

# **BVGer A-1148/2024 vom 25. Oktober 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-10-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1148\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1148_2024)

FR: TAF A-1148/2024 du 25 octobre 2024

IT: TAF A-1148/2024 del 25 ottobre 2024

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Entscheide des BAZG betreffend den Erlass von Einfuhrabgaben (Art. 59 der Zollverordnung des BAZG vom 4. April 2007 [ZV-BAZG, SR 631.013] und Art. 64 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) können beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 31, 32 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32] in Verbindung mit Art. 116 Abs. 4 ZG).

### **E. 1.2**

Das Verfahren richtet sich, soweit das VGG nichts anderes bestimmt, nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021; Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Verfügung vom 25. Januar 2024 des BAZG berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung (Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Die Vorinstanz habe ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie sich in der angefochtenen Verfügung nicht dazu äusserte, weshalb Art. 86 Abs. 2 ZG nicht anwendbar sein sollte. Damit habe sie ihre Begründungspflicht in grober Weise verletzt und der Beschwerdeführerin die Möglichkeit genommen, sich dagegen zur Wehr zu setzen.

### **E. 2.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE

141 V 557 E. 3.2.1; 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.1).

### **E. 2.3**

In der angefochtenen Verfügung vom 25. Januar 2024 führte die Vorinstanz aus, sie habe in ihrer Verfügung vom 1. Mai 2023 neben Art. 60 Abs. 4 ZG auch Art. 12 VStrR als Begründung für die Nachforderung aufgeführt. Jedoch liege in der zu beurteilenden Angelegenheit kein Sachverhalt nach Art. 12 VStrR vor. Die Erhebung der Zollabgaben richte sich ausschliesslich nach Art. 60 Abs. 4 ZG. Art. 86 Abs. 2 ZG sei somit nicht anwendbar (E. 6.1 der Verfügung vom 25. Januar 2024). Im Rahmen der Vernehmlassung holt die Vorinstanz die Begründung nach und führt aus, beim Verfahren der passiven Veredelung erlösche das Recht auf Wiedereinfuhr der veredelten Waren mit Zollermässigung oder Zollbefreiung, wenn eine Auflage nicht eingehalten werde. Dann erfolge wie im vorliegenden Fall eine Nacherhebung gestützt auf Art. 60 Abs. 4 ZG. Es liege aber kein Fall von Art. 12 VStrR vor, weshalb der Erlassgrund gemäss Art. 86 Abs. 2 ZG nicht anwendbar sei.

### **E. 2.4**

In der angefochtenen Verfügung vom 25. Januar 2024 äusserte sich die Vorinstanz zur anwendbaren Bestimmung. Zwar unterliess sie eine nähere Begründung dafür, aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 86 Abs. 2 ZG, der unmittelbar Bezug auf Art. 12 VStrR nimmt, ist aber nachvollziehbar, dass dieser Erlassgrund nicht zur Anwendung gelangen kann, wenn kein Fall von Art. 12 VStrR vorliegt. Die Vorinstanz führte explizit aus, dass im Rahmen der Nachforderungsverfügung vom 1. Mai 2023 fälschlicherweise Ausführungen zu Art. 12 VStrR gemacht worden seien. Die Beschwerdeführerin konnte mit der Begründung der Vorinstanz folglich erkennen, weshalb sie eine Anwendbarkeit von Art. 86 Abs. 2 ZG ausschloss und nachvollziehen, auf welchen Gründen die ablehnende Verfügung beruht. So erfolgte denn auch eine umfangreiche Auseinandersetzung mit den Erlassgründen und deren Voraussetzungen bezogen sich auf den konkreten Fall. Gestützt auf die Ausführungen der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung konnte die Beschwerdeführerin somit die Begründungslinie und die wesentlichen Argumente der Vorinstanz erkennen und eine gehörige Verteidigung vorbereiten. Vor diesem Hintergrund liegt in der zwar knappen, aber vorliegend noch als genügend zu beurteilenden Begründung hinsichtlich der anwendbaren Bestimmungen und auch in Bezug auf die Verfügung vom 25. Januar 2024 insgesamt mit Blick auf die Anforderungen an eine Gehörsverletzung (vgl. E. 2.2 vorstehend) noch kein Verstoß gegen Art. 29 BV vor. Dass die Vorinstanz offenbar von einer Verletzung der Begründungspflicht ausging, ändert daran nichts. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs wäre vorliegend ohnehin nur als leicht zu beurteilen und mit der nachgeholtten Begründung im Rahmen der Vernehmlassung vom 22. April 2024 geheilt worden.

### **E. 3**

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin den Beizug der vorinstanzlichen Akten (Beschwerdeschrift, Rz. 8). Die Vorinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht mit der Vernehmlassung vom 22. April 2024 die gesamten vorinstanzlichen Akten übermittelt, wodurch sie Eingang in die Gerichtsakten gefunden haben. Der Antrag der Beschwerdeführerin erweist sich daher als gegenstandslos (vgl. Urteile des BVGer A-4564/2021 vom 1. Juni 2023 E. 1.3, A-6508/2020 vom 30. Januar 2023 E. 1.5).

### **E. 4.1**

Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG).

### **E. 4.2**

Das Zollverfahren wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG). Derjenige, der Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt, hat die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen (Art. 21 Abs. 1 ZG). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG). Von den Anmeldepflichtigen wird die vollständige und richtige Deklaration der Ware gefordert. Hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten werden somit hohe Anforderungen gestellt (vgl. Art. 25 ZG; BGE 135 IV 217 E. 2.1.1 und 2.1.3, 112 IV 53 E. 1a; statt vieler: Urteile des BVGer A-4667/2020, A-4679/2020 vom 10. November 2021 E. 3.7.1, A-5688/2015 vom 11. September 2018 E. 3.4). Die Zollpflichtigen müssen sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren und die Waren entsprechend zur Veranlagung anmelden. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 4.2, vgl. ferner Urteile des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 7.2.1.3, A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 5.4).

### **E. 4.3.1**

Für Waren, die zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung vorübergehend ausgeführt werden, gewährt das BAZG im Rahmen des Zollverfahrens der passiven Veredelung auf wieder eingeführten Erzeugnissen Zollermässigung oder Zollbefreiung, sofern keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegenstehen (vgl. Art. 13 Abs. 1 ZG).

### **E. 4.3.2**

Das Verfahren zur passiven Veredelung bedarf einer Bewilligung des BAZG, welche mit Auflagen verbunden und namentlich mengenmässig und zeitlich beschränkt werden kann (vgl. Art. 60 Abs. 2 ZG). Die Bewilligung enthält gemäss Art. 172 Bst. h der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) unter anderem «Auflagen, namentlich Fristen für die Verbringung der Veredelungserzeugnisse ins Zollgebiet und für den Abschluss des Verfahrens der passiven Veredelung, materielle Kontroll- und Verfahrensvorschriften sowie formelle Verfahrensvorschriften». Die Einhaltung dieser Auflagen ist eine Grundvoraussetzung für den Abschluss des Verfahrens der passiven Veredelung und die definitive Gewährung der Zollermässigung oder Zollbefreiung (Art. 173 Abs. 1 ZV).

### **E. 4.3.3**

Wird die Verfügung, mit welcher die Bewilligung erteilt wird, nicht angefochten, erwächst sie mitsamt den darin aufgeführten Auflagen in formelle Rechtskraft. Der Verfügungsadressat hat damit die entsprechenden Auflagen akzeptiert und in der Folge auch einzuhalten.

#### **E. 4.3.4**

Das Verfahren der passiven Veredelung muss ordnungsgemäss abgeschlossen werden (vgl. Art. 60 Abs. 4 ZG; Art. 173 ZV). Es gilt als ordnungsgemäss abgeschlossen, wenn die in der Bewilligung erwähnten Auflagen sowie die Voraussetzungen von Art. 173 Abs. 2 ZV erfüllt werden (Art. 173 Abs. 1 ZV i.V.m. Art. 172 ZV). Das heisst, zur Wahrung des Anspruchs auf Zollermässigung muss der Bewilligungsinhaber oder die Bewilligungsinhaberin innerhalb der festgesetzten Frist den Antrag auf endgültige Zollermässigung oder Zollbefreiung einreichen. Dabei muss er oder sie in der vorgeschriebenen Art nachweisen, dass die zur passiven Veredelung ausgeführten oder die im Äquivalenzverkehr verwendeten ausländischen Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist als Veredelungserzeugnisse wieder ins Zollgebiet verbracht worden sind. Er oder sie muss auch die Menge der veredelten Waren und der angefallenen Abfälle oder Nebenprodukte nachweisen (Art. 173 Abs. 2 ZV; Urteile des BVGer A-1399/2020 vom 17. November 2022 E. 2.7, A-6860/2017 vom 9. August 2018 E. 4.7 m.w.H.).

