Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 421/2007

Urteil vom 21. Dezember 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Karlen,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher Samuel Dürr, Prager Dreifuss Rechtsanwälte,

gegen

Oberzolldirektion, Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Ausfuhrdeklaration; Ausfuhr von Flugzeugen,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 12. Juli 2007.

Sachverhalt:
A.
Am 28. April und am 20. September 2000 führte die X._____ AG ohne Zollmeldung zwei Flugzeuge (der Marke Cessna 550 Citation II) aus der Schweiz in die USA aus. Am 23. Januar 2004 stellte die Gesellschaft beim Zollinspektorat Bern ein Gesuch um nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhrabfertigung für die beiden Flugzeuge, wobei sie unter anderem geltend machte, die Ausfuhrdeklaration sei aus Unachtsamkeit unterblieben; die Gesellschaft erleide nunmehr vor allem deshalb einen Rechtsnachteil, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung den Export ohne zollamtlich gestempelte Ausfuhrpapiere nicht anerkenne und die Mehrwertsteuer damit zum ordentlichen Satz auf dem gesamten Kaufpreis zu entrichten sei, statt dass die gesetzliche Steuerbefreiung für Ausfuhren greife. Das Zollinspektorat Bern überwies das Gesuch zuständigkeitshalber der Zollkreisdirektion I Basel. Zwischen dieser und der Oberzolldirektion kam es im Februar 2004 zu einem Gedankenaustausch, vor allem per elektronischer Post, über die Behandlung des Gesuchs. Am 2. März 2004 entschied die Zollkreisdirektion I Basel, auf den Antrag um nachträgliche Beglaubigung nicht einzutreten, da dieser verspätet sei.
B.
Dagegen erhob die X._____ AG am 1. April 2004 Beschwerde bei der Oberzolldirektion. Da diese bereits bei der Ausarbeitung des negativen Gesuchsentscheids mitgewirkt bzw. der Zollkreisdirektion I Basel am 26. Februar 2004 eine entsprechende Weisung erteilt hatte, überwies die Oberzolldirektion die Eingabe im Sinne eines Sprungrekurses an die damalige Zollrekurskommission. In der Folge übernahm das Bundesverwaltungsgericht, das am 1. Januar 2007 seine Arbeit aufgenommen hatte und unter anderem an die Stelle der Zollrekurskommission getreten war, das Verfahren und wies die Beschwerde am 12. Juli 2007 ab.
C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. August 2007 an das Bundesgericht beantragt die X._____ AG, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aufzuheben und ihrem Gesuch um

nachträgliche Beglaubigung der zwei fraglichen Ausfuhrdeklarationen stattzugeben.
Die Oberzolldirektion schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid erging nach dem 31. Dezember 2006. Das Verfahren untersteht daher dem Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG) und nicht dem altrechtlichen Bundesrechtspflegegesetz (OG; vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Der angefochtene Entscheid stützt sich auf öffentliches Recht des Bundes und unterliegt der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 82 ff. BGG. Dabei ist insbesondere der Ausschlussgrund von Art. 83 lit. l BGG nicht erfüllt, wonach die Beschwerde gegen Entscheide über die Zollveranlagung unzulässig ist, wenn diese auf Grund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware erfolgt. Vorliegend geht es um die nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhrabfertigung bzw. um die nachträgliche Erstellung von Exportpapieren für zwei im Jahr 2000 erfolgte Ausfuhren. Damit ist der Ausnahmetatbestand von Art. 83 lit. l BGG nicht erfüllt.
1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin vom angefochtenen Entscheid direkt besonders berührt und hat, jedenfalls im Hinblick auf allfällige mögliche Auswirkungen auf die ihr auferlegte Mehrwertsteuer (vgl. dazu etwa ASA 70 S. 312 und S. 690), ein schutzwürdiges Interesse an dessen Überprüfung. Sie ist damit zur Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 89 BGG). Die eigentliche Frage der Rechtmässigkeit der Mehrwertsteuer bildet allerdings nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb darauf auch nicht einzugehen ist.
1.4 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind. Es ist jedenfalls nicht gehalten, wie eine erstinstanzliche Behörde alle sich stellenden rechtlichen Fragen zu untersuchen, wenn diese vor Bundesgericht nicht mehr vorgetragen werden (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254, mit Hinweisen). Nicht angefochten werden die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz. Insoweit besteht unter den Verfahrensbeteiligten Einigkeit.
2.
2.1 Am 1. Mai 2007 ist das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt betrifft Ausfuhren aus dem Jahre 2000, so dass vorliegend in der Sache noch das alte Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (aZG; AS 42 287 und BS 6 465) Anwendung findet (vgl. Art. 132 Abs. 1 ZG).
2.2 Nach Art. 1 Abs. 1 aZG hat, wer Waren über die Zollgrenze befördert, die Vorschriften der Zollgesetzgebung zu beachten. Alle Waren, die eingeführt oder ausgeführt werden, müssen der zuständigen Zollstelle zugeführt, unter Zollkontrolle gestellt und zur Abfertigung angemeldet werden (Art. 6 Abs. 1 aZG). Das Zollverfahren beruht auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung: Die Zollpflichtigen haben unaufgefordert und wahrheitsgemäss alle Waren zur Zollbehandlung anzumelden (Art. 6, 9, 29 und 31 aZG).
2.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, bei der Ausfuhr von zwei Flugzeugen die zollrechtliche Meldepflicht verletzt zu haben. Zwar ist dies aus Unachtsamkeit oder genauer aus Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften und nicht bösgläubig geschehen, doch behebt das den Verstoss gegen objektives Recht nicht. Die Beschwerdeführerin hätte sich über ihre Pflichten bei der Warenausfuhr grundsätzlich vor der Warenausfuhr vollständig erkundigen müssen, dies umso mehr, als es sich um einen geschäftlichen Export handelte. Der Zollmeldepflichtige ist denn auch berechtigt, sich von der Zollabfertigungsstelle die erforderlichen Aufschlüsse über seine Pflichten erteilen zu lassen (Art. 32 aZG). Bei Unachtsamkeit oder Unkenntnis der gesetzlichen Pflichten entfallen diese nicht. Es stellt sich jedoch die Frage, ob sie allenfalls noch nachträglich erfüllt werden können bzw. ob ein Anspruch darauf besteht, die Ausfuhrabfertigung nachträglich beglaubigen zu lassen.
2.4 Aus Wortlaut, Zweck und Systematik des Gesetzes ist abzuleiten, dass die Meldung eines zollrechtlich meldepflichtigen Warentransfers grundsätzlich vor oder bei der Beförderung über die Zollgrenze zu erfolgen hat (Art. 6, 9, 29, 31 und 34 ff. aZG). Die Beschwerdeführerin verkehrt diese Rechtslage ins Gegenteil, wenn sie für die Beschränkung der nachträglichen Meldung eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage verlangt. Da das Gesetz von der vorgängigen oder wenigstens gleichzeitigen Meldung ausgeht, müsste sich vielmehr die

Zulässigkeit der nachträglichen Meldung aus einer gesetzlichen Ausnahmebestimmung oder dann allenfalls aus der Praxis ergeben. Das Zollgesetz kennt indessen keine Frist für die nachträgliche Meldung. Es fragt sich daher einzig, ob sich die Beschwerdeführerin auf eine ihr vorteilhafte Praxis berufen kann.
2.5 Bis zum 30. Juni 2003 ermächtigte die Oberzolldirektion in ihren internen Dienstanweisungen die Zollkreisdirektionen, unterbliebene Ausfuhrabfertigungen nachzuholen, sofern der Gesuchsteller die Warenausfuhr glaubhaft belegen konnte. Auf den 1. Juli 2003 änderte die Oberzolldirektion ihre Weisungen: Seither können Ausfuhrabfertigungen nur noch unter den kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen nachgeholt werden, dass erstens seit der angeblichen Ausfuhr nicht mehr als 60 Tage vergangen sind, dass zweitens das Sachverhalt klar ist und dass drittens die Warenausfuhr glaubhaft nachgewiesen wird. Die Neuerung betrifft vor allem die Frist von 60 Tagen, innerhalb derer um eine nachträgliche Beglaubigung der Ausfuhrdokumente ersucht werden kann. Die beiden anderen Punkte sind denn auch hier gar nicht weiter strittig.
2.6 Im vorliegenden Fall geht es um zwei Ausfuhren aus dem Jahre 2000. Die neue Praxis gelangt seit dem 1. Juli 2003 zur Anwendung. Die Beschwerdeführerin stellte erst am 23. Januar 2004 einen Antrag um nachträgliche Zollabfertigung. Diese wurde ihr von den Vorinstanzen jedoch gestützt auf die neuen Weisungen verweigert, weil die 60tägige Frist nicht eingehalten war. Die Beschwerdeführerin sieht in der Einführung bzw. Anwendung der neuen Direktiven auf ihren Fall eine unzulässige Praxisänderung, einen Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 BV, eine unzulässige Rückwirkung von neuem objektiven Recht sowie eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben gemäss Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV.
3.
3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss sich eine Praxisänderung auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die - vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit - umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung als zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 132 III 770 E. 4 S. 777; 127 I 49 E. 3c S. 52; 127 II 289 E. 3a S. 292 f.; je mit Hinweisen). Eine zulässige neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Dieser Regel kann allerdings im Einzelfall der Schutz von Treu und Glauben entgegenstehen, namentlich bei einer verfahrensrechtlichen Änderung; diesfalls darf die neue Praxis insbesondere nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (BGE 132 II 153 E. 5.1 S. 159, mit Hinweisen). Voraussetzung ist dabei freilich unter anderem, dass die Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, die alte Praxis kannte und tatsächlich im Vertrauen darauf handelte.
3.2 Die Oberzolldirektion begründete die neue Praxis erstens mit dem praktischen Interesse an einer beförderlichen endgültigen Erledigung der Zollabfertigungen beim heute grossen und wohl weiterhin zunehmenden Warenverkehr an der Grenze. Zweitens und vor allem bezweckte die Oberzolldirektion die Gleichbehandlung aller Zollbeteiligten. Nach Art. 109 Abs. 2 aZG beträgt die Frist für die Anfechtung einer fehlerhaften Zollabfertigung 60 Tage ab dem Zeitpunkt der Zollabfertigung. Die Praxisänderung dient der Angleichung an diese Frist. Ein Zollmeldepflichtiger, der eine Ausfuhr überhaupt nicht zur Anmeldung bringt, soll im Vergleich zu einem Exporteur, der bei der Zollanmeldung einen Fehler begeht und nach der Zollabfertigung an eine 60-tägige Frist gebunden ist, nicht dadurch bevorteilt werden, dass er ohne Einhaltung einer Frist jederzeit die nachträgliche Abfertigung verlangen könnte.
3.3 Die Zollabfertigung stellt Massenverwaltung dar. Eine einheitliche und praktikable Regel, die zur beförderlichen zollrechtlichen Behandlung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs führt und nachträgliche Anmeldungen nach gewisser Zeit grundsätzlich ausschliesst, erscheint sinnvoll. Sie dient der rechtzeitigen Erledigung des Zollverfahrens im Einzelfall sowie allgemein der Rechtssicherheit. Ebenfalls im öffentlichen Interesse liegt die Gleichbehandlung aller Zollbeteiligten. Es gibt keinen ernsthaften sachlichen Grund, Exporteure, die eine Meldung überhaupt unterlassen, besser zu stellen als solche, die ihre Meldepflicht zu erfüllen versuchen, dieser aber nur fehlerhaft nachkommen. Die Gleichbehandlung der verschiedenen Zollbeteiligten geht derjenigen nach der Gleichbehandlung zwischen früheren Exporteuren, die von der alten Regelung profitierten, und nachmaligen Exporteuren vor, für die wie für die Beschwerdeführerin nunmehr eine strengere Rechtslage gilt. Die neue Praxis stützt sich demnach auf ernsthafte sachliche Gründe, entspricht dem Gesetzeszweck besser als die alte Praxis und hält auch vor dem Rechtsgleichheitsprinzip stand. Der Beschwerdeführerin vermag somit nicht zu helfen, dass früher eine grosszügigere Praxis
bestand. Es war der Zollverwaltung nicht verwehrt, auf die als falsch erkannte Praxis zurückzukommen.

3.4 Die Zollverwaltung hat die neue Praxis sofort, konsequent und rechtsgleich auf alle hängigen und neuen Verfahren angewendet. Dies hat entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nichts mit der Rückwirkung von neuem objektivem Recht zu tun. Die neue Praxis galt vielmehr von einem bestimmten Zeitpunkt an und konnte von da an grundsätzlich auch früher durchgeführte Ausfuhren erfassen. Es könnte sich höchstens fragen, ob die Zollverwaltung nach Inkrafttreten der neuen Weisungen, d.h. vom 1. Juli 2003 an, allenfalls Nachmeldungen noch während der neu vorgesehenen Frist von 60 Tagen für sämtliche alten Sachverhalte aus Gründen der Rechtsgleichheit - nämlich im Vergleich zu den neuen Sachverhalten, die sich nach dem Stichdatum ergaben - zulassen müsste oder hätte akzeptieren müssen. Ob sie das getan hat, ist unbekannt, im vorliegenden Fall aber auch ohne Belang, hätte doch die Beschwerdeführerin, die ihre nachträgliche Meldung erst am 23. Januar 2004 erstattete, eine solche Frist ohnehin bei weitem verfehlt.
3.5 Fraglich ist sodann, ob die Zollverwaltung die neue verfahrensrechtliche Praxis einzig gestützt auf die rein interne Weisung einführen konnte, ohne die potentiellen Exporteure in geeigneter Weise darüber zu informieren bzw. die Praxisänderung gebührend anzukündigen. Immerhin entfaltet die verwaltungsinterne Direktive zweifellos rechtliche Aussenwirkungen für die - wie die Beschwerdeführerin - davon Betroffenen, indem die frühere Möglichkeit der nachträglichen Meldung und Zollabfertigung mit den damit verbundenen Rechtswirkungen etwa auf die Mehrwertsteuer entfällt. Dies könnte allenfalls unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes massgeblich sein, kann im vorliegenden Fall aber dahingestellt bleiben. Die Beschwerdeführerin kann sich nämlich schon deshalb nicht auf den Vertrauensschutz berufen, weil sie weder ihre Zollmeldepflicht noch die alte Praxis zur nachträglichen Erfüllung derselben kannte und mithin nicht im Vertrauen darauf davon abgehalten wurde, ihre Pflichten im Sinne der neuen Praxis rechtzeitig zu erfüllen. Vielmehr blieb sie einfach mangels Kenntnis der Zollmeldepflicht untätig. Damit fehlt es für die Anrufung des Grundsatzes von Treu und Glauben bereits an der erforderlichen wesentlichen
Vertrauensgrundlage.
3.6 Der angefochtene Entscheid verletzt Bundesrecht somit nicht.
4.
Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.
Bei diesem Verfahrensausgang wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 21. Dezember 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Uebersax