



Urteil vom 19. August 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X. _____ S.A.,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Tabaksteuer; Nichteintreten.

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ S.A. (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist eine schweizerische Tochtergesellschaft des global tätigen Konzerns Y._____. Sie stellt Tabakprodukte her. Die von ihr erzeugten Artikel sind hauptsächlich für den Export bestimmt.

Am 31. Juli 2008 und am 29. August 2008 führte die Steuerpflichtige (unter Verwendung des Zollformulars 11.44) insgesamt 1,17 Millionen Zigaretten aus. Hierfür bezahlte sie Tabaksteuern in der Höhe von Fr. 1'974'732.--.

B.

Mit dem als "demande de remboursement du draw-back" bezeichneten Schreiben vom 21. Dezember 2009 stellte die Steuerpflichtige bei der Oberzolldirektion (OZD), Sektion Tabak und Bier, ein Gesuch um Rückerstattung der für diese beiden Ausfuhren entrichteten Tabaksteuern. Sie erläuterte, auf Grund organisatorischer sowie informatikbedingter Probleme habe das "draw-back"-Verfahren im Jahr 2008 – und so auch betreffend die Ausfuhren vom 31. Juli 2008 und 29. August 2008 – nicht korrekt durchgeführt werden können.

Die OZD trat mit Verfügung vom 1. Februar 2010 auf dieses Gesuch mit der Begründung nicht ein, es sei verspätet. Die Tabaksteuer beruhe auf dem Prinzip der Selbstdeklaration. In rechtlicher Hinsicht bestehe deshalb kein Spielraum, die internen organisatorischen Probleme der Zollpflichtigen zu berücksichtigen.

C.

Am 2. März 2010 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen diese Verfügung. Sie beantragte deren Aufhebung und die Rückerstattung der auf die Ausfuhren vom 31. Juli 2008 sowie vom 29. August 2008 entfallenden Tabaksteuern. Eventualiter seien die jeweiligen Fristen für die Einreichung des Gesuchs um Rückerstattung der Tabaksteuer wiederherzustellen und die entrichtete Steuer zurückzuerstatten. Sie brachte im Wesentlichen vor, die auf Verordnungsebene statuierte, einjährige Frist für die Rückerstattung der Tabaksteuer beschneide, sofern sie als Verwirkungsfrist verstanden werde, in verfassungswidriger Weise ihre Rechte. Bereits aus diesem Grund sei die Verfügung aufzuheben. Darüber hinaus lägen auch zulässige Gründe für die Wiederherstellung der Fristen für die Einreichung des jeweiligen Gesuchs

um Rückerstattung vor, auf die in der Verfügung nicht eingegangen worden sei.

Die Einsprache wurde von der OZD am 20. April 2010 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde. Die OZD legte hauptsächlich dar, die verspätete Einreichung der Rückerstattungsbelege sei auf organisatorische Probleme zurückzuführen. Diese vermöchten eine Fristwiederherstellung nicht zu rechtfertigen.

D.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2010 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – die Aufhebung des vorinstanzlichen Einspracheentscheids und die Rückerstattung der Tabaksteuer im Umfang von Fr. 1'974'732.--. Eventualiter seien die jeweiligen Fristen für die Einreichung des Gesuchs um Rückerstattung der Tabaksteuer wiederherzustellen und diese zurückzuerstatten. In ihrer Begründung hält sie an der bereits vor der Vorinstanz vorgebrachten Argumentation fest.

In ihrer Vernehmlassung vom 29. Juli 2010 schliesst die Vorinstanz auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die OZD ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2. Im vorliegenden Fall ist das Bundesgesetz vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (Tabaksteuergesetz, TStG, SR 641.31) massgebend. Zahlreiche Bestimmungen dieses Gesetzes wurden per 1. Januar 2010 geändert (AS 2009 5561). Im Zuge dieser Revision wurde die Verordnung vom 15. Dezember 1969 über die Tabakbesteuerung (AS 1969 1274) von derjenigen vom 14. Oktober 2009 (Tabaksteuerverordnung, TStV, SR 641.311) abgelöst. Spezifische Übergangsbestimmungen wurden nicht geschaffen.

1.2.1. Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Rechtmässigkeit einer Verfügung grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen; nachher eingetretene Rechtsänderungen müssen unberücksichtigt bleiben (BGE 127 II 306, 125 II 591, 122 V 85, 112 Ib 39; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 326 f.). Nach dem Prinzip des Vertrauensschutzes müsste – so wird in der Lehre diskutiert – allerdings auf den Zeitpunkt der Gesuchseinreichung abgestellt werden, doch spreche das öffentliche Interesse an der Anwendung des neuen Rechts dafür, das zur Zeit des erstinstanzlichen Entscheides geltende Recht heranzuziehen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327).

1.2.2. Im vorliegenden Fall wurde das Gesuch vor Inkrafttreten der einzelnen Gesetzesänderungen sowie der Verordnungsänderung eingereicht. Die Verfügung sowie der Einspracheentscheid, die nach der Gesetzesänderung erlassen wurden, stützen sich auf die alte Fassung des TStG (AS 1969 645) sowie auf die alte Tabaksteuerverordnung. Gemäss der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist allerdings das neue Recht anzuwenden. Selbst wenn zu Gunsten der Beschwerdeführerin von der Anwendung der alten Regelungen ausgegangen würde, so spielte dies im vorliegenden Fall keine Rolle, weisen doch die hier einschlägigen Bestimmungen in den strittigen Punkten in materieller Hinsicht keine Unterschiede auf.

1.3. Anfechtungsobjekt in einem Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet regelmässig der angefochtene vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt. Vorliegend ist strittig, ob die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid zu Recht ihr Nichteintreten auf den von der Beschwerdeführerin eingereichten "demande de remboursement du draw-back" bestätigt und das Fristwiederherstellungsgesuch abgewiesen hat. Nachfolgend ist folglich

zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Unrecht die Frist zur Rückerstattung der Tabaksteuer als Verwirkungsfrist ausgelegt oder das Vorliegen von Gründen zur Wiederherstellung der Frist verneint hat. Auf die vorliegende Beschwerde ist allerdings nicht einzutreten, soweit mit ihr die Rückerstattung der Tabaksteuer beantragt wird. Im Übrigen ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.4. Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1552/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.1, A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 128; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 381 ff.).

1.4.1. Werden Rechtssetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (im Bund an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von (sog. unselbständigen) Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt grundsätzlich als zulässig (Art. 164 Abs. 1 BV; BGE 128 I 113 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.2, A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.2, 3.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 407 mit weiteren Hinweisen).

1.4.2. Bei unselbständigen Verordnungen (oder einzelnen Verordnungsbestimmungen) werden zwei Kategorien unterschieden: Die *gesetzesvertretenden* Verordnungen ergänzen oder ändern die gesetzliche Regelung und übernehmen damit Gesetzesfunktion. Solche darf der Bundesrat gemäss Art. 164 Abs. 1 BV nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung des Gesetzgebers erlassen, d.h. es braucht eine genügende Delegationsnorm im Gesetz (im vorstehenden Sinn, vgl. E. 1.4.1). *Vollziehungsverordnungen* hingegen sollen Gesetzesbestimmungen verdeutlichen und soweit nötig das Verfahren regeln. Sie dürfen – im Vergleich zum Gesetz – nicht zusätzliche Pflichten auferlegen, selbst wenn diese mit dem Gesetzeszweck im Einklang stehen. Ebensowenig dürfen sie Ansprüche, die aus dem

Gesetz hervorgehen, beseitigen. Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (zum Ganzen: BGE 125 V 273 E. 6b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.3; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 92 ff., 99 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 135 ff.).

1.5.

1.5.1. Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle). Der Umfang der Kognition hängt davon ab, ob es sich um eine unselbständige oder aber um eine selbständige Verordnung handelt (ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.177). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (vgl. E. 1.4.1), prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.1.1, vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 4.2).

1.5.2. Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (BGE 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26 E. 2.2.1, 128 IV 177 E. 2.1, Urteil des Bundesgerichts 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; BVGE 2010/33 E. 3.1.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 4.2, A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3).

1.5.3. Das Bundesverwaltungsgericht kann namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die sich ein vernünftiger Grund nicht finden

lässt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten berücksichtigt werden sollen (BGE 131 V 256 E. 5.4, 129 V 330 E. 4.1 mit Hinweisen). Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt aber der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zu deren wirtschaftlichen oder politischen Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 131 II 162 E. 2.3, 131 V 256 E. 5.4, Urteil des Bundesgerichts 6P.62/2007 vom 27. Oktober 2007 E. 3.1; vgl. BVGE 2010/33 E. 3.1.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3, A-1751/2006 vom 25. März 2009 E. 2.4).

