

# **BVGer A-5527/2023 vom 20. November 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-11-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5527\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5527_2023)

FR: TAF A-5527/2023 du 20 novembre 2024

IT: TAF A-5527/2023 del 20 novembre 2024

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das BAZG ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 ZG).

### **E. 1.2**

Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der Ausschluss gemäss Art. 3 Bst. e VwVG betrifft nur das Zollverfahren bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung und ist somit vorliegend nicht einschlägig (vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6). Ungeachtet der Bestimmung von Art. 2 Abs. 1 VwVG, welcher die Art. 12 - 19 sowie die Art. 30 - 33 VwVG für Steuer- und Zollverfahren ausschliesst, wendet das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung auch in Steuer- bzw. Zollverfahren den Untersuchungsgrundsatz in dem Sinn an, als die in den von der Anwendbarkeit ausgenommenen Artikeln näher ausgeführten Anhörungs- und Mitwirkungsrechte gewährt werden (statt vieler: Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 1.2, A-2892/2021 vom 7. Juli 2023 E. 1.4, je m.w.H.).

### **E. 1.3.1**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, hier der Beschwerdeentscheid vom 11. September 2023 (nachfolgend: Beschwerdeentscheid); dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 m.w.H.; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend die Aufhebung der Verfügung des Zoll (Zuständigkeitsgebiet) vom 7. Juni 2021 (Sachverhalt Bst. A.1) beantragt, ist deshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 1.4 m.w.H.).

#### **E. 1.4.1**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids, hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist durch den Beschwerdeentscheid vom 11. September 2023 beschwert. Sie ist - unter Vorbehalt des sogleich Folgenden - zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

#### **E. 1.4.2**

Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass sie im Zusammenhang mit den Ein- und Ausfuhren von Erdnussöl keine «Nachforderung und keine Mehrwertsteuerabgabe» zu leisten hat. Sie beantragt jedoch gleichzeitig die Aufhebung des angefochtenen Beschwerdeentscheids (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Die Feststellungsbegehren sind dabei inhaltlich bereits vom Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Beschwerdeentscheids vom 11. September 2023, umfasst. Es kommt ihnen insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf das Feststellungsbegehren nicht einzutreten (Urteil des BVGer A-1004/2023 vom 7. Mai 2024 E. 1.3.2).

#### **E. 1.4.3**

Die Beschwerde hat von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung (Art. 55 Abs. 1 VwVG). Der beschwerdeführerische Antrag auf Erteilung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde betrifft einen gesetzlich bereits geregelten Gegenstand (Art. 55 Abs. 1 VwVG) und ist daher gegenstandslos (siehe E. 12).

#### **E. 1.4.4**

Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten, nachdem sie form- und fristgerecht eingereicht wurde (Art. 50 Abs. 1 sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

#### **E. 1.5**

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

#### **E. 2.1**

Vorliegend ist die aktive Veredelung für die Jahre 2015 bis 2020 zoll- und mehrwertsteuerrechtlich zu beurteilen. Daher sind die zu diesem Zeitpunkt massgebenden zoll- und mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen massgebend (insbesondere ZG [AS 2007 1411] und MWSTG [AS 2009 5203]), worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird.

#### **E. 2.2**

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). Ebenso unterliegt die Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen bzw. -erleichterungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG; Art. 1 Abs. 2 ZTG; Art. 53 MWSTG).

### **E. 2.3**

Unter dem Begriff Generaltarif (vgl. dazu auch Art. 3 ZTG) ist ein unter Beachtung der inländischen Gesetzgebung und unter Berücksichtigung der nationalen Bedürfnisse geschaffener Zolltarif zu verstehen. Er enthält die Tarifnummern, die Bezeichnungen der Waren, die Einreihungsvorschriften, die Zollkontingente sowie die höchstmöglichen Zollansätze, wie sie grösstenteils im Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation (GATT/WTO-Abkommen, SR 0.632.20, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Juli 1995) konsolidiert worden sind (Urteil des BVGer A-4116/2021 vom 17. November 2023 E. 3.2).

#### **E. 2.4.1**

Für Waren, welche zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung vorübergehend ins Zollgebiet verbracht werden, gewährt die EZV (ab 1. Januar 2022 das BAZG) im Rahmen des Zollverfahrens der aktiven Veredelung eine Zollermässigung oder Zollbefreiung, sofern keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegenstehen (vgl. Art. 12 Abs. 1 ZG).

Unter den gleichen Voraussetzungen gewährt die EZV für Waren, die ins Zollgebiet eingeführt werden, Zollermässigung oder Zollbefreiung, wenn inländische Waren gleicher Menge, Beschaffenheit und Qualität als bearbeitete oder verarbeitete Erzeugnisse ausgeführt werden (vgl. Art. 12 Abs. 2 ZG). Die entsprechenden Einfuhren sind auch von der Einfuhrsteuer befreit (vgl. Art. 53 Abs. 1 Bst. i MWSTG). Art. 59 ZG regelt das Verfahren der aktiven Veredelung genauer. Weitere Bestimmungen sind den Art. 165 ff. der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) zu entnehmen.

#### **E. 2.4.2**

Der Äquivalenzverkehr ist dabei in Art. 41 Abs. 1 ZV näher geregelt (vgl. auch Art. 12 Abs. 2 ZG). Danach können die zur Veredelung ins Zollgebiet verbrachten Waren durch inländische Waren ersetzt werden. Die inländischen Waren müssen in gleicher Menge und von gleicher Beschaffenheit und Qualität wie die ins Zollgebiet verbrachte Waren sein. Nach Art. 41 Abs. 2 ZV wird der Äquivalenzverkehr angewandt, wenn: a) die gleiche Beschaffenheit und Qualität der Ware nachgewiesen wird; b) keine Einfuhrregelungen des Bundes umgangen werden können; und c) ihm kein anderes überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht.

#### **E. 2.4.3**

Wer das Verfahren der aktiven Veredelung beanspruchen will, bedarf einer Bewilligung der EZV (Art. 59 Abs. 2 ZG). Entsprechend können die inländischen Waren von dem Tag an als Veredelungserzeugnisse ausgeführt werden, an dem die EZV die aktive Veredelung bewilligt hat (Art. 41 Abs. 3 ZV). Die Bewilligung kann allerdings mit Auflagen verbunden sowie mengenmässig und zeitlich beschränkt werden (Art. 59 Abs. 2 ZG). Die Bewilligung wird von der EZV namentlich erteilt, wenn die in Art. 165 ZV genannten Voraussetzungen erfüllt sind. So enthält sie gemäss Art. 166 Bst. h ZV unter anderem «Auflagen, namentlich Fristen für die Ausfuhr der Veredelungserzeugnisse und für den Abschluss des Verfahrens der aktiven Veredelung, materielle Kontroll- und Verfahrensvorschriften sowie formelle Verfahrensvorschriften». Die Einhaltung dieser individuellen Vorschriften der EZV ist Grundvoraussetzung für den Abschluss des Veredelungsverfahrens und die entsprechende Zollermässigung oder -befreiung (statt vieler: Urteil des BVGer A-376/2021 vom 14. September 2021 E. 2.2.3 m.w.H.). Mit der Erteilung der Bewilligung wird das im Rahmen der aktiven Veredelung anzuwendende Verfahren (Art. 59 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 166 Bst. a

ZV) bestimmt: In der Regel werden die Einfuhrzollabgaben im sogenannten Nichterhebungsverfahren mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt (Art. 59 Abs. 3 Bst. a ZG i.V.m. Art. 167 ZV). Das heisst, die Erhebung der Zollabgaben wird bei der Einfuhr bedingt ausgesetzt. 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. Vorbringen gegen die in der Bewilligung enthaltenen Auflagen sind mittels Beschwerde gegen die erteilte Bewilligung zu erheben und können später im Abgabenerhebungsverfahren nicht mehr mit Erfolg vorgebracht werden (statt vieler: Urteil des BVGer A-376/2021 vom 14. September 2021 E. 2.2.3 m.w.H.).

#### **E. 2.4.4**

Die bedingt ausgesetzten Zollabgaben werden nicht fällig, wenn das Verfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wird (vgl. Urteil des BVGer A-6139/2019 vom 18. August 2020 E. 2.2.3). Dies ist dann der Fall, wenn der Bewilligungsinhaber die in der Bewilligung festgehaltenen Auflagen eingehalten hat (Art. 168 Abs. 1 ZV). Gemäss Art. 168 Abs. 2 ZV muss der Bewilligungsinhaber (für einen ordnungsgemässen Abschluss des Verfahrens) bei der in der Bewilligung bezeichneten überwachenden Stelle: a) innerhalb der vorgeschriebenen Frist das Gesuch um definitive Zollermässigung oder Zollbefreiung einreichen; b) in der vorgeschriebenen Art nachweisen, dass die ins Zollgebiet verbrachten Waren oder die im Äquivalenzverkehr verwendeten inländischen Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist als Veredelungserzeugnisse wieder ausgeführt worden sind; und c) die Menge der veredelten Waren und der angefallenen Abfälle oder Nebenprodukte unter Vorlage von Rezepturen, Fabrikationsrapporten und ähnlichen Dokumenten nachweisen.

#### **E. 2.4.5**

Werden die Auflagen hingegen nicht eingehalten und wird somit das Verfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, fällt im Nichterhebungsverfahren der Suspensiveffekt für die Erhebung der Einfuhrzollabgaben weg und werden diese fällig. Dies gilt allerdings nicht, wenn die veredelten Waren innerhalb der festgesetzten (Ausfuhr-)Frist nachweislich ausgeführt worden sind. Das entsprechende Gesuch ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der festgesetzten Frist zu stellen (Art. 59 Abs. 4 ZG; statt vieler: Urteil des BVGer A-376/2021 vom 14. September 2021 E. 2.2.5 m.w.H.).

#### **E. 2.5**

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 unter anderem 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, vgl. BGE 143 II 646 E. 3.3.3). Die Zollpflichtigen haben sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren zu informieren. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen. Insbesondere hat die zollanmeldepflichtige Person selbst das gewünschte Zollverfahren zu wählen und die Ware entsprechend anzumelden (vgl. Art. 47 Abs. 1 ZG). Zu den wählbaren Zollverfahren zählt unter anderem das Verfahren der aktiven Veredelung (Art. 47 Abs. 2 Bst. e ZG; zum Ganzen statt vieler:

Urteil des BVGer A-376/2021 vom 14. September 2021 E. 2.3 m.w.H.).

### **E. 2.6**

Mangels anderweitiger Regelung im MWSTG gelten die Mitwirkungs- und Sorgfaltspflichten des Zollverfahrens auch für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen (vgl. Art. 50 MWSTG; siehe dazu Urteil des BVGer A-1392/2022 vom 13. Dezember 2023 E. 2.6.3 m.w.H.).

### **E. 3.1**

Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs. Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.1 m.w.H.).

### **E. 3.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. Moser et al., a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.2 m.w.H.).

### **E. 4.1**

Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren (BGE 131 II 627 E. 6.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024 E. 6.1 m.w.H.).

### **E. 4.2**

Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der

Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024 E. 6.2 m.w.H.).

### **E. 4.3**

Welche Rechtsnatur dem allfällig vertrauensbegründenden staatlichen Akt zukommt, ist von untergeordneter Bedeutung. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob der behördliche Einzelakt derart ausgestaltet ist, dass sich ihm alle erforderlichen Angaben entnehmen lassen, welche im konkreten Fall für Dispositionen erforderlich sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024 E. 6.3 m.w.H.).

### **E. 5.1.1**

Das Recht auf Berücksichtigung der Parteivorbringen (vgl. Art. 32 VwVG) als Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. Art. 29 Abs. 2 BV) verlangt, dass die Behörde alle erheblichen Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft sowie bei der Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt (vgl. BGE 129 I 232 E. 3.2 m.w.H.). Das gilt für alle form- und fristgerechten Äusserungen, Eingaben und Anträge, die zur Klärung der konkreten Streitfrage geeignet und erforderlich erscheinen. Aus der Anhörungs- und Berücksichtigungspflicht leitet sich die Begründungspflicht ab (Art. 35 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der oder die Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.2).

### **E. 5.1.2**

Die Begründung der Verfügung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an die Verfügungsadressatin (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; statt vieler: Urteil des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.2).

### **E. 5.1.3**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Eine Gehörsverletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 144 I 11 E. 5.3, 142 II 218 E. 2.8.1). Sie kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die Gewährung des rechtlichen Gehörs in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, die Rechtsmittelinstanz mit der gleichen Kognition prüft wie die Vorinstanz, die Gehörsverletzung nicht besonders schwer wiegt und der betroffenen Partei durch die Heilung kein Nachteil entsteht (vgl. BVGE 2019 VII/6 E. 4.4, 2018 IV/5 E. 13.2, 2017 I/4 E. 4.2). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches

Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 m.w.H.; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2592/2023 vom 9. April 2024 [das BGer ist mit Entscheid 9C\_239/2024 vom 7. Mai 2024 auf eine dagegen erhobene Beschwerde nicht eingetreten] E. 3.1).

#### **E. 5.1.4**

Der Gehörsverletzung ist grundsätzlich bei der Verlegung der Verfahrenskosten Rechnung zu tragen. Auch insoweit ist der Umfang der Gehörsverletzung von Bedeutung. Je schwerer diese wiegt, desto stärker muss sich das bei der Kostenverlegung zugunsten des Betroffenen auswirken (Urteil des BGer 1B\_308/2019 vom 9. April 2020 E. 4.3 m.w.H.).

#### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Vorinstanz vorliegend «auf die entscheidende Deklaration vom 27. Oktober 2020 (Beschwerdebeilage Nr. [BB] 9) überhaupt nicht einging bzw. schlicht die Anhänge dieser E-Mail übersah». Dadurch habe sie «das wesentliche Vorbringen der Beschwerdeführerin zu Unrecht nicht beachtet und der angefochtene Entscheid (BB 1) ist aufzuheben» (Beschwerde, Rz. 37). Damit macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

#### **E. 5.3**

Es trifft zu, dass die Vorinstanz die unbestrittenermassen aktenkundige E-Mail vom 27. Oktober 2020 (Sachverhalt Bst. A.i) im Beschwerdeentscheid zwar erwähnt (Rz. 6), jedoch nicht gewürdigt hat. Sie hat dort auch nicht auf andere Schriftstücke verwiesen. Erst in der Vernehmlassung (Rz. 3.4.2) äusserte sich die Vorinstanz dazu, warum sie die mit der erwähnten E-Mail vom 27. Oktober 2020 nachgesandte «Schlussabrechnung» nicht als ordentlichen Abrechnungsantrag akzeptiert hat. Insoweit liegt eine nicht schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs kann im vorliegenden Beschwerdeverfahren jedoch geheilt werden, da das Bundesverwaltungsgericht über volle Kognition verfügt und die Beschwerdeführerin ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme hatte. Eine auf die formelle Natur des Anspruchs auf rechtliches Gehör (E. 5.1.3) gestützte Rückweisung der vorliegenden Angelegenheit an die Vorinstanz zum Neurecht erachtet das Bundesverwaltungsgericht angesichts der Spruchreife des Falls mit mehreren Schriftenwechseln für nicht angezeigt bzw. nicht verhältnismässig. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs wird jedoch bei der Kostenverteilung zu berücksichtigen sein (E. 13).

#### **E. 6**

Im vorliegenden Fall streitig und zu prüfen ist die von der Vorinstanz erhobene Nachforderung von Abgaben im Betrag von Fr. 311'544.45.

#### **E. 6.1**

Die Beschwerdeführerin verfügte während den Jahren 2015 bis 2020 über Bewilligungen des Nichterhebungsverfahrens im aktiven Veredelungsverkehr (Äquivalenzverkehr). Die Beschwerdeführerin importierte während der genannten Zeit Erdnussöl, veredelte dieses und exportierte es wieder. Die Veredelung von Erdnussöl war ein laufender Prozess. Die Bewilligungen wurden jeweils nahtlos weitergeführt. Die Vorinstanz war damit

einverstanden, dass die Beschwerdeführerin die Abrechnung auf einem eigenen Formular (i.c. einer Excel-Tabelle) erstellte. Nach Ansicht des Zolls (Zuständigkeitsgebiet) war dies darin begründet, dass einerseits die Verwendung des Formulars Nr. 47.92 für die Abrechnung nicht geeignet war und andererseits die jeweiligen Abrechnungszeitpunkte mitten im Verarbeitungsprozess erfolgten.

### **E. 6.2**

Hauptstreitpunkt ist, ob nicht verwertbare Verarbeitungsverluste, welche bei der Beschwerdeführerin angefallen sind, nachträglich abgabenbefreit zur Einfuhr zugelassen werden können. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, sie habe - während des mehrjährigen Veredelungsprozesses - den in der jeweiligen Abrechnung (pro Bewilligungsperiode) ausgewiesenen Saldo von Verlusten als «Übertrag» in die nächste Abrechnung überführt. Die Zollbehörden seien damit ausdrücklich einverstanden gewesen. Die Vorinstanz ist hingegen der Meinung, sie habe der Beschwerdeführerin nie zugestanden, dass Produktionsverluste (d.h. nicht mehr existierende Waren) als Saldoüberträge aufgeführt werden könnten. Sie habe zu keiner Zeit ihr Einverständnis dazu gegeben, dass die während einer Bewilligungsperiode angefallene Menge an Verlusten nicht in der jeweiligen Abrechnung ausgewiesen werden müsse.

### **E. 6.3**

Im Folgenden ist daher zu prüfen, wie die Beschwerdeführerin die Deklaration der nicht verwertbaren Verluste gemäss den rechtlichen Bestimmungen und den Auflagen der rechtskräftigen Bewilligungen sowie unbestrittenen Zugeständnissen hätte vornehmen müssen (E. 7). Danach ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin diese Regeln eingehalten hat (E. 8). Im Weiteren ist zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin aus der Kontrolltätigkeit der Vorinstanz (E. 9) und aus dem Vertrauensschutz (E. 10) Rechte für sich ableiten kann. Schliesslich ist die Berechnung der Abgabenforderung (E. 11) zu überprüfen.

### **E. 7**

Zunächst ist auf die rechtlichen Bestimmungen für die Deklaration nicht verwertbarer Verluste einzugehen.

#### **E. 7.1**

Gemäss Art. 168 Abs. 2 Bst. c ZV muss die Beschwerdeführerin die Menge der veredelten Waren und der angefallenen Abfälle oder Nebenprodukte unter Vorlage von Rezepturen, Fabrikationsrapporten und ähnlichen Dokumenten nachweisen (E. 2.4.4). Dementsprechend ist in der von der Vorinstanz zur Verfügung gestellten Vorlage für die Abrechnung desaktiven Veredelungsverkehrs (Formular 47.92) ([https://www.bazg.admin.ch/dam/bazg/de/dokumente/archiv/2008/02/47\\_92\\_abrechnungsantrag.pdf.download.pdf/47\\_92\\_abrechnungsantrag.pdf](https://www.bazg.admin.ch/dam/bazg/de/dokumente/archiv/2008/02/47_92_abrechnungsantrag.pdf.download.pdf/47_92_abrechnungsantrag.pdf), letztmals abgerufen am 4. Oktober 2024) und in der Vorlage für die Detailabrechnung (<https://www.bazg.admin.ch/dam/bazg/de/dokumente/archiv/2007/04/detailabrechnung.pdf.download.pdf/detailabrechnung.pdf>, letztmals abgerufen am 4. Oktober 2024) jeweils eine Rubrik für allfällige (genau umschriebene) Verluste vorgesehen. Dabei ist gemäss Vorlage zwischen zollfreien bzw. rückerstattungsberechtigten und zollpflichtigen Verlusten zu unterscheiden.

#### **E. 7.2**

Die Verfügungen mit den Bewilligungen für das Verfahren der aktiven Veredelung Nr. (...) vom (Tag/Monat), Nr. (...) vom (Tag/Monat), Nr. (...) vom (Tag/Monat) 2018 und Nr. (...) vom (Tag/Monat) 2019 (Sachverhalt Bst. A.b) wurden unbestrittenermassen rechtskräftig inkl. der darin enthaltenen Auflagen (E. 2.4.3; vgl. auch Beschwerdeentscheid, Rz. 4.1.3).

#### **E. 7.2.1**

Die in den Bewilligungen genannten Auflagen waren die Folgenden: - Über Eingang, Veredelung und Ausgang ist eine genaue Kontrolle zu führen. - Die Frist für die Ausfuhr der Veredelungserzeugnisse beträgt 12 Monate seit der Verbringung der Ware gemäss Rubrik 4 ins Zollgebiet. - Der Abrechnungsantrag (Formular 47.92) ist der überwachenden Stelle innert 60 Tagen nach Ablauf der Ausfuhrfrist einzureichen. Wird eine dieser Fristen versäumt, werden die Abgaben zuzüglich Verzugszinsen fällig. - Die Veredelung ist mit Fabrikationsrapporten und - wo notwendig - Rezepturen zu belegen. - Die überwachende Stelle kann zusätzliche Angaben und Unterlagen für die Kontrolle verlangen (ab Bewilligung Nr. [...]).

#### **E. 7.3**

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, dass die Verwendung des Formulars Nr. 47.92 für die Abrechnung nicht geeignet war und deshalb die Abrechnung mittels Excel akzeptiert wurde. Daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass die Beschwerdeführerin mit der Abrechnung mittels Excelliste von den materiellen Erfordernissen gemäss Formular 47.92 abweichen durfte. Die entsprechende Auflage gemäss den rechtskräftigen Bewilligungen bestand insoweit weiterhin. Das Entgegenkommen der Vorinstanz bzw. des Zolls (Zuständigkeitsgebiet), eine Excelliste zu akzeptieren, kann an den materiellen Anforderungen gemäss Formular 47.92 nichts ändern. Der Vorinstanz ist daher zuzustimmen, dass Bedingung für das Verwenden einer firmenspezifischen Excel-Abrechnungsaufstellung ist, dass auf dieser Aufstellung sämtliche erforderlichen Angaben gemäss Formular 47.92 ersichtlich sind (Vernehmlassung, Rz. 5.3.2).

#### **E. 7.4**

Aus den Bewilligungsaufgaben geht mit dem Verweis auf den Abrechnungsantrag mittels Formular 47.92 sehr wohl hervor, dass auch über die abgabenfreien und nicht verwertbaren Verluste regelmässig abgerechnet werden muss. Die periodengerechte Deklaration der nicht verwertbaren Verluste im Rahmen der Bewilligung musste die Vorinstanz auch nicht etwa zusätzlich verlangen, weil die materiellen Anforderungen des offiziellen Formulars 47.92 als Auflage Teil der rechtskräftigen Bewilligungen bildeten und zudem ohnehin das Selbstdeklarationsprinzip (E. 2.5) gilt.

#### **E. 7.5**

Es kann damit festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin nach Art. 168 Abs. 2 Bst. c ZV die angefallenen Abfälle - zumindest auf Aufforderung hin - nachweisen und gemäss den Bewilligungsaufgaben u.a. die nicht verwertbaren Verluste im Rahmen des Abrechnungsantrags, wenn auch mittels Excelliste, innert 60 Tagen nach Ablauf der Ausfuhrfrist geltend machen muss.

#### **E. 8**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die genannten Regeln für die Deklaration der nicht verwertbaren Verluste eingehalten hat.

### **E. 8.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die am 27. Oktober 2020 an die Vorinstanz nachgesandte Abrechnung für Erdnussöl innerhalb der Abrechnungsfrist erfolgt sei. Ein Nachweis der effektiv entstandenen, nicht verwertbaren Verarbeitungsverluste sei erst am Schluss und damit im Rahmen der Schlussabrechnung, nachdem sämtliche Waren exportiert worden sind, gestützt auf eine Differenzrechnung möglich (Replik, Rz. 22). Laut Beschwerdeführerin umfassten die jährlich getätigten Überträge (Saldi) zum Teil auch nicht verwertbare Produktionsverluste (insbesondere Verluste in den Leitungswegen).

### **E. 8.2**

Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass der jeweilige Saldo zum Teil nicht verwertbare Produktionsverluste umfasst hat. Dieses Vorgehen der Abrechnung sei aber nicht zulässig gewesen. Auch bei einem kontinuierlichen Produktionsprozess müsse die Beschwerdeführerin in der Lage sein, die Menge der für die Produktion eingesetzten Rohmaterialien sowie die Menge des verarbeiteten Endprodukts festzustellen. Berücksichtige sie die nachgesandte Abrechnung vom 27. Oktober 2020, würde sogar eine noch höhere Nachforderung resultieren. Die Verluste, die bei der Veredelung von früher eingeführten Rohmaterial (d.h. für die die Abrechnungsfrist am 27. Oktober 2020 bereits abgelaufen gewesen sei) entstanden seien, könnte aufgrund des Fristenverfalls nicht mehr berücksichtigt werden.

#### **E. 8.3.1**

In den jeweiligen Abrechnungen der genannten Bewilligungen für den Lohnveredelungsverkehr von Erdnussöl der Zolltarifnummer 1508.1090 Schlüssel 911 hat die Beschwerdeführerin jeweils folgende Restmengen (Saldo) ausgewiesen und auf die neue Bewilligung übertragen (Beschwerdeentscheid, Rz. 4.2.1 [recte: 4.2.3]; vgl. auch Verfügung des Zolls (Zuständigkeitsgebiet) vom 7. Juni 2021, Sachverhalt Bst. C):  
Bewilligung Zeitraum der Einfuhren Deklaration Übertrag (...) Oktober 2015 - September 2017 (...) September 2017 - September 2018 128'296 kg (...) September 2018 - Januar 2019 Zwischenabrechnung 200'863 kg (...) März 2019 - September 2019 Schlussabrechnung 214'677 kg (...) September 2019 - Januar 2020 Zwischenabrechnung vom 9. April 2020 421'034 kg (...) Schlussabrechnung

#### **E. 8.3.2**

Gemäss der Zwischenabrechnung vom 9. April 2020 hat die Beschwerdeführerin mit der Bewilligung Nr. (...) im Zeitraum vom 6. September 2019 bis 16. Januar 2020 im Nichterhebungsverfahren insgesamt 1'136'020 kg Erdnussöl eingeführt. Hinzu kam ein Übertrag von 214'677 kg, welcher aus der Schlussabrechnung der Vorgängerbewilligung Nr. (...) resultierte. Die Beschwerdeführerin führte letztmals am 16. Januar 2020 Erdnussöl gestützt auf die Bewilligung Nr. (...) ein (Beschwerdeentscheid, Rz. 4.3.1).

#### **E. 8.3.3**

Mit E-Mails vom 27. Oktober 2020 und vom 2. November 2020 brachte die Beschwerdeführerin sinngemäss Folgendes vor (act. 22.1 ff.; 24.1; 25.5 ff.): Bei der Restmenge von 421'034 kg handle es sich nicht um Ware, die sich in einem Lagertank befinde, sondern um die Verlustmenge, die während verschiedenen Produktionsschritten angefallen sei. Die Beschwerdeführerin hat am 27. Oktober 2020 entsprechend eine Excel-Schlussabrechnung (BB 9; act. 22.1) nachgereicht. Darin zeigt die

Beschwerdeführerin der Vorinstanz anhand verschiedener Tabellen auf, dass es sich bei der Differenz zum zuletzt deklarierten Bestand um die Verluste des gesamten Veredelungsverkehrs handle (d.h. um alle Verluste, die sich in den Jahren, in denen das Veredelungsverfahren für Erdnussöl angewendet wurde, angesammelt hatten).

#### **E. 8.4.1**

Die deklarierten Überträge (vgl. E. 8.3.1) enthielten unbestrittenermassen zu einem wesentlichen Teil nicht verwertbare Produktionsverluste. Die Beschwerdeführerin hat folglich die nicht verwertbaren Produktionsverluste, welche abgabefrei sind, unbestrittenermassen nicht periodengerecht im Rahmen der Bewilligung deklariert, sondern jeweils auf die nächste Abrechnungsperiode übertragen.

#### **E. 8.4.2**

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wäre eine periodengerechte Deklaration auch bei ihrem kontinuierlichen Produktionsprozess möglich und erforderlich gewesen. Sie hätte zumindest approximativ die nicht verwertbaren Produktionsverluste im Rahmen der Bewilligung periodengerecht deklarieren können und müssen. Die Beschwerdeführerin hat in der von ihr für die Abrechnungen verwendeten Excel-Tabellen bis und mit der Zwischenabrechnung vom 9. April 2020 (vgl. act. 5.2, act. 8.2, act. 11.2, act. 14.2 und act. 17.2) jeweils ebenfalls eine Rubrik für Verluste aufgeführt und diese mit Angaben ausgefüllt. Die Vorinstanz durfte und musste entsprechend davon ausgehen, dass alle angefallenen Verluste in der Abrechnung ausgewiesen waren. Es geht bei der Erfassung der abgabenfreien und nicht verwertbaren Verluste auch darum, dass die Zollbehörden die Abrechnung kontrollieren könnte, d.h. der effektive Tankinhalt sollte übereinstimmen mit der Deklaration. Neben den verwertbaren (und gegebenenfalls zollpflichtigen) Mengen sind auch deswegen die nicht verwertbaren (und zollfreien) Abfälle und Nebenprodukte in der Abrechnung aufzuführen, weil sonst die Warenbilanz bzw. die Warenbuchhaltung nicht ausgeglichen wäre (Duplik, S. 5). Zudem handelt es sich bei der Unterscheidung von abgabepflichtigen Einfuhren und nicht verwertbaren (und zollfreien) Abfälle und Nebenprodukte - wie dargelegt - um abgabenrelevante (gesetzliche) Tatbestände (vgl. E. 2.4) und nicht um unnötige Anforderung der Vorinstanz, wie die Beschwerdeführerin geltend machen will.

#### **E. 8.4.3**

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf eine gegenteilige Praxis der Vorinstanz beruft, ist ihr nicht zu folgen. Aus den Akten ist keine solche gegenteilige Praxis ersichtlich. Einzelne Beispiele, welche die Beschwerdeführerin vorbringt, bei denen keine Nachforderungen erhoben worden seien (Beschwerde, Rz. 47 ff. betreffend «[Produkt]»), vermögen die von ihr behauptete Praxis nicht zu belegen. Zudem lässt sich die vorinstanzliche Praxis den vom Bundesverwaltungsgericht insoweit nicht zu beanstandenden Abrechnungsformularen zum Veredelungsverfahren entnehmen (E. 3.2 und 7.1). Es liegt gemäss Selbstdeklarationsprinzip in der Verantwortung der Beschwerdeführerin, diese Grundlagen zu kennen und anzuwenden (E. 2.5). Die von der Beschwerdeführerin behauptete Praxisänderung liegt nicht vor, weil das Abrechnungsverfahren und die erforderlichen Angaben nach Aktenlage seit vielen Jahren unverändert sind (vgl. act. 38, act. 39 und act. 40; Duplik, S. 5).

#### **E. 8.5.1**

Die Beschwerdeführerin hat am 27. Oktober 2020 die Excel-Schlussabrechnung (BB 9; act. 22.1) grundsätzlich fristgerecht nachgereicht. Die Vorinstanz hat die entsprechende Abrechnung im vorinstanzlichen Verfahren zu Unrecht nicht beachtet (vgl. E. 5.3).

#### **E. 8.5.2**

Die Vorinstanz hätte die in der entsprechenden Schlussabrechnung deklarierten Verluste jedoch lediglich für diejenigen Einfuhren berücksichtigen können, für die am 27. Oktober 2020 die Abrechnungsfrist noch nicht abgelaufen war. Die Verluste, die bei der Veredelung von früher (d.h. für die die Abrechnungsfrist am 27. Oktober 2020 bereits abgelaufen war) eingeführtem Rohmaterial entstanden waren, könnten aufgrund des Fristverfalls nicht mehr berücksichtigt werden. Mit dem Abrechnungsantrag vom 27. Oktober 2020 könnten demnach lediglich noch Waren (und entsprechend auch die bei der Veredelung entstanden Verluste) abgerechnet werden, welche nach dem 28. August 2019 eingeführt wurden (sogleich E. 8.5.3; vgl. Fristen der Bewilligung Nr. (...): der Abrechnungsantrag muss innerhalb der Ausfuhrfrist von 12 Monaten ab der jeweiligen Einfuhr zuzüglich der Abrechnungsfrist von 60 Tagen eingereicht werden.).

#### **E. 8.5.3**

Gemäss Abrechnungsantrag vom 27. Oktober 2020 (Tabelle zu Bewilligung Nr. [...]; act. 22.2) hat die Beschwerdeführerin ab dem 28. August 2019 insgesamt 1'136'020 kg Erdnussöl eingeführt. Als Verlust hat die Beschwerdeführerin die folgenden Mengen deklariert: 30'027 kg (Verlust Schritt Erdnussöl roh zu Halbfabrikat), 5'355 kg (Verlust Schritt Erdnussöl zur Hydrierung) und 12'703 kg (Verlust Abfüllung in die Zisterne). Dies ergibt eine Gesamtverlustmenge von 48'085 kg. Ausgeführt wurden gemäss Abrechnungsantrag 916'960 kg. Somit bleibt eine rechnerische Differenzmenge von 170'975 kg (= eingeführte Rohware - zollfreier Verlust - ausgeführtes Veredelungsprodukt), welche sich noch am Lager der Beschwerdeführerin befinden müsste. Zu dieser Menge ist der Übertrag von der Schlussabrechnung der Bewilligung Nr. (...) zu addieren, welcher 214'677 kg betrug (vgl. E. 8.3.1). Dies ergibt im Total eine Menge von 385'652 kg, für die keine Deklaration erfolgt ist. Zugunsten der Beschwerdeführerin ging die Vorinstanz in der Nachforderungsverfügung aber von einer Menge von 226'992.7 kg (206'357 kg zusätzlich 10 % Tarazuschlag) aus. Die Berücksichtigung des Abrechnungsantrags der Beschwerdeführerin vom 27. Oktober 2020 würde demnach zu einer weit höheren Nachforderung führen, worauf zurückzukommen ist (E. 11).

#### **E. 8.6**

Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin das Verfahren der aktiven Veredelung insoweit nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, als sie die nicht verwertbaren Produktionsverluste auf die nächsten Jahre übertragen und damit nicht im Rahmen der Bewilligung periodengerecht deklariert hat. Wird das Verfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, so werden die Einfuhrzollabgaben fällig (Art. 59 Abs. 4 ZG). Diese Bestimmung sieht im Übrigen keine Erleichterung zum Nachweis des Materialverlusts vor (dies im Gegensatz zur Ausfuhr).

#### **E. 9**

Zur Kontrolltätigkeit der Vorinstanz ergibt sich Folgendes:

##### **E. 9.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Abrechnungsmodalitäten seien seit ihrer Anpassung im Jahr 2018 in der Vergangenheit von der überwachenden Stelle nicht beanstandet worden (Replik, Rz. 20, 41 ff., 97).

## **E. 9.2**

Die Vorinstanz entgegnet, die in den vorgängigen Abrechnungen geltend gemachten Verluste hätten im plausiblen Bereich gelegen und seien von ihr im Rahmen der formellen Gesuchsprüfung nicht zu beanstanden gewesen.

### **E. 9.3.1**

Der Unternehmungsprüfer hielt gemäss seiner E-Mail vom 30. Januar 2019 (act. 10.1) Folgendes fest: «Mit diesem Schreiben bestätige ich Ihnen, dass die Abrechnungen im Veredelungsverkehr für die Bewilligungen (...) und (...) unsererseits nun abgeschlossen sind. Wie ich Ihnen bereits anlässlich meines Besuchs am 14. Dezember sowie in den nachfolgenden E-Mails mitgeteilt habe, ist die vorliegende Art der Abrechnung für uns nicht optimal. Die Nachvollziehbarkeit ist nur teilweise gegeben». Aus den vorliegenden Akten und insbesondere aus der zitierten E-Mail ist nicht erkennbar, dass der Zoll die von der Beschwerdeführerin praktizierte Übertragung der nicht verwertbaren Verluste akzeptiert hat. Im Gegenteil weist der Unternehmensprüfer in der erwähnten E-Mail doch gerade auf die teilweise Nichtnachvollziehbarkeit der Abrechnung hin. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Zoll (Zuständigkeitsgebiet) nicht annehmen durfte, bei der übertragenen Menge habe es sich um eine Restmenge gehandelt, welche sich physisch noch bei der Beschwerdeführerin bzw. in deren Lagertanks befunden hat. Demnach ist auch nicht zu beanstanden, dass anlässlich der Betriebskontrolle keine materielle Kontrolle der gelagerten Waren (physische Restmenge an Erdnussöl in den Tanks) vorgenommen wurde. Ohnehin kann die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass ein Abrechnungsmangel anlässlich einer Kontrolle nicht festgestellt wird, keine Rechte ableiten (vgl. auch Art. 32 Abs. 3 ZG).

### **E. 9.3.2**

Insgesamt ist das Kontrollvorgehen der Vorinstanz im Rahmen ihres Vollzugsermessens nicht zu beanstanden.

## **E. 10**

Zum Vertrauensschutz ergeben sich folgende Hinweise:

### **E. 10.1**

Laut Beschwerdeführerin liegen verbindliche Zusicherungen im Sinne des Vertrauensschutzes nach Art. 9 BV vor. Es sei u.a. nicht nötig gewesen, zwischen nicht verwertbaren Verarbeitungsverlusten und übertragenen Restmengen zu unterscheiden. Sie habe sich darauf verlassen dürfen, dass sie die nicht verwertbaren Verarbeitungsverluste mittels Differenzrechnung bei Abschluss des Verfahrens habe feststellen können (Beschwerde, Rz. 100 f.).

### **E. 10.2**

Die Vorinstanz verneint verbindliche Zusicherungen an die Beschwerdeführerin, wonach die Beschwerdeführerin allfällige Verluste dem Saldoübertrag auf die nachfolgende Bewilligung zurechnen könne oder dürfe. Die Beschwerdeführerin berufe sich somit zu Unrecht auf den Vertrauensschutz nach Art. 9 BV.

### **E. 10.3**

Der Vorinstanz erschien nach eigenen Angaben auf Grund des kontinuierlichen Verarbeitungsprozesses die Saldierung auf Null zum Zeitpunkt der jährlichen Abrechnung als nicht zweckmässig. Aufgrund einer früheren Aussage der Beschwerdeführerin, dass es sich beim Saldoübertrag um diejenige Menge handle, die im Zeitpunkt der Abrechnung noch nicht verarbeitet worden sei und die Menge stets in etwa in der Höhe der Umschlagsmenge von zwei Monaten gelegen habe, seien die Saldoüberträge von der Vorinstanz toleriert worden. Das Zugeständnis zum Übertragen sei unter der Annahme erfolgt, dass es sich um Ware gehandelt habe, welche zum Zeitpunkt der Abrechnung noch nicht wieder exportiert worden sei (Beschwerdeentscheid, Rz. 4.2.2). Im Folgenden wird untersucht, ob sich aus der Kommunikation zwischen der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin Hinweise für die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Zusicherung ergeben.

#### **E. 10.4.1**

Mit Schreiben vom 3. August 2015 (act. 02.1) beantragte die Beschwerdeführerin im Rahmen der aktiven Veredelung in Fortführung der bisherigen Praxis, die «Negativsaldi» jeweils «über die neue Bewilligungsnummer importieren [zu] können und Ihnen dann auf der Excelliste entsprechend aus[z]uweisen». Gemäss Schreiben vom 29. September 2015 des Zollinspektorats Bern ist ein Übertrag der «Negativsaldi» auf die neue Bewilligung unter der Voraussetzung möglich, dass die Ausfuhren der betreffenden Rohstoffe zwischen 1-2 Monate vor der Ausstellung der neuen Bewilligungen ausgeführt werden (act. 02.2). Hier ging es um den Übertrag von «Negativsaldi». Ein solcher kann entstehen, wenn im Rahmen der Äquivalenz Veredelungserzeugnisse vor der Einfuhr der Rohwaren ausgeführt werden. Es kann hier also nicht um den Übertrag von Verlusten gegangen sein.

#### **E. 10.4.2**

Mit E-Mail vom 23. August 2017 teilte das Zollinspektorat Aarau, Dienstabteilung Bern, der Beschwerdeführerin mit, dass grundsätzlich im Äquivalenzverkehr die vorgängig ausgeführten Mengen innerhalb der Einfuhrfrist der betroffenen Bewilligung wiedereinzuführen seien. Die Idee vom aktiven Veredelungsverkehr sei, dass ausländische Waren nach der Verarbeitung wiederausgeführt würden und «nicht umgekehrt». Sofern aber die Bewilligungen lückenlos erneuert würden, könnten für Waren, welche innerhalb einer vernünftigen Frist (1 Monat) vor Ausstellung der neuen Bewilligung ausgeführt würden auf die neue Bewilligung übertragen werden (hier: [Tag/Monat] 2017). Vor diesem Datum im Äquivalenzprinzip ausgeführte Waren seien innerhalb der Gültigkeit der damals gültigen Bewilligung zu importieren oder «verfallen» (act. 04.0). Auch hier ging es um Exportüberschüsse und damit um «Negativsaldi».

#### **E. 10.4.3**

Auf die Frage des Zolls (Zuständigkeitsgebiet), was es mit dem Saldoübertrag am Ende der Abrechnungsperiode auf sich habe, teilte die Beschwerdeführerin am 17. Dezember 2018 mit (act. 09.1): «Auf der Bewilligung (...) sind noch 210'700 kg, die wir von der Bestellung (...) zum Zeitpunkt der Abrechnung noch nicht wieder exportiert hatten.» In der E-Mail vom 20. Dezember 2018 (act. 09.8) an die Vorinstanz legte die Beschwerdeführerin auf Rückfrage dar: «Beim Erdnussöl ist es so, wir haben die Menge bei uns noch im Tank gehabt und daher von der Bew. (...) auf die neue Bewilligung (...) übernommen». In diesem Mailverkehr wird ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin explizit dargelegt hat, dass die übertragene Ware im Tank sei. Es ist damit naheliegend, dass die Vorinstanz keine

Anhaltspunkte dafür hatte, dass nicht verwertbare Verluste übertragen worden sind.

#### **E. 10.4.4**

Der E-Mail der Vorinstanz vom 21. November 2019 an die Beschwerdeführerin ist zu entnehmen (BB 65): «Importüberschüsse können übertragen werden, solange die jeweilige Ausfuhrfrist noch nicht abgelaufen ist». Diese E-Mail nahm nicht Bezug auf nicht verwertbare Verluste, sondern generell auf Importüberschüsse.

#### **E. 10.4.5**

In der E-Mail der Vorinstanz vom 25. Februar 2020 an die Beschwerdeführerin betreffend die durchschnittlichen Verluste pro Rohstoff (act. 16.0) steht: «Hätten sie auch noch für das [...] Erdnussöl eine solche Zahl? Dann könnten wir wenigstens bei ihren wichtigsten Produkten in Zukunft mit Pauschalabzügen arbeiten». Aus dieser E-Mail ist ersichtlich, dass die Vorinstanz sich bewusst sein musste, dass (nicht verwertbare) Verluste anfallen. Es ist aber kein klarer Hinweis ersichtlich, dass sie davon ausgehen musste, dass diese jeweils auf die nächste Bewilligungsperiode übertragen worden sind. Auf jeden Fall ist aus der vorerwähnten E-Mail keine Zusicherung für ein solches Vorgehen erkennbar.

#### **E. 10.4.6**

Anlässlich der Zwischenabrechnung vom 9. April 2020 wies die Vorinstanz die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 28. April 2020 auf den stetig höher werdenden Saldo beim Erdnussöl-Verkehr hin (act. 18.0): «Beim Erdnussöl (ALVV) habe ich festgestellt, dass der Übertrag mit jeder Abrechnung höher wird. Solange dieser der Produktionsmenge von einigen Monaten entspricht, ist dies noch kein Problem. Sollte die Restmenge aber auf einmal höher als die Produktionsmenge sein, könnten Sie ein Problem mit den Fristen erhalten. Dies als Hinweis für die Zukunft». Die Vorinstanz weist die Beschwerdeführerin auf die steigenden Überträge hin. Es gibt jedoch kein Hinweis dafür, dass sie Kenntnis vom effektiven Grund, d.h. der Übertragung der nicht verwertbaren Verluste, hatte.

#### **E. 10.5**

Die Beschwerdeführerin kann sich nach dem Gesagten und auch aus sonstigen E-Mails und Auskünften nicht mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen, da keine verbindlichen Zusicherungen der Vorinstanz vorliegen, sie dürfe allfällige nicht verwertbare Verluste auf die nachfolgende Bewilligungsperiode übertragen.

#### **E. 11.1**

Schliesslich ist die Berechnung der Abgabeforderung zu prüfen. Unter den Parteien ist unbestritten, dass das von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2015-2020 eingeführte rohe Erdnussöl zu Speisezwecken gemäss geltendem Gebrauchstarif unter die Tarifnummer 1508.1090 Schlüssel 911 fällt (E. 2.3). Für solche Waren ist ein Ansatz von Fr. 127.20 je 100 kg brutto vorgesehen (Verfügung des Zolls [Zuständigkeitsgebiet] vom 7. Juni 2021, E. 1.1). Die Vorinstanz hat die Einfuhrzollabgaben in der Höhe von Fr. 311'544.45 für die eruierte Menge von 206'357 kg (zuzüglich 10 % Tarazuschlag = 226'992.7 kg) nacherhoben.

#### **E. 11.2**

Es besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass dazu, die Nachforderung unter Berücksichtigung des Abrechnungsantrags der Beschwerdeführerin vom 27. Oktober 2020 zu erhöhen (vgl. E. 8.5.3). Das gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Vorinstanz

die Abrechnung vom 27. Oktober 2020 im angefochtenen Beschwerdeentscheid in Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin zu Unrecht nicht berücksichtigt hat (E. 8.5.1). Die Vorinstanz hat entgegenkommenderweise in ihrer Berechnung gemäss ihrer Nachforderungsverfügung (Sachverhalt Bst. A.1) Fehler, welche die Beschwerdeführerin in früheren Abrechnungen (Bewilligung [...] und [...]) begangen hatte, zugunsten der Beschwerdeführerin korrigiert (vgl. S. 3 der Nachforderungsverfügung). Die diesbezügliche Berechnung wird in rechnerischer Hinsicht nicht bestritten. Es besteht für das Gericht kein Anlass, dieses Entgegenkommen zu korrigieren. Die Nachforderung gemäss dem angefochtenen Beschwerdeentscheid ist damit zu bestätigen.

## **E. 12**

Aufgrund der Spruchreife des vorliegenden Verfahrens kommt eine Rückweisung an die Vorinstanz gemäss Eventualantrag nicht in Betracht. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten und sie nicht gegenstandslos geworden ist.

## **E. 13.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten grundsätzlich in vollem Umfang zu tragen. Aufgrund der festgestellten nicht schweren Gehörsverletzung durch die Vorinstanz (E. 5.3) rechtfertigt es sich jedoch, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten teilweise zu erlassen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 7.1 m.w.H.). Folglich sind die von den praxisgemäss und dem Aufwand entsprechend auf Fr. 8'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 7'500.- durch die Beschwerdeführerin zu tragen. Der letztere Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'500.- zu entnehmen. Der verbleibende Restbetrag von Fr. 1'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

## **E. 13.2**

Der unterliegenden Beschwerdeführerin steht grundsätzlich keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten rechtfertigt es sich jedoch, angesichts der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und der Beschwerdeführerin gestützt auf das Verursacherprinzip eine reduzierte, von der Vorinstanz zu leistende Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. auch Urteile des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 7.2, A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 7.2 m.w.H.).

## **E. 13.3**

Gestützt auf eine Gesamtwürdigung erachtet es das Bundesverwaltungsgericht als gerechtfertigt, die Parteientschädigung auf insgesamt Fr. 1'500.- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.