#### **E. 4.3.5**

Wird das Verfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, so werden die Zollausfuhrabgaben fällig und das Recht auf die Privilegierung bei der Wiedereinfuhr erlischt. Dies gilt nur dann nicht, wenn die veredelten Waren innerhalb der festgesetzten Frist nachweislich ins Zollgebiet eingeführt worden sind. Das entsprechende Gesuch ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der für dieses Zollverfahren festgesetzten Frist zu stellen (Art. 60 Abs. 4 ZG)

#### **E. 4.4.1**

Zollschuldnerinnen oder Zollschuldner sind nach Art. 70 Abs. 2 ZG die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a), die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b), und auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c). Unter Bst. a bzw. c fallen die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 5.2 m.w.H.).

#### **E. 4.4.2**

Art. 101 des Obligationenrechtes vom 30. März 1911 (OR, SR 220) («Haftung für Hilfspersonen») ist nicht nur im rechtsgeschäftlichen Verkehr zwischen Privaten analog anwendbar, sondern auch im Verkehr zwischen Privaten und Amtsstellen (z.B. Gerichten; grundlegend: BGE 107 Ia 168 E. 2c; vgl. auch Urteil des BGer 6F\_11/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2 m.w.H.; Tarkan Göksu, in: Gauch/Stöckli [Hrsg.], Präjudizienbuch OR, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts [1875-2020], 10. Aufl., 2021, Art. 101 N 1). Wer den Vorteil hat, Pflichten durch eine Hilfsperson erfüllen zu lassen, der soll auch die Nachteile daraus tragen (Urteil des BGer 6F\_11/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2 m.w.H., worin sich die Partei zur Erfüllung der Kostenvorschusspflicht einer Erfüllungsgehilfin bedient). Erfüllungsgehilfe ist dabei nicht nur, wer der Autorität der Partei oder ihres Vertreters untersteht, sondern jede Hilfsperson, ohne dass ein ständiges Rechtsverhältnis zu ihr nötig

ist (Urteil des BGer 6F\_11/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2 m.w.H.). Dass die Hilfsperson eine sogar strafrechtlich unerlaubte Handlung begeht, befreit den Schuldner ebenfalls nicht (Rolf H. Weber/Susan Emmenegger, in: Berner Kommentar, Die Folgen der Nichterfüllung, Art. 97-109 OR, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, 2. Aufl., 2020, Art. 101 N 121).

#### **E. 4.5.1**

Der Erlass von Abgaben stellt einen einseitigen Verzicht des öffentlichen Gläubigers auf eine ihm kraft öffentlichen Rechts zustehende Forderung dar (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 421; Michael Beusch, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 86 N 1). Ein Erlass kann stets nur dann erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Abgabe vorliegt. Folgerichtig ist somit in den jeweiligen Erlassverfahren ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. Nie kann es in einem solchen Verfahren hingegen um die Revision der Veranlagung sowie um die Begründetheit der Abgabeforderung als solche gehen (vgl. Urteil des BGer 2A.556/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.3, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 246 ff.; Urteile des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 2.1, A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, die Veranlagung nachzuprüfen (Beusch, Zollkommentar, Art. 86 N 3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.1).

#### **E. 4.5.2**

Ein «gnadeweiser» Erlass bzw. eine «gnadeweise» Rückerstattung über die gesetzlich geregelten Fälle hinaus kommt mit Blick auf die gesetzlich festgelegte, begrenzte Zahl der möglichen Erlass- bzw. Rückerstattungsgründe nicht in Betracht (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.2 m.w.H.).

#### **E. 4.6.1**

Der Erlass von Zollabgaben im Speziellen richtet sich nach Art. 86 ZG. Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, besteht bei Vorliegen von einem der in dieser Bestimmung 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. 1.1 und 2.1; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.1.2, A-1131/2017 vom 11. Januar 2018 E. 5.1, A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 3.2 m.w.H., zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.3).

#### **E. 4.6.2**

Die Regelungen in Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG betreffen den Erlass in Fällen, in welchen Waren ganz oder teilweise vernichtet oder auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt wurden.

#### **E. 4.6.3**

Im Weiteren kann gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG ein Zollbetrag erlassen werden, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die Zollschuldnerin oder den Zollschuldner unverhältnismässig belasten würde. Bei der «Nachforderung» entsprechend dieser Bestimmung handelt es sich gemäss ständiger Rechtsprechung zwingend um eine solche nach Art. 85 ZG. Dieser Artikel bestimmt, dass das BAZG den geschuldeten Betrag

nachfordern kann, wenn es irrtümlich eine von ihm zu erhebende Zollabgabe nicht oder zu niedrig oder einen zurückerstatteten Zollabgabebetrag zu hoch festgesetzt hat. Liegt die Verantwortung für die Falschberechnung nicht in diesem Sinn beim BAZG findet Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG keine Anwendung (vgl. BGE 94 I 475 E. 2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.2 m.w.H.; vgl. auch Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 64 N 14).

#### **E. 4.6.4**

Gemäss Art. 86 Abs. 2 ZG verzichtet das BAZG auf Gesuch hin ganz oder teilweise auf die Einforderung von Leistungen nach Art. 12 VStrR oder erstattet bereits beglichene Leistungen ganz oder teilweise zurück, wenn: die Gesuchstellerin oder den Gesuchsteller kein Verschulden trifft (Bst. a); und die Leistung beziehungsweise die Nichtrückerstattung (Bst. b): die Gesuchstellerin oder den Gesuchsteller mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse unverhältnismässig belasten würde (Ziff. 1) oder als offensichtlich stossend erscheint (Ziff. 2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.4).

#### **E. 4.6.5**

Sodann enthält Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG eine Härteklausele. Diese ist als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert. Nach Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG muss ein Zollnachlass auch in anderen Fällen gewährt werden, sofern aussergewöhnliche Gründe, die nicht die Bemessung der Zollabgaben betreffen, die Zahlung als besondere Härte erscheinen liessen. Diese drei Vor-aussetzungen - auf welche im Folgenden detailliert eingegangen wird - müssen kumulativ erfüllt sein, damit einem Zollerlassgesuch stattgegeben werden kann (vgl. Urteil des BGer 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3 m.w.H.).

##### **E. 4.6.5.1**

Erstens müssen gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG «aussergewöhnliche Gründe» vorliegen. Solche aussergewöhnlichen Gründe sind nach der Rechtsprechung nicht leichthin anzunehmen. Denn eine grosszügige Zulassung des Zollerlasses würde zu einer vom Gesetzgeber nicht bezweckten Abschwächung der Rechtskraft von Zollentscheidungen führen (Urteil des BGer 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.5, in: ASA 74 S. 246 ff.; BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.). Nach der Rechtsprechung müssen diese aussergewöhnlichen Gründe «mit Bezug auf das Zollverfahren» vorliegen (zumindest in der Regel, siehe dazu den letzten Absatz dieser Erwägung hiernach; vgl. statt vieler: BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.). In - restriktiv zu handhabenden - Ausnahmefällen können allerdings auch die finanzielle Situation der Gesellschaft oder eine aktuelle konjunkturelle Lage aussergewöhnliche Umstände begründen und einen (zumindest teilweisen) Erlass der Zollabgabe rechtfertigen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.). Weiter hat das Bundesverwaltungsgericht wiederholt festgehalten, dass die Bestimmung nicht dazu dienen solle, die finanziellen Folgen früherer (selbstverschuldeter) Fristversäumnisse bzw. von Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren wieder gut zu machen. Ein Versäumnis, welches mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte

vermieden werden können, sei nicht als aussergewöhnlich im Sinn dieser Bestimmung zu qualifizieren (BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3, A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.1, A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 4.1.3, A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 3.5.1). Mit anderen Worten ist gemäss der Rechtsprechung vorausgesetzt, dass die ausserordentlichen Umstände nicht der gesuchstellenden Person zuzuschreiben sind (Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3 und 8.2). Angesichts der hohen Anforderungen an die Selbstdeklaration ist jedoch praktisch jedes Fehlverhalten - zumindest soweit es im Unternehmen der gesuchstellenden Person auftritt - als Verletzung seiner Sorgfaltspflicht zu betrachten (Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3; Sonja Bossart Meier/Dominique Da Silva, Die Zollerlassgründe der «subjektiven Unbilligkeit» im Zollgesetz, in: Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés [Hrsg.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, S. 343). Ein Erlass wäre aber immerhin dann denkbar, wenn das Fehlverhalten aufgrund der Komplexität der fraglichen Verfahrensbestimmungen nachvollziehbar war (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.).

#### **E. 4.6.5.2**

Die als Erlassgrund angerufenen aussergewöhnlichen Gründe dürfen zweitens nach dem Gesetzeswortlaut «nicht die Bemessung der Abgaben» betreffen. Ein Zollnachlass darf folglich nicht zur Korrektur der Tarifierung und der angewendeten Zollansätze führen (BVGE 2015/24 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.2, A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.2 m.w.H.). Nach der Rechtsprechung steht die Bemessung der Abgaben insbesondere dann in Frage, wenn es um die Einreihung der Waren unter die Tarifpositionen geht (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 4.1.3 m.w.H.). Wer ein Gesuch um Zollnachlass stellt, hat nachzuweisen, dass die Gründe, das heisst die aussergewöhnlichen Verhältnisse, ausserhalb der Bemessung der Abgaben liegen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.2 m.w.H.).

#### **E. 4.6.5.3**

Der Bezug der Abgabe muss drittens eine «besondere Härte» darstellen. Dieses Kriterium betrifft die persönliche Lage der zahlungspflichtigen Person (BVGE 2015/24 E. 3.3.2 m.w.H.). Darunter ist das Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der abgabepflichtigen Person zu verstehen (Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.3 m.w.H.). Die Härte muss sich dabei aus der Erhebung des Zolls selbst ergeben (statt vieler: Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.3). Der Zollerlass hat nicht die Aufgabe, finanzielle Schwierigkeiten zu lösen, welche die Geschäftstätigkeit mit sich bringen kann, und insoweit das unternehmerische Risiko zu decken (statt vieler zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.3 m.w.H.).

#### **E. 4.6.6**

Somit kann man die Anwendbarkeit der Erlassgründe nach Art. 86 ZG wie folgt zusammenfassen: In Fällen, in welchen Waren ganz oder teilweise vernichtet oder auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt wurden, kommt Art. 86 Abs. 1 Bst a und b ZG als Erlassgrund in Betracht (vgl. E. 4.6.2 vorstehend); in Fällen von Art. 85 ZG kommt ein

Erlass nach Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG in Frage (E. 4.6.3 vorstehend); in Fällen von Art. 12 VStrR ist ein Erlass nach Art. 86 Abs. 2 ZG zu beurteilen (E. 4.6.4) und in allen übrigen Fällen - im Sinne einer subsidiären Härtefallklausel - kommt Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG (E. 4.6.5) zur Anwendung (vgl. dazu ausführlich Urteil des BVGer A-6645/2023 vom 18. Oktober 2024 E. 3.1).

#### **E. 4.7.1**

Der Erlass der auf der Einfuhr geschuldeten Mehrwertsteuer (Einfuhrsteuer) richtet sich nach Art. 64 Abs. 1 Bst. a-d MWSTG.

#### **E. 4.7.2**

In Art. 64 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG wird die Erlassmöglichkeit für Fälle geregelt, in welchen Gegenstände ganz oder teilweise vernichtet oder aber über die Grenze zurückgewiesen bzw. wieder aus dem Inland ausgeführt worden sind.

#### **E. 4.7.3**

Weiter wird in Art. 64 Abs. 1 Bst. c MWSTG die Erlassmöglichkeit in Fällen festgelegt, in denen eine Nachforderung im Sinn von Art. 85 ZG mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person (nach Art. 51 MWSTG) unbillig belasten würde.

#### **E. 4.7.4**

Sodann kann der Erlassgrund von Art. 64 Abs. 1 Bst. d MWSTG zum Tragen kommen, wenn die mit der Zollanmeldung beauftragte Person die Einfuhrsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht an diesen weiterbelasten kann (vgl. Schluckebier, MWSTG-Kommentar, Art. 64 N 17; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 220; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.2.3).

#### **E. 4.8**

Wird die Zollschuld nicht fristgerecht bezahlt, so ist ab ihrer Fälligkeit ein Verzugszins geschuldet (Art. 74 Abs. 1 ZG). Wird die Einfuhrsteuerschuld nicht fristgerecht bezahlt, so ist ebenfalls ein Verzugszins geschuldet (Art. 57 Abs. 1 MWSTG). Verzugszinsen haben ihren Ursprung in der verspäteten Zahlung einer Forderung und dienen dazu, den der Steuerverwaltung auf dieser Forderung entstandenen Zinsverlust auszugleichen. Verzugszinsen treten zur Forderung hinzu und teilen ihr Schicksal (vgl. BVGE 2015/50 E. 2.9 m.w.H.). Der Erlass von Verzugszinsen richtet sich ebenfalls nach den Voraussetzungen von Art. 86 ZG und Art. 64 MWSTG. Wird also die Zoll- oder die Einfuhrsteuerschuld erlassen, so sind grundsätzlich auch die - zur Zoll- oder Einfuhrsteuerschuld akzessorischen - Verzugszinsen vom Erlass erfasst (ausser der Erlass würde nur teilweise gewährt; Urteil des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.7; Beusch, Untergang, S. 205, 263; derselbe, Zollkommentar, Art. 74 N 9; betreffend die Einfuhrsteuer siehe Schluckebier, MWSTG-Kommentar, Art. 64 N 3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.3).

#### **E. 5**

Erlassgründe gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG liegen vorliegend unbestrittenermassen nicht vor. Die Waren wurden weder ganz oder teilweise vernichtet noch auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt (vgl. oben E. 6.2.1). Es liegt unbestrittenermassen auch keine Nachforderung aufgrund eines Irrtums des BAZG bei der Festsetzung der

Zollabgaben im Sinne von Art. 85 ZG vor. Der Erlassgrund von Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG ist daher nicht anwendbar (vgl. oben E. 6.2.2). Art. 86 Abs. 2 ZG ist sodann ebenfalls nicht anwendbar, da die dem Erlass zugrunde liegende Forderung keine Nachforderung gestützt auf Art. 12 VStrR darstellt (vgl. dazu auch bereits E. 2.4 vorstehend).

### **E. 5.1**

Es bleibt somit zu klären, ob vorliegend ein Erlass gestützt auf die Härtefallklausel des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG möglich ist. Dafür müsste, wie zuvor ausgeführt (vgl. E. 4.6.5 vorstehend), ein aussergewöhnlicher Grund vorliegen, der nicht die Bemessung der Abgabe betrifft und eine besondere Härte darstellt.

#### **E. 5.2.1**

Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, die Vorinstanz habe argumentiert, ein Erlass komme nicht in Betracht, da sie keine Fristwiederherstellung beantragt habe. Eine solche sei jedoch nicht vorrangig zum Erlassgesuch, weshalb der beantragte Erlass zu prüfen sei. Sie (die Beschwerdeführerin) habe die Spediteurin bzw. Hilfsperson als Spezialistin mit der Überwachung und Wahrung der zollrechtlichen Fristen beauftragt. Die Zusammenarbeit habe während rund 10 Jahren keinen Anlass zu Beanstandungen gegeben. Die Fristversäumnisse durch die Spediteurin hätten einen höchst tragischen Hintergrund. Der einzige Verwaltungsrat und Zeichnungsberechtigte habe an einer Alkoholsucht gelitten und sich im Mai 2023 das Leben genommen. Er sei während der fraglichen Zeit, als die Fristen für sie (die Beschwerdeführerin) verpasst worden seien, nicht mehr fähig gewesen, Prioritäten richtig zu setzen und seine Aufgaben wahrzunehmen. Es sei vorliegend auch offensichtlich, so die Beschwerdeführerin weiter, dass sie nicht anders gehandelt hätte, wenn sie sich in derselben Lage befunden hätte wie die Hilfsperson, sodass auch ihr (der Beschwerdeführerin) gestützt auf Art. 101 OR kein Vorwurf gemacht werden und für die Folgen der verspäteten Abrechnungen nicht zur Verantwortung gezogen werden könne. Ein aussergewöhnlicher Umstand sei somit gegeben. Die besondere Härte sei aufgrund ihrer finanziellen Situation ausgewiesen.

#### **E. 5.2.2**

Die Vorinstanz argumentiert in der angefochtenen Verfügung vom 25. Januar 2024, es sei unbestritten, dass die Abrechnungsanträge nicht fristgerecht eingereicht worden seien. Die Folgen der von der Hilfsperson verursachten Fristversäumnisse seien der Beschwerdeführerin anzulasten. Auch eine Fristwiederherstellung sei nie beantragt worden. Damit liege kein aussergewöhnlicher Grund vor. In der Vernehmlassung vom 22. April 2024 ergänzt die Vorinstanz, das Erlassverfahren diene nicht dazu, Versäumnisse im Veranlagungsverfahren zu korrigieren. Aus diesem Grund sei auf das Fehlen des Fristwiederherstellungsgesuchs abgestellt worden. Die versäumte Frist im Veranlagungsverfahren stelle ein Fehlverhalten dar. Dieses sei der Beschwerdeführerin auch zurechenbar, weshalb mit der Rechtsprechung kein aussergewöhnlicher Umstand vorliege. Aufgrund der Tatsache, dass die Abrechnungen zum Verfahren der passiven Veredelung am 3. bzw. am 15. Januar 2023 eingereicht worden seien, sei die Vorinstanz davon ausgegangen, dass die für die Spediteurin handelnde Person zu diesem Zeitpunkt die übertragenen Pflichten (wieder) habe wahrnehmen können. Die Beschwerdeführerin habe gestützt auf das im Zollrecht geltende Selbstdeklarationsprinzip die Folgen für die durch ihre Hilfsperson verspätet eingereichten Abrechnungen zu verantworten.

#### **E. 5.3.1**

Das Bundesverwaltungsgericht übersieht nicht, dass die Nachforderung mit tragischen Lebensumständen zusammenhängt. Im Lichte der klaren rechtlichen und auch vorliegend einschlägigen Vorgaben zur «Haftung für Hilfspersonen» (E. 4.4.2) sind der Beschwerdeführerin die Verfehlungen der Spediteurin zuzurechnen. Es bestehen vorliegend keine stichhaltigen Hinweis dafür, dass es der Hilfsperson über längere Zeit gänzlich unmöglich gewesen wäre, Abhilfe zu schaffen. Wenn intern keine anderen Mitarbeiter mit der entsprechenden Befähigung verfügbar sind, so hätte die Hilfsperson ein anderes Unternehmen mit den Aufgaben betrauen oder zumindest Kontakt mit der Vorinstanz aufnehmen müssen. Dass Bestrebungen in diese Richtung unternommen worden waren, trägt die Beschwerdeführerin selbst vor, indem sie ausführt, eine Mitarbeiterin der Spediteurin habe Kontakt mit ihr aufgenommen und angekündigt, die Bearbeitung der Abrechnungen wieder übergeben zu wollen, da sie damit überfordert sei (Beschwerdeschrift, Rz. 25). Daraus lässt sich schliessen, dass der von der Krankheit betroffene Mitarbeiter die Aufgaben zunächst an diese Mitarbeiterin delegiert hatte. Sodann ist auch unbestritten, dass kein Gesuch im Sinne von Art. 60 Abs. 4 ZG gestellt wurde, wonach ausnahmsweise das Recht auf Wiedereinfuhr der Waren mit Zollermässigung oder Zollbefreiung bei nachgewiesener Einfuhr gestattet werden kann, obwohl das Verfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen wurde.

#### **E. 5.3.2**

Damit liegt insgesamt ein der Beschwerdeführerin zurechenbares Fehlverhalten im Zollverfahren vor. Dabei ist es auch unerheblich, dass die Hilfsperson ihre Aufgaben zuvor jahrelang anstandslos ausführte. Die gesetzlichen Sorgfaltspflichten bei der Verzollung sind denn auch bei jeder Einfuhr von Waren ins Zollgebiet einzuhalten (E. 4.2 vorstehend). Auch wenn dies im Einzelfall zu stossenden Ergebnissen führen mag, ist diese Vorgehensweise im sehr technisch geprägten Zollwesen aus verwaltungsökonomischer Sicht und im Sinne der Rechtssicherheit hinzunehmen (Urteil des BVGer A-1074/2022 vom 14. Dezember 2022 E. 7.2.2).

#### **E. 5.3.3**

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, schliesst ein Fehlverfahren im Veranlagungsverfahren aber den Erlass gestützt auf Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG aus, da die Bestimmung nicht dazu dienen soll, die finanziellen Folgen früherer (selbstverschuldeter) Fristversäumnisse bzw. von Pflichtverletzungen wieder gut zu machen. Ein Versäumnis, das wie hier mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte vermieden werden können, ist nicht als aussergewöhnlich im Sinn dieser Bestimmung zu qualifizieren (E. 4.6.5.1).

#### **E. 5.3.4**

Damit kommt ein Erlass der Zollabgaben vorliegend bereits mangels Vorliegen eines aussergewöhnlichen Umstands nicht in Betracht. Folglich müssen die weiteren Voraussetzungen (der aussergewöhnliche Grund liegt nicht in der Bemessung der Abgabe und die besondere Härte) nicht mehr geprüft werden. Die Beschwerdeführerin ist für etwaige Ansprüche gegenüber der Hilfsperson auf den Zivilweg zu verweisen (E. 4.4.2).

#### **E. 5.4**

Für den Erlass der Einfuhrsteuern fehlt es vorliegend an einer einschlägigen Rechtsgrundlage. Weder wurden vorliegend Gegenstände ganz oder teilweise vernichtet oder aber über die Grenze zurückgewiesen bzw. wieder aus dem Inland ausgeführt (Art. 64

Abs. 1 Bst. a und b MWSTG), noch liegt eine Nachforderung im Sinn von Art. 85 ZG vor (Art. 64 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Letztlich ist auch kein Fall gegeben, in welchem die mit der Zollanmeldung beauftragte Person die Einfuhrsteuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht an diesen weiterbelasten kann (Art. 64 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Deswegen und in Anbetracht dessen, dass die gesetzlichen Erlassgründe abschliessend sind und ein «gnadeweiser» Erlass der Einfuhrsteuer nicht in Frage kommt (E. 4.7), kann der Beschwerdeführerin nach dem Dargelegten kein Erlass der Mehrwertsteuer gewährt werden (vgl. Urteile des BVGer A-1074/2022 vom 14. Dezember 2022 E. 8.3 und A-657/2016 vom 11. Dezember 2016 E. 5.2.4).

#### **E. 5.5**

Ähnliches gilt für den Verzugszins. Wie bereits oben ausgeführt (E. 4.8) richtet sich der Erlass von Verzugszinsen ebenfalls nach den Voraussetzungen von Art. 86 ZG und Art. 64 MWSTG. Wie dargelegt sind vorliegend die Voraussetzungen für einen Erlass nach Art. 86 ZG und Art. 64 MWSTG jedoch nicht erfüllt, weshalb auch die akzessorischen Verzugszinsen nicht erlassen werden können.

#### **E. 5.6**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Erlass der Zollabgaben aufgrund des der Beschwerdeführerin zurechenbaren Fehlverhaltens der Hilfsperson am Vorliegen eines aussergewöhnlichen Grundes im Sinne von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG scheitert. Für den Erlass der Einfuhrabgaben liegt keine einschlägige Rechtsgrundlage vor. Aufgrund dieser Sachlage kommt im Ergebnis auch ein Erlass für die akzessorischen Verzugszinsen nicht in Betracht. Die Beschwerde ist folglich im Hauptantrag abzuweisen.

#### **E. 6**

Im Eventualbegehren verlangt die Beschwerdeführerin die Wiederherstellung der Frist der Abrechnungsanträge.

##### **E. 6.1**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.2.1).

##### **E. 6.2**

Die Frage der Fristwiederherstellung war zu Recht nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens und konnte es auch nicht sein, da ein Entscheid über einen Erlass eine rechtskräftige Forderung voraussetzt (vgl. E. 4.6.1, Bst. A.b). Die Vorinstanz begründete zwar das Fehlverhalten im Zollverfahren damit, dass kein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt worden sei, dabei prüfte sie aber die Voraussetzungen des Erlassgrundes und nicht jene der Fristwiederherstellung. Diese war von der Beschwerdeführerin vor Vorinstanz denn auch zu Recht nicht beantragt, war doch über die Nachforderung bereits rechtskräftig entschieden worden. Entsprechend ist das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht

auf die Frage des Erlasses beschränkt, eine Fristwiederherstellung kann indessen nicht geprüft werden, sodass auf das Eventualbegehren nicht einzutreten ist.

### **E. 6.3**

Aufgrund der Abweisung des Hauptantrages erübrigt sich auch eine Rückweisung an die Vorinstanz, weshalb der Subeventualantrag der Beschwerdeführerin gegenstandslos wird. Mithin ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist und soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist.

### **E. 7.1**

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen. In diesem Zusammenhang wird auch berücksichtigt, dass die sehr knappe Begründung der Vorinstanz in Bezug auf die anwendbare Erlassvorschrift nicht dazu geführt hat, dass die Beschwerdeführerin in der Vorbereitung ihrer Verteidigung eingeschränkt gewesen wäre. Diese konnte vielmehr die entscheidwesentlichen Beweggründe der Vorinstanz nachvollziehen und eine gehörige Anfechtung vortragen (vgl. E. 2.4). Aus diesem Grund ist keine Reduktion bei den Verfahrenskosten vorzunehmen. Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 8'500.- festzusetzen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

### **E. 7.2**

Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

### **E. 8**

Entscheide betreffend Zollerlass sind aufgrund des Ausschlusses von Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) nicht vor dem Bundesgericht anfechtbar. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet endgültig (Beusch, Zollkommentar, Art. 86 N 44). Das Urteil wird mit seiner Eröffnung rechtskräftig.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.