1.6. Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht weitere Beweise – insbesondere die Einvernahme des zuständigen Finanzverantwortlichen der Beschwerdeführerin als Zeugen – anboten. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Januar 2011 E. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Akten den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise wird deshalb verzichtet.

2.

2.1. Der Bund erhebt eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Art. 1 TStG). Der Steuer unterliegen u.a. die im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen sowie die eingeführten Tabakfabrikate (Art. 4 Abs. 1 Bst. a TStG). Für die im Inland hergestellten Tabakfabrikate sind die Hersteller des verbrauchsfertigen Produkts steuerpflichtig (Art. 6 TStG). Die Steuerschuld entsteht, sobald die Tabakfabrikate für die Abgabe an den Verbraucher fertig verpackt sind (Art. 9 TStG).

2.2. Die Steuer auf im Inland hergestellten Tabakfabrikaten wird dem Hersteller zurückerstattet, sofern diese über bestimmte Zollstellen ins Zolllausland ausgeführt werden (Art. 24 Abs. 1 Bst. a TStG). Die Frist für die Einreichung von Rückerstattungsgesuchen und das Verfahren werden durch die Tabaksteuerverordnung bestimmt (Art. 24 Abs. 2 TStG). Demnach muss die steuerpflichtige Person Gesuche um Rückerstattung

der Steuer für Tabakfabrikate, die ins Zolllausland ausgeführt werden, innerhalb eines Jahres nach der Ausfuhrveranlagung auf amtlichem Formular bei der OZD einreichen (Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV).

2.3. Jedes Verfahren bringt eine Abfolge von Handlungen jeweils unterschiedlich langer Zeitspannen mit sich. Die Dauer gewisser Fristen wird vom Gesetzgeber bestimmt (sog. gesetzliche Fristen). Andere Fristen werden von der Behörde oder vom Richter festgelegt (sog. behördliche bzw. richterliche Fristen; vgl. BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN/FABIA BOCHSLER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar], N. 4 zu Art. 22).

2.3.1. Gesetzliche Fristen sind in der Regel *Verwirkungsfristen*. Verwirkung bedeutet, dass ein Recht untergeht, wenn der Berechtigte bzw. Verpflichtete eine Handlung nicht innerhalb der Frist vornimmt. Das Bundesgericht geht in der Regel dann von einer Verwirkung aus, wenn aus Gründen der Rechtssicherheit oder der Verwaltungstechnik die Rechtsbeziehungen nach Ablauf einer bestimmten Frist endgültig festgelegt werden müssen, ohne dass diese durch eine Unterbrechungshandlung verlängert werden kann (vgl. BGE 125 V 262 E. 5a mit Hinweis, Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.2). Die wichtigsten gesetzlichen Fristen sind die Rechtsmittelfristen. Von den Verwirkungsfristen zu unterscheiden sind (neben dem Institut der Verjährung) die *Ordnungsfristen*. Diese weisen den Charakter einer reinen Ordnungsvorschrift auf. Bei den in Regelungen unterer Rechtsetzungsstufen festgelegten Fristen handelt es sich nicht durchwegs um Verwirkungsfristen, sondern zum Teil um blosse Ordnungsfristen. Diese sollen den geordneten Verfahrensgang gewährleisten, sind aber nicht mit Verwirkungsfolgen verbunden. Ihre Erstreckung ist zwar ausgeschlossen, doch kann die Verfahrenshandlung auch noch nach Fristablauf vorgenommen werden, soweit und solange der geordnete Verfahrensgang dies nicht ausschliesst. Behördlich oder richterlich angeordnete Fristen haben nur dann den Charakter einer Verwirkungsfrist, wenn sie als solche angesetzt wurden und zugleich auf die Säumnisfolge aufmerksam gemacht wurde. Welche Bedeutung einer Frist zukommt, ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3213/2009 vom 7. Juli 2010 E. 1.4.1; vgl. THOMAS MERKLI/ARTHUR AESCHLIMANN/RUTH HERZOG, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, Bern 1997, N. 2 zu Art. 43; vgl. MAITRE/THALMANN/BOCHSLER, in: Praxiskommentar,

N. 3 zu Art. 22; vgl. ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 1995, S. 47 ff., S. 56).

Verwirkungsfristen können in der Regel nicht unterbrochen, gehemmt oder erstreckt werden und sind stets von Amtes wegen zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten aber nicht absolut (vgl. BGE 116 Ib 386 E. 3c.bb; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 795; GADOLA, a.a.O., S. 57). So können auch gesetzliche Fristen unter bestimmten Voraussetzungen wiederhergestellt werden (Art. 24 VwVG; vgl. E. 2.3.3). Da Verwirkungsfristen empfindlich in die Rechtsstellung des Betroffenen eingreifen, werden beispielsweise im Sozialversicherungsrecht solche Fristen in der Regel auf Gesetzesstufe verankert (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 795a; GADOLA, a.a.O., S. 57, der die Folgen von Verwirkungsfristen als «fatal» bezeichnet).

2.3.2. Das Bundesverwaltungsgericht hatte sich mit der Rechtsnatur von Fristen im Bereich des Abgaberechts bereits auseinanderzusetzen:

Die Frist von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres zur Geltendmachung der Rückerstattung der VOC-Abgabe durch die steuerpflichtige Person gemäss Art. 19 Abs. 1 der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht als gesetzes- und verfassungskonforme *Verwirkungsfrist*. Es liess sich dabei u.a. von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 112 Ia 260 E. 5) leiten, wonach gemäss allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätzen öffentlich-rechtliche Ansprüche durch Zeitablauf untergehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 3.1.2). Die 30-tägige Frist nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (SR 672.203), um unaufgefordert die Ausschüttung einer Dividende den Behörden zu melden, wurde ebenfalls als gesetzes- und verfassungskonforme *Verwirkungsfrist* klassifiziert. Das Bundesverwaltungsgericht führte aus, dass insbesondere in steuerrechtlichen Massenverfahren von Verwirkungsfristen auszugehen sei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 5.1.4). Das Bundesgericht folgte dieser Beurteilung (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.2).

2.3.3. Die Möglichkeit der Wiederherstellung sowohl der gesetzlichen als auch der behördlichen Fristen ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz (BGE 117 Ia 301, 108 V 109; MAITRE/THALMANN/BOCHSLER, in: Praxiskommentar, N. 1 zu Art. 24). Eine Wiederherstellung erfolgt aber nur dann, wenn die gesuchstellende Person oder ihr Vertreter unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln. Hierfür muss sie innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen (Art. 24 VwVG). Ein Versäumnis gilt als unverschuldet, wenn der betroffenen Person keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann und objektive Gründe, d.h. solche, auf die sie keinen Einfluss nehmen kann, vorliegen. Nicht als unverschuldete Hindernisse gelten namentlich Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder organisatorische Unzulänglichkeiten (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5069/2010 vom 28. April 2011 E. 2.5, A-5798/2007 vom 6. Juli 2009 E. 2.7; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.139).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, das Gesuch um Rückerstattung der Tabaksteuer nach Ablauf der in der Verordnung statuierten einjährigen Frist eingereicht zu haben. Sie stellt sich aber auf den Standpunkt, dass es sich bei der Frist für die Rückerstattung um eine wichtige rechtsetzende Bestimmung im Sinne von Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV handle. Der Gesetzgeber hätte demnach die Frist selber festsetzen müssen und die Kompetenz zu ihrer Festlegung nicht an den Bundesrat delegieren dürfen. Selbst wenn die Delegation zulässig wäre, so habe der Bundesrat mit einer derart kurzen Bemessung der Frist das ihm zustehende Ermessen überschritten. Für Tabakexporteure mit einer komplexen Organisationsstruktur, wie sie selbst eine aufweise, sei die Frist zu knapp bemessen. Es bestehe kein sachlicher Grund, die Frist so kurz auszugestalten. Jedenfalls sei die in Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV verankerte Frist keine Verwirkungsfrist bzw. die Verwaltung begehe, indem sie diese Frist als solche anwende, eine Bundesrechtsverletzung. Die Vorinstanz hätte erkennen müssen, dass eine einjährige Verwirkungsfrist nicht von der formell-gesetzlichen Delegation gedeckt sei und hätte diese deshalb verfassungskonform als Ordnungsfrist auslegen müssen. Folglich sei das Gesuch nicht verspätet eingereicht worden, weshalb ihr die entrichteten Tabaksteuern zurückzuerstatten seien.

3.2.

3.2.1. Zunächst ist festzuhalten, dass Art. 24 Abs. 2 TStG es ohne nähere Vorgaben oder Einschränkungen dem Bundesrat überlässt, die Frist für die Einreichung des Rückerstattungsgesuches festzulegen (vgl. E. 2.2). Zur Frage, ob der Gesetzgeber – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – selbst die Frist für die Rückerstattung hätte festlegen müssen, ist festzuhalten, dass Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV verlangt, dass im Gesetz der Kreis der Abgabepflichtigen sowie der Gegenstand und die Bemessung von Abgaben geregelt werden muss; die Fristen bleiben davon aber unberührt. Eine Pflicht, die Frist für die Rückerstattung auf Gesetzesstufe zu regeln, kann daraus nicht abgeleitet werden. Zwar werden Verwirkungsfristen, da sie empfindlich in die Rechtsstellung des Betroffenen eingreifen, oft auf Gesetzesstufe verankert. Sie können aber durchaus auch auf Verordnungsebene vorgesehen werden (vgl. E. 2.3.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch im Bereich des Abgaberechts auf Verordnungsebene verankerte Verwirkungsfristen für verfassungs- und gesetzeskonform erklärt (vgl. E. 2.3.2).

Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle kann Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV, bei dem es sich um eine unselbständige, gesetzvertretende Verordnungsbestimmung handelt, jedoch vorfrageweise auf seine Verfassungs- und Gesetzeskonformität hin überprüft werden (vgl. E. 1.4.2, E. 1.5.1).

3.2.2. In einem ersten Schritt ist zu klären, ob es sich bei der einjährigen Frist für die Einreichung des Rückerstattungsgesuchs um eine Verwirkungs- oder um eine Ordnungsfrist handelt (vgl. unten E. 3.2.2.1). Abhängig von der Beantwortung dieser Frage ist allenfalls zu prüfen, ob die Bemessung der Frist sich an den Rahmen der an den Bundesrat delegierten Kompetenz hält und auch sonst gesetzes- und verfassungskonform ist (vgl. E. 1.5.2; vgl. unten E. 3.2.2.2).

3.2.2.1 Ein Antrag auf Rückerstattung der Tabaksteuer ist Teil des ordentlichen Steuerverfahrens. Mit der Rückerstattung bzw. der Gutschrift des entsprechenden Betrages wird dieses abgeschlossen. Einem Steuererhebungsverfahren ist immanent, dass es im Sinn der Schaffung von Rechtssicherheit innert nützlicher Frist durchzuführen und zu beenden ist. Wie die Vorinstanz zudem zutreffend bemerkt, ist es für die Finanzplanung des Bundes – und davon abhängig für die politische Planung – von grosser Bedeutung, aufgrund der beachtlichen, mit der Tabaksteuer verbundenen Summen, über die korrekten Zahlen bezüglich

der Einnahmen aus der Erhebung der Tabaksteuer zu verfügen. Mit der Frist für die Rückerstattung soll folglich Klarheit über die finanziellen Verhältnisse geschaffen werden. Nur so kann die in diesem Bereich angestrebte Rechtssicherheit erreicht werden. Bereits diese Gründe sprechen für die Ausgestaltung der in Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV verankerten Frist als Verwirkungsfrist. Das Bundesverwaltungsgericht hat ausserdem im Bereich des Steuererhebungsverfahrens Fristen, die ebenfalls auf Verordnungsstufe verankert sind, als Verwirkungsfristen qualifiziert (vgl. E. 2.3.2). Es handelt sich im vorliegenden Fall – wie dort – um ein steuerliches Massenverfahren. Die hier zu beurteilende Frist ist zudem insbesondere mit der als Verwirkungsfrist klassifizierten Frist gemäss Art. 19 Abs. 1 VOCV vergleichbar. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb vorliegend vom allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsatz, wonach öffentlich-rechtliche Ansprüche durch Zeitablauf untergehen, abzuweichen wäre (vgl. auch E. 2.3.2). Somit ist festzuhalten, dass es sich bei der in Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV verankerten Frist um eine Verwirkungsfrist handelt.

3.2.2.2 Wie bereits erwähnt, hat der Verordnungsgeber die Frist zur Geltendmachung der Rückerstattung auf ein Jahr begrenzt. Hinsichtlich der Bemessung bringt die Beschwerdeführerin vor, die Frist sei für eine Unternehmung, die eine derart komplexe Struktur wie sie aufweisen würde, zu knapp.

Vorab ist festzuhalten, dass dem Verordnungsgeber hinsichtlich der Bemessung der Frist vom Gesetzgeber ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt wurde (vgl. auch E. 3.2.1). Dieser ist für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen (vgl. E. 1.5.2). Eine zurückhaltende Prüfung ergibt, dass etwa mit Blick auf die in der VOCV verankerten halbjährigen Frist (vgl. E. 2.3.2), bei der es sich ebenfalls um eine Frist zur Geltendmachung einer Rückerstattung handelt, die vorliegend zu beurteilende Frist eher lang zu sein scheint. Dies insbesondere, weil die Steuerpflichtigen – bis auf die Einsendung des entsprechenden amtlichen Formulars an die OZD – keine weiteren Rechtsvorkehrungen vornehmen müssen oder Gesuche zu formulieren haben. Es handelt sich mit anderen Worten in diesem Punkt um ein nicht komplexes Verfahren, dies ganz im Unterschied zum Verfahren der VOC-Abgabe, in dem eine detaillierte Bilanz einzureichen ist. Nach Angaben der Verwaltung wird die Jahresfrist denn auch kaum ausgeschöpft. Vielmehr werden – so die Vorinstanz – die entrichteten Abgaben bereits

innert Monatsfrist von den Steuerpflichtigen zurückverlangt, handle es sich doch "bei diesen Steuereinnahmen um liquide Mittel der Hersteller". Die Hersteller sind also aus wirtschaftlichen Gründen daran interessiert, die entrichtete Steuer so schnell wie möglich wieder zurückzuerhalten. Die Frist scheint folglich hinreichend lang zu sein und in der Regel zu keinen weiteren Problemen zu führen. Auch die Beschwerdeführerin hat diese Frist in der Vergangenheit offenbar ohne Weiteres einhalten können, und hält sie auch weiterhin ein.

Vor dem Hintergrund des Ausgeführten ist nicht ersichtlich, inwiefern die in Art. 11 Abs. 1 Bst. a TStV verankerte Frist den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz sprengen oder sich aus anderen Gründen als gesetzes- oder verfassungswidrig erweisen würde (vgl. E. 1.5.1).

3.3. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1. Selbst wenn es sich – so bringt die Beschwerdeführerin weiter vor – bei der strittigen Frist um eine Verwirkungsfrist handeln sollte, sei diese in ihrem Fall wiederherzustellen. Es läge ein objektives Ereignis vor, welches bei der Beschwerdeführerin ohne jede Nachlässigkeit eingetreten sei. Dieses Ereignis sei die Implementierung der neuen Organisationsstruktur. Dabei sei "in einer ersten Phase" das Informatiksystem fehlerhaft gewesen. Der Export einzelner Lieferungen sei im System nicht mehr aufgeführt worden. Durch diesen Fehler ("Nichtvorhandensein der einschlägigen Lieferungen und der entsprechenden Ausfuhrdeklarationen") sei es der Beschwerdeführerin "verunmöglicht worden, Kenntnis über ihren Rückerstattungsanspruch und über die Frist zu dessen Geltendmachung zu erlangen", weswegen die einjährige Frist verstrichen sei, "ohne dass sie von einem objektiven Standpunkt aus betrachtet in der Lage gewesen wäre", ein fristgerechtes Rückerstattungs-gesuch zu stellen. Drei Tage nach Entdeckung des Fehlers habe sie das entsprechende Rückerstattungs-gesuch gestellt und somit innert Frist die versäumte Rechtshandlung nachgeholt. Die Gründe, die dazu führten, dass die Vorinstanz ihr Fristwiederherstellungsgesuch abgelehnt habe, seien weder zutreffend noch erwiesen. Zudem habe die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt.

4.2. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Schwierigkeiten bei der Implementierung des neuen Informatiksystems vermögen eine

Wiederherstellung der Frist nicht zu rechtfertigen, haben diese doch im Sinne der klaren und gefestigten Rechtsprechung letztlich als organisatorische Unzulänglichkeiten zu gelten (vgl. E. 2.3.3). Gleich wurde bereits in dem ebenfalls die Beschwerdeführerin betreffenden Urteil A-5069/2010 vom 28. April 2011 E. 4.2.4 entschieden, wo eine vergleichbare Konstellation zu beurteilen war. Auf die Prüfung der übrigen Voraussetzungen von Art. 24 VwVG (vgl. E. 2.3.3) kann bereits aus diesen Gründen verzichtet werden. Inwiefern die Vorinstanz im Übrigen den Sachverhalt in diesem Zusammenhang unrichtig festgestellt haben soll, ist nicht ersichtlich.

4.3. Die Beschwerde ist in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 16'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (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]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 16'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: