlieferungen unter einem falschen Namen erfasst. Dies habe er gemacht, da er gewusst habe, dass etwas nicht in Ordnung sei. Das Fleisch sei jeweils frisch gewesen, Y._____ habe das vorgekühlte Fleisch mit einer Isolierdecke und einer Wolldecke kühl gehalten. Diese Aussagen zeigen, dass der Beschwerdeführer – dem die Gepflogenheiten des Fleischhandels und insbesondere die Deklarationsvorschriften bekannt sind oder zumindest bekannt sein müssen – aufgrund dieser Umstände davon ausging, zum Mindesten aber ausgehen musste, dass das bezogene Fleisch jedenfalls nicht aus den üblichen Handelskanälen stammte und möglicherweise unter Umgehung oder Missachtung insbesondere von lebensmittelpolizeilichen Vorschriften geliefert wurde. Darüber hinaus nahm er mit dem Unterlassen der Herkunftsabklärung, die insbesondere im Fleischhandel bereits aus gesundheitlichen Gründen verlangt werden muss, in Kauf, dass das Fleisch aus dem nahen Ausland illegal eingeführt worden sein könnte. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nicht gutgläubig war.

5.2.5 Da es für einen Zollnachlass bereits am Erfordernis des Vorliegens aussergewöhnlicher Verhältnisse mangelt, muss nicht geprüft werden, ob die Bezahlung der nachgeforderten Abgaben den Beschwerdeführer und seine Angestellten – wie behauptet – in ihrer Existenz ernsthaft bedroht bzw. zu einer besonderen Härte führt (E. 2.1.6), müssen doch für einen Erlass sämtliche Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (E. 2.1.3).

5.3 Hinsichtlich des Erlasses der Mehrwertsteuer ist auf das zu Art. 127 Abs. 1 Ziffer 3 aZG Ausgeführte zu verweisen (vgl. E. 5.1). Da es sich bei der Nachforderung nicht um eine solche gemäss Art. 126 aZG handelt (vgl. E. 2.2.2), kann auch die Mehrwertsteuer nicht erlassen werden.

6.
Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Der Beschwerdeführer wird erneut auf die Bereitschaft der OZD hingewiesen, mit ihm eine Vereinbarung über Ratenzahlung zu treffen.

7.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. ... sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

8.
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]).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Daniel Spicher

Versand: