Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1554/2007
{T 0/2}

Urteil vom 25. Januar 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Zollerlass.

Sachverhalt:

A.
Die Oberzolldirektion (OZD) erteilte der X._____ am 19. Oktober 2000, 29. Juni 2001 und 30. September 2002 Bewilligungen für die vorübergehende Einfuhr von Weizenmehl bzw. Hartweizenmehl (Zolltarifnummer 1101.0029) im aktiven Eigenveredelungsverkehr nach dem bedingten Nichterhebungsverfahren. Die Bewilligungen waren mit den nachfolgenden ausdrücklichen Auflagen verbunden: "Diese Zollbegünstigung ist im Nichterhebungsverfahren zu beantragen (Abfertigungscode Einfuhr: 15 / Ausfuhr: 30). Über den Eingang, die Verarbeitung und den Ausgang ist eine genaue Kontrolle zu führen. Das zollbegünstigt eingeführte Mehl darf nicht ausgetauscht werden, es ist separat zu lagern und zu verarbeiten. Die Frist für die Wiederausfuhr beträgt 12 Monate. Sofern nicht spätestens 60 Tage nach Ablauf dieser Frist bei der Oberzolldirektion eine Abrechnung über diesen Veredlungsverkehr eingereicht wird, werden die Einfuhrabgaben unter Berechnung eines Verzugszinses definitiv erhoben. (...)". Dies hatte zur Folge, dass die Einfuhrzollabgaben vorerst nicht erhoben wurden. In der Zeit vom 2. Januar 2001 bis zum 15. Oktober 2001 beantragte die X._____ für zahlreiche Sendungen von Tiernahrungskonserven und Trockentiernahrung – ohne Hinweis auf die Bewilligungen für den Veredelungsverkehr und ohne Angabe des entsprechenden Ausfuhrcodes Nr. 30 – die Ausfuhrzollabfertigung unter der für Hunde- und Katzennahrung zutreffenden Tarifnummer (TN) 2309.1029. Die jeweiligen Zollämter fertigten die Ausfuhren antragsgemäss ab.

Am 17. Oktober 2001 ersuchte die X._____ die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) um nachträgliche Änderung der Ausfuhrdeklarationen (Eintragung des Abfertigungscodes 30 in Rubrik 37 bzw. zusätzliche Vermerke für den Veredelungsverkehr in Rubrik 44) bzw. um Gewährung der Zollbegünstigung. Die zuständige Zollkreisdirektion hiess diese Beschwerde nur für die nach dem 18. August 2001 zur Ausfuhr angemeldeten Sendungen gut und ermächtigte das zuständige Zollamt, die entsprechenden Ausfuhrabfertigungen zu berichtigen; im Übrigen wurde auf die Beschwerde nicht eingetreten. Die OZD wies eine dagegen gerichtete Beschwerde mit Verfügung vom 16. Januar 2003 ab. Die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK) bestätigte mit rechtskräftigem Entscheid vom

28. Oktober 2003 diese Verfügung der OZD (ZRK 2003-016, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.51).

B.
Am 28. Januar 2004 reichte die X._____ die Abrechnungen für die im Rahmen der drei Bewilligungen getätigten Mehleinfuhren ein. Die OZD stellte fest, dass insgesamt ... kg im Nichterhebungsverfahren eingeführtes Mehl ohne formell gültige Ausfuhrdeklaration wieder ausgeführt worden sei. Mit Verfügung vom 24. August 2004 hielt die Verwaltung fest, diese Menge sei einfuhrzollpflichtig; die Einfuhrabgaben wurden insgesamt auf Fr. ... festgesetzt (Zollbetrag Fr. ... + Verzugszins 5 % Fr. ... + Mehrwertsteuer Fr. ...). Die von der X._____ gegen diese Verfügung erhobene Beschwerde wies die ZRK mit Entscheid vom 9. August 2005 ab, soweit darauf einzutreten war (ZRK 2004-114). Mit Urteil vom 12. April 2006 wies das Bundesgericht die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ebenfalls ab (Urteil 2A.539/2005).

C.
Gleichzeitig mit der Beschwerde gegen die Verfügung vom 24. August 2004 ersuchte die X._____ mit Schreiben vom 24. September 2004 die OZD um Erlass der Einfuhrabgaben im Gesamtbetrag von Fr. .... Sie begründete ihr Gesuch insbesondere mit dem Umstand, dass die Voraussetzungen für die Zollbegünstigung ihrer Ansicht nach materiell erfüllt gewesen seien. Besondere Verhältnisse seien darin zu sehen, dass ein geringfügiger formeller Fehler Einfuhrabgaben in beträchtlicher Höhe zur Folge habe; dies bedeute eine besondere Härte für sie. Die Verwaltung sistierte das Erlassgesuch bis zum Vorliegen des bundesgerichtlichen Urteils vom 12. April 2006.

Mit Entscheid vom 5. Februar 2007 wies die OZD das Gesuch um Zollerlass und um Erlass der Mehrwertsteuer ab. Im Erlassverfahren sei die Rechtmässigkeit der Steuerforderung nicht mehr zu prüfen. Die EZV habe die X._____ in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die Erteilung der Bewilligungen für den Veredlungsverkehr im Nichterhebungsverfahren unterstützt; diese Bewilligungen seien mit Auflagen versehen gewesen. Die finanziellen und wirtschaftlichen Nachteile habe sich die X._____ aufgrund der von ihr verursachten Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren selbst zuzuschreiben. Der Unternehmerin seien die ihr vorgeschriebenen Auflagen bekannt gewesen und sie habe diese nicht eingehalten. Daraus könnten keine

aussergewöhnlichen Verhältnisse abgeleitet werden, die den Bezug als besondere Härte erscheinen liessen. Dies treffe insbesondere auf Fristversäumnisse zu, die in der alleinigen Verantwortung der X._____ lägen. Einzig der Zollbetrag könne Gegenstand des Zollerlasses sein, der Verzugszins könne gar nicht erlassen werden.

D.
Die X._____ (Beschwerdeführerin) liess mit Eingabe vom 9. März 2007 gegen diesen Entscheid der OZD Beschwerde erheben und stellte folgende Anträge: "1) Der Entscheid vom 5. Februar 2007 sei aufzuheben; 2) Die mit Verfügung der OZD vom 24. August 2004 auf Fr. ... bestimmten (und mit Entscheid des Bundesgerichts vom 12. April 2006 bestätigten) Einfuhrabgaben seien zu erlassen, soweit darin ein Abgabenachbezug auf insgesamt ... kg im Nichterhebungsverfahren eingeführtem Mehl angeordnet wird; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen." Zur Begründung führte sie insbesondere aus, die fragliche Ware sei ordnungsgemäss zur Ausfuhr deklariert worden. Einzig die vorgeschriebene Codierung (Zahl 30 in Rubrik 37) habe ein Mitarbeiter bzw. eine Mitarbeiterin versehentlich nicht vorgenommen; bei einer formell richtigen Deklaration wäre kein Zoll bzw. keine Mehrwertsteuer geschuldet gewesen. Zwischen dem Fehler, den die Beschwerdeführerin begangen habe, und den Konsequenzen, die dieser Fehler auslöste, bestehe ein offenkundiges Missverhältnis, da als Folge eines falsch ausgefüllten Formulars Fr. ... bezahlt werden müssten. Eine besondere Härte ergebe sich aus den wirtschaftlichen Konsequenzen, welche mit einem Zollbezug verbunden seien. Im Bereich der Heimtiernahrung müsse die Beschwerdeführerin – um gegenüber Betrieben aus dem EU-Raum konkurrenzfähig zu sein – Rohstoffe zu günstigen Bedingungen aus der EU einsetzen, da die Preise im Zollinland in der Regel deutlich höher seien. Die Verwendung von Mehl aus der EU belaste den Schweizer Markt nicht, da diese Vormaterialien nur für Produkte verwendet würden, die anschliessend exportiert würden. Die Beschwerdeführerin befinde sich in einer wirtschaftlich schwierigen Situation.

In der Vernehmlassung vom 11. Mai 2007 schliesst die OZD auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Zollerlass sei ein Instrument zur Verwirklichung der Einzelfallgerechtigkeit. Durch unsorgfältige Arbeitsweise verursachte Fehler der Beschwerdeführerin könnten nicht nachträglich durch einen Zollerlass geheilt werden. Die fraglichen Abfertigungsanträge seien formell korrekt gewesen, wenn

auch bezüglich der besonderen Verkehrsart (Veredlungsverkehr) unvollständig. Der fehlende Antrag auf Zollbegünstigung sei seitens der EZV in den Abfertigungsanträgen nicht als Fehler erkennbar gewesen. Das Urteil des Bundesgerichtes vom 12. April 2006 sei für die Verwaltung bindend und dürfe nicht mit Erlassmassnahmen unterlaufen werden.

E.
Mit Zwischenverfügung vom 19. März 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien die Besetzung des Spruchkörpers mit. Der Vertreter der Beschwerdeführerin brachte in der Eingabe vom 10. April 2007 vor, Bundesverwaltungsrichter Pascal Mollard habe als Präsident der ZRK am Entscheid vom 28. Oktober 2003 (ZRK 2003-016) mitgewirkt und sei daher im technischen Sinne "vorbefasst". Am 24. April 2007 und 29. September 2009 äusserte sich Bundesverwaltungsrichter Pascal Mollard zu den vorgebrachten Ausstandsgründen und sah aus seiner Sicht keinen Grund zur Befangenheit. Der Vertreter der Beschwerdeführerin erhielt Gelegenheit zur Stellungnahme und teilte dem Bundesverwaltungsgericht innert erstreckter Frist mit Schreiben vom 5. November 2009 und 10. November 2009 (Fax) mit, dass seine Klientschaft nichts gegen die Teilnahme von Bundesverwaltungsrichter Pascal Mollard einzuwenden hat und das Ablehnungsbegehren zurückgezogen wird.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden 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. 64 Abs. 2 und Art. 112 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20] sowie den zum Zeitpunkt der Einreichung der Beschwerde gültigen Art. 84 und Art. 93

Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]). Das Verfahren richtet sich – soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid der OZD berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.2 Das Zollgesetz sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) sind am 1. Mai 2007 in Kraft getreten. Zollveranlagungsverfahren, die zu diesem Zeitpunkt hängig waren, werden nach dem bisherigen Recht und innerhalb der nach diesem gewährten Fristen abgeschlossen (Art. 132 Abs. 1 ZG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb materiell der (alten) Zollrechtsordnung (vgl. Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287 und BS 6 465] sowie Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [aZV, AS 42 339 und BS 6 514]).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG. Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Beim Steuererlass handelt es sich jedoch nicht um Verfahrensrecht, sondern um ein spezielles Verfahren – das Vollstreckungsverfahren -, welches dem ordentlichen Verfahren (Veranlagungsverfahren) folgt. Das neue Erlassrecht findet daher auf bereits hängige Verfahren keine Anwendung (Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, Annexe 3 Commentaire article par article de la nouvelle LTVA, Rz. 673). Hinsichtlich der anwendbaren Erlassbestimmungen betreffend Mehrwertsteuer gilt für den sich im Jahr 2001 verwirklichten Sachverhalt das aMWSTG, das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist.

2.

2.1 Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, kann sie aus den in Art. 127 aZG festgelegten Gründen erlassen werden. Der Zollerlass bildet eine Massnahme der Vollstreckung an sich rechtskräftiger Zollentscheide und nicht der Veranlagung. Eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens sind demnach 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-4619/2007 vom 21. Dezember 2009 E. 2.1.1, A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.1 und 3.3.2, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.1, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.1).

2.2 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. Gemäss dieser Bestimmung kann ein Zollbetrag erlassen werden, "wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse den Zollpflichtigen unbillig belasten würde". Unter der "Nachforderung" im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG ist der aufgrund des Art. 126 aZG erhobene Anspruch der Zollverwaltung zu verstehen (BGE 94 I 475 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1714/2006 vom 11. August 2008 E. 2.3, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2; Entscheid der ZRK 2004-052 vom 29. Juli 2004 E. 3a.aa; vgl. Hans Beat Noser, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG - wozu, wie, wann?, in: Zollrundschau 3/90, S. 47). Auf dieser Grundlage 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 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-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2; vgl. Entscheide der ZRK vom 15. November 1956, veröffentlicht in ASA 25 S. 380 E. 3b, vom 6. Dezember 1954, veröffentlicht in ASA 24 S. 251 E. 3).

2.3 Ziff. 4 von Art. 127 Abs. 1 aZG enthält ferner eine Härteklausel, welche als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert ist, der subsidiär zur Anwendung kommt, das heisst, nur dann, wenn der Sachverhalt nicht bereits von den Ziff. 1 bis 3 erfasst wird. Danach muss ein Zollnachlass gewährt werden, "wenn aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse den Bezug als besondere Härte erscheinen liessen". 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-4619/2007 vom 21. Dezember 2009 E. 2.1.4, A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 2.3, A-1714/2006 vom 11. August 2008 E. 2.3, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3). Zu den Voraussetzungen im Einzelnen:

2.3.1 Die aussergewöhnlichen Verhältnisse müssen erstens mit Bezug auf das Zollverfahren vorliegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.1, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.3, A-1698/2006 vom 7. Februar 2007 E. 3.2.1). 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. 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 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. Ein Versäumnis, welches mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte vermieden werden können, ist nicht als aussergewöhnlich im Sinne dieser Bestimmung zu qualifizieren (vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 3.3, A-1883/2006 vom 4. September 2007 E. 3.2). Ebenso wenig vermögen

aussergewöhnliche Umstände durch die ordnungsgemässe Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen begründet zu 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).

2.3.2 Diese aussergewöhnlichen Verhältnisse dürfen zweitens nicht die Bemessung der Abgaben betreffen; ein Zollnachlass darf nicht zur Korrektur des Zolltarifs führen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.2, A-1699/2006 vom 13. September 2007 E. 2.3.4; Entscheid der ZRK 2002-099 vom 28. Oktober 2003 E. 2c/bbb). 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. Ergibt sich beispielsweise der geschuldete Zollbetrag aus der Anwendung zweier unterschiedlicher Tarifnummern, nämlich aus der Differenz des zu Unrecht deklarierten Kontingentszollansatzes (KZA) und des korrekterweise anzuwendenden (höheren) Ausserkontingentszollansatzes (AKZA), würde ein Zollnachlass im Ergebnis dazu führen, dass die zollpflichtige Person ungerechtfertigterweise in den Genuss des KZA gelangen würde und fälschlicherweise eine Korrektur der Abgabenbemessung unterlassen bliebe (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1732/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3.1; Entscheid der ZRK 2004-034 vom 27. Juni 2005 E. 4b/bb). 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-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 3.3.2, A-1698/2006 und A-1694/2006, beide vom 7. Februar 2007, jeweils E. 3.2.2).

2.3.3 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; Entscheid der ZRK 2002-020 vom 18. September 2002 E. 2b/cc).

2.4 Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen bestimmt sich vorab nach den entsprechenden Vorschriften der Mehrwertsteuergesetzgebung (Art. 72 – 84 aMWSTG).

2.4.1 Die Zollgesetzgebung gilt überall dort, wo das Mehrwertsteuergesetz nichts anderes anordnet (so ausdrücklich Art. 72 aMWSTG). Der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen ist in Art. 84 aMWSTG geregelt. Ein ganzer oder teilweiser Erlass der Mehrwertsteuer kommt abgesehen von den hier offensichtlich unzutreffenden Fällen (von Abs. 1 Bst. a, b und d) zur Anwendung, "wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse" die steuerpflichtige Person "unbillig belasten würde" (Art. 84 Abs. 1 Bst. c aMWSTG). Wie bei allen Erlasstatbeständen müssen die Voraussetzungen kumulativ gegeben sein.

2.4.2 Die Regelung von Art. 84 Abs. 1 Bst. c aMWSTG entspricht derjenigen über den Zollerlass gemäss Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG, weshalb in materieller Hinsicht auf die betreffenden Erwägungen verwiesen wird (E. 2.2 und 2.3). 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 die Mehrwertsteuerpflichtige eine Falschdeklaration selber zu vertreten, ist ein Erlass ausgeschlossen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5264/2008 vom 27. August 2009 E. 3.3.2, A-1676/2006 vom 9. Oktober 2007 E. 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).

2.4.3 Das aMWSTG kennt im Übrigen keine dem Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG entsprechende Bestimmung. Aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse, welche den Bezug als besondere Härte erscheinen lassen, sind kein Grund für einen Erlass der Mehrwertsteuer.

3.

Im vorliegenden Fall ist mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 12. April 2006 die Abgabeforderung rechtskräftig festgesetzt worden;

eine allfällige Unbegründetheit der Zollerhebung bzw. die Fehlerhaftigkeit des Veranlagungsverfahrens kann somit nicht mehr geltend gemacht werden. Im vorliegenden Verfahren geht es somit einzig darum zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche Gründe für einen Erlass der Zoll- bzw. Mehrwertsteuerschuld bilden. Der Nachbezug in der Höhe Fr. ... aufgrund eines geringfügigen Formfehlers sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin als "aussergewöhnliche Verhältnisse" zu bezeichnen. Die OZD hält dafür, die Unternehmerin anerkenne die Fehler ihrer Mitarbeitenden. Gemäss dem "Prinzip der Selbstveranlagung" habe die Beschwerdeführerin selbst die Zolldeklaration zu erstellen und die geforderten Belege bei der Ausfuhr einzureichen; erfülle sie diesen gesetzlichen Auftrag nicht oder nur teilweise, habe sie die daraus resultierenden Konsequenzen zu tragen.

3.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich damit auf den Erlassgrund von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG, gemäss dem aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse den Bezug der Abgabe als besondere Härte erscheinen lassen. Wie in E. 2.3 erwähnt, gelangt diese Härteklausel subsidiär zur Anwendung, wenn der Sachverhalt nicht bereits durch Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 – 3 aZG erfasst wird. Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 aZG treffen, wie in E. 2.2 ausgeführt, hier nicht zu. Mit Bezug auf Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG ist festzuhalten, dass die Nachforderung erfolgt, weil die Beschwerdeführerin den aufgrund der Auflage erforderlichen Code 30 nicht auf der Ausfuhrdeklaration aufführte. Es liegt somit weder eine Nachforderung noch ein Irrtum im Sinne von Art. 126 aZG vor (dazu E. 2.2), sodass Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG nicht zur Anwendung kommt.

3.2 Wie in Erwägung 2.3.1 ausgeführt, können aussergewöhnliche Umstände im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG nicht durch die ordnungsgemässe Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen begründet werden. Im Zollrecht besteht eine gewisse Formstrenge für Abfertigungsanträge, sodass die EZV gehalten ist, diese gegenüber den Abgabepflichtigen durchzusetzen. Die Beschwerdeführerin hätte zur Inanspruchnahme der Zollbegünstigung im Nichterhebungsverfahren für die vorübergehende Einfuhr von Weizenmehl anlässlich des Exports der verarbeiteten Produkte in den Ausfuhrdeklarationen insbesondere die ihr vorgeschriebene Codierung (Abfertigungscode Nr. 30) anführen müssen. Diese von der OZD geforderte Vorgehensweise ist in den Auflagen der Bewilligungen, die der Beschwerdeführerin erteilt wurden, ausdrücklich und verständlich enthalten. Der-

artige Auflagen der Verwaltung sind gängige Verwaltungspraxis der EZV im Veredlungsverkehr, einem Unternehmen gegenüber zumutbar und entsprechen der gesetzlichen Ordnung des Veranlagungsverfahrens und der Pflichtenverteilung (Selbstdeklarationsprinzip; Art. 24 und Art. 31 Abs. 1 aZG). Insbesondere hat der Pflichtige eine Präferenzbehandlung selber geltend zu machen, und zwar bevor die entsprechenden Waren aus der Zollkontrolle entlassen worden sind, denn das Zollrecht lässt eine nachträgliche Präferenzverzollung bzw. Zollbegünstigung nicht zu (Art. 49 Abs. 2 aZV). Die Beschwerdeführerin hätte die Präferenzbehandlung bzw. Zollbegünstigung entsprechend den ihr erteilten Auflagen – unter Beachtung der dabei vorgeschriebenen Formvorschriften – bei der Ausfuhr geltend machen müssen, was sie jedoch unterlassen hat. Die Verwaltung hat anlässlich der Ausfuhr von verarbeiteten Produkten nicht zu überprüfen, ob eine Exporteurin die Möglichkeit für die Inanspruchnahme einer Zollbegünstigung hätte; der fehlende Antrag auf Zollbegünstigung war seitens der Verwaltung nicht als Fehler erkennbar. Aus der Sicht der Beschwerdeführerin mag dies zwar als ärgerlich erscheinen, einen früher (unabsichtliche bzw. fahrlässig) begangenen Fehler nicht mehr korrigieren zu können, dies hat sie indessen sich selbst zuzuschreiben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.539/2005 vom 12. April 2006 E. 4.5 ff. mit weiteren Hinweisen). Eine Gutheissung des Gesuchs um Zollnachlass würde vielmehr einer Wiedergutmachung der Sorgfaltspflichtverletzungen der Beschwerdeführerin bei der Abwicklung dieser vorübergehenden Einfuhr von Mehl gleichkommen, was nicht Sinn und Zweck eines Erlasses ist. Die Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen durch die Verwaltung vermag keine aussergewöhnlichen Verhältnisse im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG zu begründen.

Die von ihr in der Beschwerde angestellten Berechnungen betreffend den Preisvergleich der aus dem Ausland bzw. aus dem Inland stammenden Rohstoffe bzw. den ihrer Ansicht nach pönalen Charakter des Nachbezugs sind unbehelflich. Die EZV hat die Beschwerdeführerin vielmehr in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit unterstützt, indem sie ihr Bewilligungen für den Veredelungsverkehr im Nichterhebungsverfahren erteilt hat, wenn auch verbunden mit den jetzt zur Diskussion stehenden Auflagen, die – wie ausgeführt – der gesetzlichen Ordnung entsprachen und deren Erfüllung für die Beschwerdeführerin zumutbar war.

Auch aus der Höhe der zu leistenden Abgaben selber kann nicht auf das Vorliegen von aussergewöhnlichen Verhältnissen geschlossen werden. Diese könnte höchstens im Zusammenhang mit der Überprüfung der weiteren Voraussetzung der besonderen Härte eine Rolle spielen (dazu E. 3.4).

3.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die OZD hätte nicht geprüft, ob das Missverhältnis zwischen dem von ihr begangenen Formfehler und den daraus resultierenden Konsequenzen aussergewöhnliche Verhältnisse begründe. Dabei handle es sich um eine (formelle) Rechtsverweigerung; der alleinige Verweis auf das bundesgerichtliche Urteil vom 12. April 2006 zur Frage des überspritzten Formalismus sei keine ausreichende Auseinandersetzung mit diesem Argument. Die OZD führt aus, der Nachbezug sei die vorgesehene Folge für die Nichterfüllung der Bewilligungsauflagen im Veredlungsverkehr im Nichterhebungsverfahren.

Von der Beschwerdeführerin wird in ihrer Argumentation verkannt, dass von der EZV aufgrund der Formstrenge des Zollrechts die fraglichen Exporte zwingend als "normale" Warenausfuhren anzusehen sind; die (faktische) Wiederausfuhr einer Ware allein löst noch keine Rückerstattung bzw. Nichterhebung der Einfuhrabgaben aus. Bei Waren des aktiven Veredlungsverkehrs ist zusätzlich die Erfüllung jener Auflagen, die der Beschwerdeführerin in den fraglichen Bewilligungen auferlegt wurden, verlangt, damit die Abgabebefreiung eintritt. Da das Bundesgericht mit Urteil vom 12. April 2006 die Rechtmässigkeit des Nachbezuges bestätigt hat, besteht zwischen dem von der Beschwerdeführerin zu verantwortenden Verfahrensversäumnis (Nichtvornahme der Codierung auf den Ausfuhrnachweisen) und der damit ausgelösten Wirkung (Nachforderung der Einfuhrabgaben) eine zwingende Verknüpfung und es bleibt für die OZD kein Raum für die weitere Prüfung der Frage des Vorliegens aussergewöhnlicher Verhältnisse.

3.4 Die Beschwerdeführerin konnte somit das Vorliegen aussergewöhnlicher Verhältnisse im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG nicht nachweisen. Die beiden weiteren Merkmale dieser Erlassbestimmung (nicht die Bemessung der Abgabe betreffende Verhältnisse, besondere Härte) müssen nicht mehr geprüft werden, da zur erfolgreichen Inanspruchnahme diese drei Elemente kumulativ erfüllt

sein müssen (E. 2.3); bereits das Fehlen einer einzigen Voraussetzung verunmöglicht jedoch den Erlass.

3.5 Die Beschwerdeführerin vermutet schliesslich, interne Regeln der EZV – im konkreten Fall die Dienstvorschriften D 11 – seien zu ihrem Nachteil angewendet worden. Insbesondere sei es vorgesehen, die Beschwerdefrist von 60 Tagen auf bis zu ein Jahr auszudehnen, was eine (nachträgliche) Anpassung der fehlerhaften Zolldeklarationen auch nach Ablauf der Beschwerdefrist ermögliche. Diese Dienstvorschrift sehe gestützt auf Art. 125 aZG und Art 149 aZV vor, dass nach Ablauf der sechzigtägigen Beschwerdefrist Abfertigungsanträge innert einem Jahr seit der Abfertigung berichtigt werden könnten, wenn der Antrag zum Zeitpunkt der Abfertigung "augenfällige Widersprüche" enthalte. Mithin müsse es sich um Fehler im Abfertigungsantrag handeln, die seinerzeit von den Mitarbeitenden der EZV entdeckt hätten werden müssten, mit anderen Worten müsse ein offensichtlicher Widerspruch vorliegen.

Mit diesem Vorbringen macht die Beschwerdeführerin einen Fehler im Veranlagungsverfahren geltend; dieser kann im Erlassverfahren jedoch nicht mehr geprüft werden (E. 2.1). Solche materiellen Vorbringen gegen die Zollveranlagung hätten bereits im Beschwerdeverfahren gegen die Zollveranlagung vorgebracht werden müssen und es kann auf sie im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht eingetreten werden. Aus diesem Grund hat das Bundesverwaltungsgericht auch keinen zweiten Schriftenwechsel zu den Vorbringen bezüglich der Dienstvorschrift D 11 angeordnet.

3.6 Wie bereits ausgeführt, entspricht die Regelung von Art. 84 Abs. 1 Bst. c aMWSTG der Bestimmung über den Zollerlass gemäss Art. 127 Abs. 1 Ziff. 3 aZG (E. 2.4). Danach kann die Mehrwertsteuer auf den Einfuhren ganz oder teilweise erlassen werden, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse die mehrwertsteuerpflichtige Person unbillig belasten würde. Da es sich, wie in E. 3.1 ausgeführt, bei der Nachforderung nicht um eine solche gemäss Art. 126 aZG handelt, kann auch die Mehrwertsteuer nicht erlassen werden.

3.7 Soweit in den Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den betragsmässigen Auswirkungen allenfalls der Antrag auf einen teilweisen Nachlass erblickt werden könnte (Beschwerdeschrift, S. 21), erübrigt sich die Prüfung eines solchen Eventualbegehrens, gelten

doch für einen solchen keine anderen Voraussetzungen als für den Nachlass des gesamten Betrages.

3.8 Entsprechend ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

4.1 Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. ... sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)

- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Johannes Schöpf

Versand: