**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**

Abteilung I
A-7030/2016

# Urteil vom 17. Januar 2018

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

**X._____ AG,** …,
Beschwerdeführerin,

gegen

**Zollkreisdirektion Schaffhausen,**
Bahnhofstrasse 62, 8201 Schaffhausen,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Einfuhrsteuer.

## Sachverhalt:

**A.**
Am 7. April 2014 reichte die X._____ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige) bei der Zollstelle Thayngen für zwei Handschriften eine Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung (ZAVV) ein. Die Zollstelle gab dem Antrag statt, stellte die Mehrwertsteuer in Anwendung des von der Abgabepflichtigen angegebenen Steuersatzes von 2,5 % sicher und setzte eine Wiederausfuhrfrist bis zum 7. April 2016 an.

**B.**
Die Wiederausfuhr der Handschriften wurde dem Zoll nicht gemeldet. Dafür reichte die Abgabepflichtige am 12. Januar 2015 bei der Zollstelle Thayngen ein Gesuch um nachträglichen Abschluss der ZAVV ein, welches die Zollstelle zuständigkeitshalber der Zollkreisdirektion Schaffhausen (nachfolgend: ZKD) überwies. Diese wies das Gesuch mit Verfügung vom 12. März 2015 aufgrund ungenügender Unterlagen ab.

**C.**
Nach unbenutztem Ablauf der Beschwerdefrist gegen diese Verfügung übermittelte die Abgabepflichtige am 10. Juni 2015 der Zollstelle Thayngen im e-dec-Verfahren den Antrag zur Überführung der Handschriften in den zollrechtlich freien Verkehr. Die Anmeldung lautete wie folgt:

> «Papierhandschriften […] und […]; Verbuchung Freipass No. […]; Tarifnummer 9706.0000; Eigenmasse 14.0 kg; Rohmasse: 40.0 kg; MWST-Wert: CHF 1'837'500.00; MWST-Ansatz: 8%; Zollansatz: CHF 0.00»

Das EDV-System e-dec selektionierte die Einfuhrzollanmeldung als «gesperrt». Die Zollstelle nahm die Anmeldung antragsgemäss an. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Juni 2015 wurde die Mehrwertsteuer von 8 % im Betrag von Fr. 147'000.-- erhoben.

**D.**
Mit Schreiben vom 7. Juli 2015 an die Zollstelle Thayngen ersuchte die Abgabepflichtige um Korrektur der Zollanmeldung, da versehentlich ein Steuersatz von 8 % statt 2,5 % angegeben worden sei. Die Zollstelle nahm das Schreiben als Beschwerde entgegen und überwies es der für die Behandlung zuständigen ZKD.

**E.**
Mit Schreiben vom 15. September 2015 brachte die Abgabepflichtige gegenüber der ZKD zum Ausdruck, sie sei der Meinung gewesen, der ursprünglich angegebene Mehrwertsteuersatz von 2,5 % (vgl. Bst. A) sei verbindlich.

**F.**
Nachdem die ZKD ursprünglich mit Verfügung vom 2. Oktober 2015 auf die Beschwerde mit der Begründung, der Kostenvorschuss sei zu spät bezahlt worden, nicht eingetreten war, entschied das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-6731/2015 vom 18. August 2016, dass die Bezahlung des Kostenvorschusses rechtzeitig vorgenommen worden war und wies die ZKD an, auf die Beschwerde einzutreten.

**G.**
Mit Beschwerdeentscheid vom 21. Oktober 2016 wies die ZKD die Beschwerde ab und auferlegte der Abgabepflichtigen die Kosten. Die ZKD begründete dies damit, Bücher und andere Druckerzeugnisse würden zwar dem reduzierten Steuersatz von 2,5 % unterliegen, für handgeschriebene Erzeugnisse gelange aber der Normalsatz von – damals – 8 % zur Anwendung.

**H.**
Diesen Entscheid focht die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 15. November 2016 beim Bundesverwaltungsgericht an. Sie hält fest, an sich sei korrekt, dass es sich um Druckerzeugnisse handeln müsse, wenn der reduzierte Mehrwertsteueransatz zur Anwendung kommen solle. Im konkreten Fall sei dies aber nicht so. Bei der temporären Einfuhr vom 7. April 2014 sei nämlich zollamtlich ein Mehrwertsteuersatz von 2,5 % festgelegt worden. Durch einen Fehler des Fahrers sei der Freipass bei der Wiederausfuhr aus der Schweiz nicht gelöscht [bzw. das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen] worden und am 10. Juni 2015 sei eine definitive Verbuchung des Gesamtbetrages, jedoch jetzt in Höhe von 8 % erfolgt. Die Beschwerdeführerin erwähnt auch die Möglichkeit einer Besteuerung zu 0 %. Neben der Einreihung in die Zolltarifnummer 9706.0000 sei eine solche in die Tarifnummer 4906.0000 zu prüfen, bei der ein Steuersatz von 0 % zur Anwendung gelange. Das Museum, das die Leihgabe erhalten habe, sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt, weshalb mit diesem nicht habe vereinbart werden können, dass es die Steuer übernehme und wieder gel-

tend mache. Die Höhe der Steuerbelastung erachtet die Beschwerdeführerin als unverhältnismässig. Es handle sich um einen besonderen Fall von Härte. Sie beantragt, den Entscheid der ZKD aufzuheben und die Handschriften unter der Tarifnummer 4906.0000 zu einem Steuersatz von 0 % zu veranlagen.

**I.**
In ihrer Vernehmlassung vom 8. Februar 2017 beantragt die Oberzolldirektion (OZD oder Vorinstanz), welche im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht die ZKD vertritt, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Nach Ausführungen zum Streitgegenstand hält sie fest, dass Handschriften wie die streitbetroffenen zum Normalsatz steuerpflichtig seien. Der Steuersatz von 2,5 % habe der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin entsprochen und sei nicht verbindlich, sondern zu Unrecht angegeben worden. Zur Tarifeinreihung erklärt sie, gemäss den Anmerkungen zu Kapitel 49 seien mehr als hundert Jahre alte Antiquitäten in Tarifnummern des Kapitels 97 einzureihen. Zudem seien die Angaben betreffend Mehrwertsteuer im Tares nur Hilfsmittel. Die Einreihung habe daher keinen Einfluss auf die Besteuerung. Mehrwertsteuerlich würden Manuskripte ohne Sammlerwert steuerbefreit. Die vorliegenden Manuskripte würden hingegen einen Sammlerwert besitzen. Daher bleibe es beim Steuersatz von 8 %.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**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 Sinn von Art. 5 VwVG. Die OZD 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 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich –

soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin hat vor der Vorinstanz beantragt, statt dem normalen Mehrwertsteuersatz von 8 % sei der reduzierte Satz von 2,5 % anzuwenden. Neu beantragt sie im vorliegenden Verfahren zudem sinngemäss, eine Steuerbefreiung zu prüfen.

**1.3.2** Streitgegenstand der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege und damit des Beschwerdeverfahrens ist grundsätzlich einzig das Rechtsverhältnis, das Gegenstand des angefochtenen Entscheides bildet oder bei richtiger Rechtsanwendung hätte bilden sollen, soweit es nach Massgabe der Beschwerdebegehren im Streit liegt. Der Streitgegenstand darf im Lauf des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert, sondern höchstens verengt und um nicht mehr streitige Punkte reduziert werden. Der Entscheid der unteren Instanz (Anfechtungsobjekt) bildet somit den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt: Gegenstände, über welche die vorinstanzliche Behörde nicht entschieden hat und nicht zu entscheiden hatte, darf die Beschwerdeinstanz grundsätzlich nicht beurteilen, da sie ansonsten in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingreifen würde. Insoweit ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 131 II 200 E. 3.2, Urteile des BGer 2C_71/2017 vom 23. August 2017 E. 4.2, 2C_343/2010 und 2C_344/2010 vom 11. April 2011 [in BGE 137 II 199 nicht publizierte] E. 2.5, Urteil des BVGer A-7166/2016 vom 7. November 2017 E. 1.3 m.H.).

**1.3.3** Ausnahmsweise kann das verwaltungsgerichtliche Verfahren aus prozessökonomischen Gründen auf eine weitere, ausserhalb des Anfechtungsobjekts liegende Streitfrage ausgedehnt werden. Voraussetzungen dafür sind, dass einerseits ein sehr enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht, so dass von einer Tatbestandsgesamtheit gesprochen werden kann, und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (BVGE 2009/37 E. 1.3.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER,

Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.210).

**1.3.4** Die Beschwerdeführerin hat erstmals im vorliegenden Verfahren zumindest sinngemäss die Steuerbefreiung beantragt. Im vorinstanzlichen Verfahren war die Frage, ob der Mehrwertsteuersatz von 8 % oder jener von 2,5 % anwendbar sei, Streitgegenstand. Der (neue) Antrag, eine Besteuerung zu 0 % zu gewähren, hängt so gesehen sehr eng mit dem Streitgegenstand im vorinstanzlichen Verfahren zusammen. Zudem ist dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 15. September 2015 (Sachverhalt Bst. E) zu entnehmen, dass sie mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Steuerbefreiung oder, in den Worten der Beschwerdeführerin, die Anwendung des Nullsatzes gesprochen habe, so dass dieses Argument nicht vollständig neu ist. Schliesslich hatte die Vorinstanz im vorliegenden Verfahren Gelegenheit, sich zur Frage einer Steuerbefreiung zu äussern. Sie wehrt sich denn auch nicht gegen eine entsprechende Ausdehnung des Streitgegenstandes.

**1.3.5** Damit ist im vorliegenden Verfahren auch auf die Frage einer allfälligen Steuerbefreiung einzutreten.

**1.4**

**1.4.1** Die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2015 wurde von der Zollstelle zur Behandlung als Beschwerde gegen die Veranlagung an die ZKD weitergeleitet (Sachverhalt Bst. D). Letztere wies die innert der entsprechenden 60-tägigen Frist erfolgte «Beschwerde» ab und erliess am 21. Oktober 2016 den vorliegend angefochtenen «Beschwerdeentscheid» (Sachverhalt G).

**1.4.2** Es liesse sich zwar fragen, ob die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2015 statt als Beschwerde als Berichtigungsgesuch im Sinn von Art. 34 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 34 Abs. 4 ZG hätte betrachtet werden müssen, wobei vorliegend auch die 30-tägigen Frist von Art. 34 Abs. 3 ZG eingehalten gewesen wäre (BGE 142 II 443 E. 3.2.9). Wie es sich damit verhält, kann hier jedoch offen bleiben. Im Licht des verfassungsrechtlichen Beschleunigungsgebots (Art. 29 Abs. 1 BV) ist in der vorliegenden Konstellation das Interesse der Beschwerdeführerin an einem sofortigen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in der Sache höher zu gewichten als ihr Interesse an einer formell korrekten Erstverfügung. Hinzu kommt, dass den mit der Eingabe vom 7. Juli 2015 gestellten Begehren bzw. den Beschwer-

debegehren im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht – wie im Folgenden ersichtlich wird (vgl. E. 3) – bei materieller Beurteilung ohnehin nicht zu entsprechen ist. Eine Rückweisung käme somit einem prozessualen Leerlauf gleich, auf den zu verzichten ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2924/2016 vom 23. März 2017 E. 3.2; siehe dazu auch BGE 142 II 433 E. 3.4.3, wo es das höchste Gericht bei einer vergleichbaren Konstellation als vertretbar erachtete, darüber hinwegzusehen, dass die Zollstelle die Angelegenheit zur Eröffnung eines Beschwerdeverfahrens an die Zollkreisdirektion überwiesen hatte, obschon ein Berichtigungsverfahren hätte durchgeführt werden müssen).

**1.5** Auf die Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

**2.**

**2.1**

**2.1.1** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagen (Art. 7 ZG). Solche Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 53 MWSTG).

Für das vorliegende Verfahren genügt es, Folgendes zu den Zolltarifen bzw. Zolltarifnummern festzuhalten (E. 2.1.2 - 2.1.5):

**2.1.2** Unter dem Begriff Generaltarif (vgl. 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 GATT/WTO-Abkommen (Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation, SR 0.632.20, für die Schweiz in Kraft seit 1. Juli 1995; mit Anhängen) konsolidiert wurden. Die Struktur des Generaltarifs basiert auf der Nomenklatur des internationalen Übereinkommens vom 14. Juni 1983 über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren (nachfolgend: HS-Übereinkommen, SR 0.632.11). Der Gebrauchstarif (vgl. Art. 4 ZTG) entspricht im Aufbau dem Generaltarif und enthält die aufgrund von vertraglichen Abmachungen und

von autonomen Massnahmen ermässigten Zollansätze. Er widerspiegelt die in Erlassen festgelegten gültigen Zollansätze (vgl. zum Ganzen auch: Botschaft vom 19. September 1994 zu den für die Ratifizierung der GATT/WTO-Übereinkommen [Uruguay-Runde] notwendigen Rechtsanpassungen, BBl 1994 IV 950 1004 f.; Botschaft vom 22. Oktober 1985 betreffend das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren [HS] sowie über die Anpassung des schweizerischen Zolltarifs, BBl 1985 III 357 377 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4178/2016 vom 28. September 2017 E. 3.1.2 m.Hw.).

**2.1.3** Der Generaltarif wird in der Amtlichen Sammlung des Bundesrechts (AS) nicht veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt durch Verweis (Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG, SR 170.512]). Der Generaltarif kann bei der OZD eingesehen oder im Internet (unter www.ezv.admin.ch bzw. www.tares.ch) abgerufen werden. Dasselbe gilt für den Gebrauchstarif (Art. 15 Abs. 2 und Anhänge 1 und 2 ZTG; Fn. zum Titel «Generaltarif» im ZTG; Art. 13 f. der Verordnung vom 7. Oktober 2015 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt (PublV SR 175.512.1) [zuvor noch ausdrücklich: Art. 15 der Verordnung Publikationsverordnung vom 17. November 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [aPublV, AS 2004 4937]). Trotz fehlender Veröffentlichung in der AS kommt dem Generaltarif Gesetzesrang zu (BGE 142 II 433 E. 5; statt vieler: Urteil des BVGer A-4178/2016 vom 28. September 2017 E. 3.1.3 m.Hw.; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Einleitung Rz. 98; MICHAEL BEUSCH/MONIQUE SCHNELL LUCHSINGER, Wie harmonisiert ist das Harmonisierte System wirklich? in: Zollrevue, 1/2017 S. 12 ff., 12).

**2.1.4** Hinsichtlich der Auslegung sehen die von den schweizerischen Zollbehörden angewendeten «Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems» (AV) übereinstimmend mit den «Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS» des offiziellen Texts des HS-Übereinkommens in Ziff. 1 vor, dass für die Tarifeinreihung einer Ware der Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen sowie die weiteren Allgemeinen Vorschriften, soweit diese dem Wortlaut der Nummern und der Anmerkungen nicht widersprechen, massgebend sind. Bei den Überschriften der Abschnitte, Kapitel oder Unterkapitel handelt es sich hingegen um blosse Hinweise. Bei der Bestimmung der zutreffenden Tarif-

nummer ist somit in der gesetzlich festgelegten Reihenfolge (Tariftext – Anmerkungen – Allgemeine Vorschriften) vorzugehen. Die nächstfolgende Vorschrift ist immer erst dann heranzuziehen, wenn die vorangehende Bestimmung nicht zum Ziel geführt, d.h. keine einwandfreie Tarifierung ermöglicht hat (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4178/2016 vom 28. September 2017 E. 3.2.4 m.Hw.; BEUSCH/SCHNELL LUCHSINGER, a.a.O., S. 16 f.).

**2.1.5** Bereits auf der Einstiegsseite des Gebrauchstarifs unter www.tares.ch wird darauf hingewiesen, dass es sich um ein Hilfsmittel handelt, das zur unmittelbaren Anwendung bei der Zollveranlagung bestimmt ist. Es enthalte viele bei der Zollveranlagung zu beachtende Angaben aus Rechtserlassen. Massgebend bei der Anwendung seien jedoch in jedem Fall die Inhalte der Rechtserlasse. In den Bemerkungen steht zudem unter Ziff. 1 «Allgemeines», dass aus dem Hinweis auf nur einen Steuersatz nicht abgeleitet werden dürfe, die unter diese Tarifnummer einzureihenden Gegenstände seien ausnahmslos zum angegebenen Steuersatz zu besteuern. Auch daraus ergibt sich, dass die im Gebrauchstarif genannten Steuersätze nicht verbindlich sind.

**2.2**

**2.2.1** Die Zollzahlungspflicht und die Pflicht zur Zahlung der Einfuhrsteuern obliegt der Zollschuldnerin oder dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG, Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG u.a. die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a). Dies sind die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen. Mit dieser Bestimmung wurde die unter der Geltung des früheren Rechts entwickelte bundesgerichtliche Rechtsprechung kodifiziert (vgl. Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; MICHAEL BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 N. 4). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG des Weiteren die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b) und Personen, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c).

**2.2.2** Die Zollzahlungspflicht umfasst auch die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (also beispielsweise gestützt auf die Mehrwertsteuergesetzgebung) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 90 ZG). Die Einfuhrsteuer wird von

der Eidgenössischen Zollverwaltung zusammen mit den Zollabgaben erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG). Das Verfahren der Zoll- und Einfuhrsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21 und 25 ZG, Art. 50 MWSTG). Die Grundlage der Veranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im Schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (BARBARA SCHMID, in: Zollkommentar, Art. 18 N. 1). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG). Als solche gilt diejenige Person, die Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt. Sie hat die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen (Art. 21 Abs. 1 ZG). Die Zollanmeldung kann von der Zollstelle berichtigt werden (Art. 18 Abs. 2 ZG). Nicht angemeldete Waren werden von Amtes wegen veranlagt (Art. 18 Abs. 3 ZG).

**2.3** Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen (Art. 27 Bst. a ZG), sind zum betreffenden Verfahren anzumelden (Art. 47 Abs. 1 ZG). Es stehen die in Art. 47 Abs. 2 ZG genannten Verfahren zur Auswahl, aus denen die anmeldepflichtige Person eines frei bestimmen kann, sofern die rechtlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Zwar gestattet Art. 47 Abs. 3 ZG eine Änderung des Verfahrens, doch ist dabei einerseits zu prüfen, ob der konkret gewünschte Wechsel aufgrund der anwendbaren Bestimmungen des Zollrechts und der anderen rechtlichen Bestimmungen überhaupt möglich ist; andererseits ist eine Änderung ohnehin nur zulässig, wenn entweder das ursprüngliche Verfahren ordnungsgemäss abgeschlossen wurde oder wenn die Waren noch unter Zollüberwachung stehen (vgl. REMO ARPAGAUS, Zollrecht, 2. Aufl. 2007, Rz. 745 und 747).

**2.4** Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist unter anderem die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere nicht erforderlich ist die Entgeltlichkeit. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., 2012, Rz. 2469 f.).

**2.5**

**2.5.1** Art. 53 MWSTG zählt die von der Einfuhrsteuer befreiten Einfuhren auf. Hier interessiert Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG, wonach Gegenstände, die nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b-d, g und i-l ZG zollfrei sind, von der Einfuhrsteuer befreit sind. In Art. 8 Abs. 2 ZG sind wiederum die Bst. b, wonach der Bundesrat unter anderem Manuskripte und Urkunden ohne Sammlerwert für zollfrei erklären kann (E. 2.5.2), und Bst. g, wonach dasselbe für Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen gilt (E. 2.5.3), von Interesse.

**2.5.2** Der Bundesrat hat Art. 8 Abs. 2 Bst. b ZG in Art. 13. Bst. b ZV wieder aufgenommen und Manuskripte und Urkunden ohne Sammlerwert für zollfrei erklärt. Manuskripte in diesem Sinn sind hand- oder maschinengeschriebene Vorlagen für die Vervielfältigung, die für einen begrenzten Leserkreis bestimmt sind (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 53 N. 21). Urkunden und Manuskripte, die einen Sammlerwert haben, sind dagegen steuerbar. Da die Abgrenzung, ob diese Gegenstände Sammlerwert haben oder nicht, schwierig sein kann, ist auf den Hauptverwendungszweck der Schrift abzustellen. Ist sie dazu bestimmt, als Sammlerobjekt gehandelt zu werden, kann die Einfuhrsteuerbefreiung nicht beansprucht werden (vgl. SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 53 N. 22). Das Bundesverwaltungsgericht kam in Bezug auf Münzen zum Schluss, dass ein Objekt dann einen Sammlerwert hat, wenn es für Sammler von Interesse ist, das entsprechende Objekt zu erwerben und so, wie es ist, zu erhalten. In diesem Sinn erweise sich die – damals von der Verwaltung geäusserte – Interpretation, dass auf die Zweckbestimmung der Münzen abzustellen sei, als mit dem Zoll- und Mehrwertsteuerrecht konform (Urteil des BVGer A-817/2013 vom 7. Oktober 2013 E. 4.8.3). Damit ist die Einfuhrsteuer nicht erst zu erheben, wenn die Schrift dazu bestimmt ist, als Sammlerobjekt gehandelt zu werden, sondern schon dann, wenn Sammler ein Interesse am Erwerb und Erhalt haben würden.

**2.5.3** Der Bundesrat hat weiter Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG in Art. 20 Abs. 1 ZV aufgenommen und führt diesen weiter aus. Er erklärt Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen für zollfrei und zwar, sofern sie von den Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden. Das Gesuch um Zollbefreiung für diese Kunst und Ausstellungsgegenstände muss vor der Einfuhr bei der Zollkreisdirektion eingereicht werden (Art. 20 Abs. 3 ZV).

**2.6**

**2.6.1** Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen betrug vom 1. Januar 2011 (AS 2010 2055) bis zum 31. Dezember 2017 (AS 2017 6305) 8 % (Art. 55 Abs. 1 MWSTG). Auf der Einfuhr von Gegenständen nach Art. 25 Abs. 2 Bst. a und $a^{bis}$ betrug und beträgt sie 2,5 % (Art. 55 Abs. 2 MWSTG). Vorliegend ist – was den reduzierten Steuersatz betrifft – einzig Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG zu prüfen, demgemäss für Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten eine Steuer von 2,5 % zu erheben ist.

**2.6.2** Die Bestimmung bezieht sich gemäss Praxis der ESTV, die hier von der Vorinstanz zu beachten ist, nicht auf Handschriften, spricht das Gesetz doch ausdrücklich von «andere[n] Druckerzeugnisse[n]» (vgl. SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Kommentar MWSTG, Art. 25 N. 75; vgl. Urteil des BGer vom 20. März 1984 i.S. H.P.K. in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 53 [1984/85] S. 647 ff. E. 4).

**2.7** Bei der Festsetzung der Steuer ist nicht zu prüfen, ob für den Steuerpflichtigen eine besondere Härte vorliegt. Diesbezüglich wird nur auf die objektiven Umstände abgestellt. Allenfalls können – wenn die Voraussetzungen erfüllt sind – beim Bezug der Steuer Zahlungserleichterungen gewährt werden (Art. 73 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 50 MWSTG) oder – nach Rechtskraft der Steuerfestsetzung – die Steuer (teilweise) erlassen werden (Art. 64 MWSTG).

**3.**

Im vorliegenden Verfahren ist vorab festzuhalten, dass die ZKD mit Verfügung vom 12. März 2015 unangefochten und damit rechtskräftig das Gesuch der Beschwerdeführerin um nachträglichen Abschluss der ZAVV abgewiesen hat (Sachverhalt Bst. B). Damit wurden die Ein- oder Ausfuhrzollabgaben fällig (Art. 58 Abs. 3 ZG). Auch die Einfuhrsteuer ist daher grundsätzlich zu entrichten. Hier geht es nun darum zu beurteilen, welchem Steuersatz die von der Beschwerdeführerin eingeführten beiden Handschriften unterliegen. Bei diesen Handschriften handelt es sich um […] einerseits und […] andererseits.

**3.1** Aus den im Gebrauchstarif aufgeführten Steuersätzen kann die Beschwerdeführerin von Vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten, da diese nicht verbindlich sind, sondern lediglich ein Hilfsmittel darstellen

(E. 2.1.5). Eine Anwendung der Zolltarifnummer 4906.0000 statt der Nummer 9706.0000, wie sie die Beschwerdeführerin prüfen lassen möchte, hätte daher keinen Einfluss auf den Mehrwertsteuersatz. Im Übrigen ist den vorinstanzlichen Erwägungen in der Vernehmlassung, weshalb die Beschwerdeführerin in der Zollanmeldung zurecht die Tarifnummer 9706.0000 angegeben hat, in Bezug auf das vorliegende Verfahren zu folgen. Die Vorinstanz führt nämlich aus, nach Anmerkung 1 Bst. d zu Kapitel 49 des Zolltarifs seien mehr als 100 Jahre alte Antiquitäten und andere Waren des Kapitels 97 vom Kapitel 49 ausgeschlossen. Weiter gehörten gemäss Anmerkung 4 Bst. A) zu Kapitel 97 Waren, für deren Einreihung gleichzeitig letzteres und andere Kapitel der Nomenklatur in Betracht kämen. Bei den Handschriften handelt es sich um mehr als 100 Jahre alte Antiquitäten, weshalb sie – in Anwendung der einschlägigen Vorschriften (E. 2.1.3 f.) – schon aus diesem Grund nicht in Kapitel 49 und damit nicht in die Tarifnummer 4906.0000 eingereiht werden können. Selbst wenn diese Einreihung noch nicht klar wäre, ginge nach den Tarifvorschriften eine Einreihung in Kapitel 97 einer solchen in Kapitel 49 vor, weshalb, wenn sowohl die Tarifnummer 4906.0000 als auch die Tarifnummer 9706.0000 in Frage kämen, eine Einreihung in letztere Tarifnummer zu erfolgen hätte.

**3.2** Eine Befreiung von der Besteuerung (E. 2.5.1) kommt nur in Betracht, wenn die Handschriften entweder als Manuskripte und Urkunden ohne Sammlerwert zu betrachten sind (dazu E. 3.2.1) oder wenn es sich um Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen handelte, sofern sie von den Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (dazu E. 3.2.2).

**3.2.1** Der Wert der Handschriften wurde in der Zollveranlagung mit Fr. 1'837'500.-- angegeben. Auch liegt auf der Hand, dass Manuskripte – selbst von geringerem Wert – aus dem 16. bzw. 17. Jahrhundert für Sammler von Interesse sind. Die vorliegend betroffenen Handschriften weisen damit einen Sammlerwert auf (E. 2.5.2). Eine Befreiung gestützt auf Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 2 Bst. b und Art. 13 Bst. b ZV ist nicht möglich.

**3.2.2** Zwar handelt es sich bei den Handschriften potentiell um Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen, doch wurden sie nicht für das Museum selbst eingeführt, sondern als Leihgabe eines anderen Museums.

Sie sollten daher eben gerade nicht (zollfrei) in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, sondern nur vorübergehend verwendet werden. Ein Verfahrenswechsel (E. 2.3), der eine zollfreie Einfuhr ermöglichen würde, ist diesbezüglich nicht (mehr) möglich, da vor der Einfuhr kein Gesuch um Zoll- und damit auch Steuerbefreiung eingereicht wurde (E. 2.5.3). Damit ist auch eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG und Art. 20 Abs. 1 ZV ausgeschlossen.

**3.2.3** Eine Steuerbefreiung – oder, wie die Beschwerdeführerin sich ausdrückt, eine Besteuerung zum Nullsatz – ist nicht möglich.

**3.3** Es bleibt, auf die Anwendung des reduzierten Steuersatzes einzugehen (E. 2.6). Zu prüfen ist einzig, ob die Handschriften als Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten zu qualifizieren sind. Wie die Vorinstanz – und letztlich auch die Beschwerdeführerin selbst (Sachverhalt Bst. H) – zu Recht festhält, scheitert dies bereits daran, dass nur Druckerzeugnisse, nicht aber auch handgeschriebene Werke unter diese Bestimmung zu subsumieren sind.

**3.4** Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, sie sei davon ausgegangen, dass der in der ursprünglichen Zollanmeldung angegebene Mehrwertsteuersatz von 2,5 % verbindlich gewesen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass Zoll und Mehrwertsteuer zwar dem Selbstdeklarationsprinzip unterliegen, die Zollanmeldung aber von der Zollverwaltung berichtigt werden kann (E. 2.2.2). Der von der Beschwerdeführerin ursprünglich angegebene Mehrwertsteuersatz von 2,5 % wäre, da er – wie gesehen – nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht, von der Zollstelle zu korrigieren gewesen, wenn Erstere nicht von sich aus neu einen Steuersatz von 8 % angegeben hätte.

**3.5** Die streitbetroffenen Handschriften sind damit zum Normalsatz, der für den vorliegend relevanten Zeitraum 8 % beträgt (E. 2.6.1), zu besteuern.

**3.6** Soweit die Beschwerdeführerin einen Härtefall geltend machen will, ist ihr entgegenzusetzen, dass bei Festsetzung der Steuer, und einzig um diese geht es im vorliegenden Verfahren, nicht zu prüfen ist, ob eine besondere Härte vorliegt (E. 2.7). Für die Gewährung von Zahlungserleichterungen oder gar einen Steuererlass im Rahmen des Bezugsverfahrens sind strenge Voraussetzungen zu erfüllen (Art. 64 MWSTG, Art. 73 Abs. 2

ZG i.V.m. Art. 50 MWSTG). Hierauf ist bereits im Lichte des Streitgegenstandes (E. 1.3) vorliegend jedoch nicht weiter einzugehen.

**4.**

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3‘000.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 6'300.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3‘300.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten von Fr. 3‘000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem Kostenvorschuss von Fr. 6'300.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3‘300.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

| Der vorsitzende Richter: | Die Gerichtsschreiberin: |
|---|---|
| Michael Beusch | Susanne Raas |

## Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: