

37

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. AG gegen Zollkreisdirektion Basel
A-5148/2014 vom 22. Juni 2015

Automobilsteuer und Einfuhrsteuer. Abgabebefreiung betreffend inländische Rückwaren.

Art. 7, Art. 12 Abs. 1 und 3, Art. 22 Abs. 1 AStG. Art. 2 Abs. 1, Art. 7, Art. 10 ZG. Art. 16 Abs. 1 ZG von 1925. Art. 53 Abs. 1 Bst. f, Art. 54 Abs. 1 und 3 MWSTG. Art. 1 Abs. 2 ZTG. Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV. Art. 37 Abs. 1 ZV von 1926. Anhang III Anlage B Kap. 2 des Änderungsprotokolls zum Kyoto-Abkommen. aArt. 17 Ziff. 2 des EFTA-Übereinkommens. Empfehlung des Brüsseler Zollrates betreffend wieder eingeführte Waren.

1. Grundsätzliche Zoll-, Einfuhr- und Automobilsteuerpflicht bei der Einfuhr von Automobilen; Beweislast bei Geltendmachung der Zoll- oder Steuerfreiheit (E. 3.1).
2. Generelles zur Abgabebefreiung bei inländischen Rückwaren: Regelung nach dem ZG und nach dem früheren Zollrecht (E. 3.1–3.2.6); einschlägige Vorschriften im Bereich der Automobilsteuer und der Mehrwertsteuer (E. 3.3 und 3.4).
3. Abkommensrechtliche Regelungen betreffend Rückwaren: Zollverfahren der « Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand » gemäss Änderungsprotokoll zum Kyoto-Abkommen (E. 3.5.1 und 7.1.1); Rückwarenvorschrift von aArt. 17 Ziff. 2 EFTA-Übereinkommen (E. 3.5.2 und 7.1.2); Empfehlung des Brüsseler Zollrates betreffend wieder eingeführte Waren (E. 3.2.6 und 7.1.3).
4. Akzessorische Normenkontrolle von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV, wonach die Einfuhr von Automobilen, welche aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt wurden und unverändert wieder eingeführt werden, unter bestimmten Voraussetzungen von der Automobilsteuer befreit ist (E. 7.2.2 f.).

Impôt sur les véhicules automobiles et impôt sur les importations. Exonération fiscale des marchandises indigènes en retour.

Art. 7, art. 12 al. 1 et 3, art. 22 al. 1 Limpauto. Art. 2 al. 1, art. 7, art. 10 LD. Art. 16 al. 1 LD de 1925. Art. 53 al. 1 let. f, art. 54 al. 1 et 3

LTVA. Art. 1 al. 2 LTaD. Art. 1 al. 1 let. f Oimpauto. Art. 37 al. 1 OD de 1926. Appendice III Annexe B chap. 2 du Protocole d'amendement à la Convention de Kyoto. Anc. art. 17 ch. 2 Convention AELE. Recommandation du Conseil de coopération douanière de Bruxelles relative aux marchandises réimportées.

1. Assujettissement de principe des véhicules automobiles importés aux droits de douane, à l'impôt sur les véhicules automobiles et à l'impôt sur les importations; fardeau de la preuve lorsque l'exonération douanière ou fiscale est invoquée (consid. 3.1).
2. Généralités concernant l'exonération fiscale des marchandises indigènes en retour: réglementation selon la LD et selon les anciennes dispositions relatives aux droits de douane (consid. 3.1–3.2.6); dispositions pertinentes dans les domaines de l'impôt sur les véhicules automobiles et de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3.3 et 3.4).
3. Réglementation conventionnelle relative aux marchandises en retour: procédure douanière de la « réimportation en l'état » selon le Protocole d'amendement à la Convention de Kyoto (consid. 3.5.1 et 7.1.1); disposition sur les marchandises en retour de l'ancienne version de l'art. 17 ch. 2 de la Convention AELE (consid. 3.5.2 et 7.1.2); recommandation du Conseil de coopération douanière de Bruxelles relative aux marchandises réimportées (consid. 3.2.6 et 7.1.3).
4. Contrôle normatif accessoire de l'art. 1 al. 1 let. f Oimpauto, selon lequel l'importation de véhicules automobiles exportés puis réimportés en l'état est exonérée de l'impôt à certaines conditions (consid. 7.2.2 s.).

Imposta sugli autoveicoli e imposta sull'importazione. Importazione in franchigia di dazio per le merci svizzere di ritorno.

Art. 7, art. 12 cpv. 1 e 3, art. 22 cpv. 1 LIAut. Art. 2 cpv. 1, art. 7, art. 10 LD. Art. 16 cpv. 1 LD del 1925. Art. 53 cpv. 1 lett. f, art. 54 cpv. 1 e 3 LIVA. Art. 1 cpv. 2 LTD. Art. 1 cpv. 1 lett. f OIAut. Art. 37 cpv. 1 OD del 1926. Appendice III allegato B cap. 2 del Protocollo di emendamento della Convenzione di Kyoto. Vecchio art. 17 cifra 2 della Convenzione AELS. Raccomandazione del Consiglio di cooperazione doganale di Bruxelles concernente le merci reimportate.

1. **Assogettamento di principio dell'importazione di autoveicoli al dazio, all'imposta sugli autoveicoli e all'imposta sull'importazione; onere probatorio in caso di invocazione della franchigia di dazio o dell'esenzione fiscale (consid. 3.1).**
2. **Principi generali applicabili all'esenzione dai tributi per le merci svizzere di ritorno: disciplinamento secondo la LD e secondo il diritto doganale previgente (consid. 3.1–3.2.6); prescrizioni pertinenti in materia di imposta sugli autoveicoli e di imposta sul valore aggiunto (consid. 3.3 e 3.4).**
3. **Norme di diritto convenzionale concernenti le merci di ritorno: procedura doganale per la « reimportazione allo stato originario » ai sensi del Protocollo di emendamento della Convenzione di Kyoto (consid. 3.5.1 e 7.1.1); prescrizioni concernenti le merci di ritorno del vecchio art. 17 cifra 2 della Convenzione AELS (consid. 3.5.2 e 7.1.2); raccomandazione del Consiglio di cooperazione doganale di Bruxelles concernente le merci reimportate (consid. 3.2.6 e 7.1.3).**
4. **Controllo accessorio delle norme dell'art. 1 cpv. 1 lett. f OIAut, secondo cui l'importazione di autoveicoli, precedentemente esportati in libera pratica e poi reimportati intatti, a determinate condizioni è esente dall'imposta sugli autoveicoli (consid. 7.2.2 seg.).**

Am 8. Januar 2014 meldete die A. AG (nachfolgend: Spediteurin) bei der Zollstelle Basel/Weil am Rhein-Autobahn (nachfolgend: Zollstelle) eine für B. (nachfolgend: Importeur) mit Wohnsitz in der Schweiz bestimmte Sendung eines Personenwagens der Marke Ferrari zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.

Die Zollstelle erhob aufgrund der Einfuhr mit « Veranlagungsverfügung Zoll » vom 8. Januar 2014 unter anderem eine Automobilsteuer.

Mit « Veranlagungsverfügung MWST » gleichen Datums setzte die Zollstelle die infolge der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer fest, und zwar insbesondere unter Einbezug der Automobilsteuer in die Bemessungsgrundlage.

Die gegen diese beiden Veranlagungsverfügungen erhobene Beschwerde der Spediteurin wies die Zollkreisdirektion Basel (nachfolgend: Vorinstanz) mit Beschwerdeentscheid vom 25. Juli 2014 kostenpflichtig ab.

Dagegen lässt die Spediteurin am 12. September 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und in der Hauptsache beantragen, unter Aufhebung des angefochtenen Beschwerdeentscheids seien ihr die erhobene Automobilsteuer und die – aufgrund des vorinstanzlichen Einbezugs dieser Steuer in die Einfuhrsteuerbemessungsgrundlage – erhobene Mehrwertsteuer zurückzuerstatten.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagen (Art. 7 ZG). Solche Gegenstände unterliegen zudem grundsätzlich der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG [SR 641.20]) und – sofern es sich um Automobile handelt – der Automobilsteuer (Art. 22 Abs. 1 des Automobilsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [AStG, SR 641.51]). Vorbehalten bleiben Abweichungen wie Zollbefreiungen und -erleichterungen sowie Steuerbefreiungen, die sich aus Staatsverträgen oder besonderen Bestimmungen von Gesetzen oder Verordnungen ergeben (Art. 2 Abs. 1 ZG; Art. 1 Abs. 2 ZTG; Art. 53 MWSTG; Art. 7 und Art. 12 Abs. 1 AStG).

Wer Zoll- oder Steuerfreiheit geltend macht, ist für die entsprechenden zoll- oder steueraufhebenden Tatsachen beweisbelastet (vgl. Urteil des BVGer A–5216/2014 vom 13. April 2015 E. 1.5.2).

3.2

3.2.1 Grundsätzlich *zollfrei* ist insbesondere die Einfuhr inländischer Rückwaren: Gemäss Art. 10 Abs. 1 ZG sind inländische Waren, welche unverändert wieder ins Zollgebiet eingeführt werden, zollfrei. Verändert wieder eingeführte Waren sind nach Art. 10 Abs. 2 ZG zollfrei, « wenn sie wegen eines bei ihrer Verarbeitung im Zolllausland entdeckten Mangels zurückgesandt werden ». Rückwaren, die nicht zum ursprünglichen Versender zurückkommen, dürfen nur innert fünf Jahren nach der Ausfuhr zollfrei wieder eingeführt werden (Art. 10 Abs. 3 ZG).

3.2.2 Die bei inländischen Rückwaren unter bestimmten Voraussetzungen greifende Zollbefreiung bezweckt, eine Ware, welche bei ihrer (Wieder-)Einfuhr prinzipiell zollpflichtig wäre, ohne zusätzliche Abgaben

wieder dem freien Verkehr zuzuführen, weil sie aus wirtschaftlicher Sicht unabhängig vom physischen Verlassen des schweizerischen Territoriums stets zum « inländischen » Markt zählte (vgl. IVO GUT, in: Zollgesetz [ZG], 2009, Vorbemerkungen zu den Rückwaren [Art. 10 und 11] N. 2). Der Anspruch auf zollfreie Wiedereinfuhr inländischer Rückwaren bildet somit eine gesetzlich statuierte Ausnahme vom zollrechtlichen Territorialitätsprinzip, nach welchem – unter Vorbehalt von Sondervorschriften im Rahmen eines Zollverfahrens sowie vorbehaltlich anderer Ausnahmen – jede Ware des freien Inlandverkehrs ihren zollrechtlichen Status mit dem Überschreiten der Zollgrenze verliert (REMO ARPAGAU, Zollrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band XII, 2. Aufl. 2007, Rz. 540).

3.2.3 Zu den inländischen Rückwaren können einzig Waren zählen, die entweder in der Schweiz erzeugt oder aber nach erfolgter Verzollung in den freien inländischen Verkehr überführt worden sind (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 541; vgl. dazu ferner den – allerdings mit Urteil des BGer 2A.251/1997 vom 25. November 1998 aufgehobenen – Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] 07/96 vom 5. Mai 1997 E. 4a/cc).

3.2.4 Nach Ziff. 1 Abs. 3 der Publikation 18.85 der Eidgenössischen Zollverwaltung mit dem Titel « Zoll- und Steuerbehandlung von inländischen Rückwaren » in der ab dem 1. September 2011 gültigen Fassung (nachfolgend: Publikation 18.85) handelt es sich bei im Ausland veredelten, bearbeiteten, verarbeiteten, ausgebesserten, instand gesetzten, abgepackten, geeichten, regulierten oder in der Funktion kontrollierten Gegenständen nicht um inländische Rückwaren. In der Doktrin wird indessen teilweise angenommen, dass Waren auch dann als im Sinne von Art. 10 Abs. 1 ZG unverändert (und damit als grundsätzlich zollfrei wieder einführbare inländische Rückwaren) gelten, wenn sie im Ausland nur behandelt wurden, um ihren Zustand zu erhalten (in diesem Sinne: GUT, a.a.O., Art. 10 N. 4; vgl. dazu auch REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, 2012, Art. 53 N. 66).

Eine Ware, die im Ausland lediglich zu einem bestimmten Zweck gebraucht wurde, gilt zollrechtlich als unverändert (Ziff. 2.1 Publikation 18.85; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 567, 594 ff., 597 [nachfolgend: Botschaft zum ZG]; ARPAGAU, a.a.O., Rz. 541; GUT, a.a.O., Art. 10 N. 6; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 53 N. 64).

3.2.5 Die Fünfjahresfrist von Art. 10 Abs. 3 ZG (vgl. E. 3.2.1) wurde mit dem Erlass des ZG eingeführt, weil der Gesetzgeber der Auffassung war, dass der Beweis für das Bestehen des Anspruchs auf Zollbefreiung erschwert ist, wenn die Ware an eine andere Person als an den ursprünglichen Versender zurückkommt (vgl. Botschaft zum ZG, BBl 2004 567, 597).

3.2.6 Nach dem *früheren Zollrecht* waren aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführte Waren, welche unverändert zurückgesandt wurden, nur zollfrei, wenn die Rücksendung an den Absender in der Schweiz oder in dessen Auftrag sowie für dessen Rechnung an einen Dritten erfolgte (Art. 16 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [aZG, BS 6 465]; Art. 37 Abs. 1 der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [aZV, BS 6 514]; vgl. dazu BGE 103 Ib 282 E. 2a; 102 Ib 340 E. 1). Der Gesetzgeber folgte bei Erlass dieser altrechtlichen Regelung einer Empfehlung des Brüsseler Zollrates vom 6. Juni 1967 betreffend wieder eingeführte Waren (< www.wcoomd.org > ABOUT US > LEGAL INSTRUMENTS > Recommendations > Recommendations Related to Procedures and Facilitation > Recommendations Concerning Duty Reliefs, Repayment and Remission > Reimported Goods, abgerufen am 09.06.2015 [nachfolgend: Brüsseler Empfehlung]; vgl. Botschaft vom 16. August 1972 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Änderung des Zollgesetzes, BBl 1972 II 228, 231). Diese Empfehlung lautet (soweit hier interessierend) wie folgt:

« THE CUSTOMS CO-OPERATION COUNCIL

[...]

RECOMMENDS that Members of the Council and members of the United Nations Organization or its specialized agencies, and Customs or Economic Unions, should allow admission of re-imported goods free of import duties and taxes. [...]

Such admission may be made subject to the following conditions:

[...]

(c) that the goods are produced to the Customs at re-importation in the same state as they were at exportation, this condition being regarded as fulfilled even if, during their stay abroad, the goods have been used, damaged or broken or have deteriorated;

(d) that the goods are reimported by the person (natural or legal) who exported them or by a person duly authorized by him in this regard;

[...]

(f) that the goods are reimported within a reasonable period after their exportation [...]. »

Mit Blick darauf, dass es sich nach dem Wortlaut des Dokuments um eine « Recommendation » beziehungsweise um eine Empfehlung handelt, kommt dem zitierten Abschnitt als sogenanntes soft law keine weitergehende rechtliche Bindungswirkung zu.

3.3 Für die *Automobilsteuer* sieht Art. 12 Abs. 1 AStG verschiedene Befreiungstatbestände vor, nämlich – soweit vorliegend interessierend – die Befreiung der Einfuhr von Automobilen, welche aufgrund besonderer Umstände zollfrei sind (Bst. a), sowie die Befreiung der Einfuhr und der Lieferung von Automobilen, die aufgrund internationaler Abkommen steuerfrei sind (Bst. d). Die Regelung der Einzelheiten ist nach Art. 12 Abs. 3 AStG dem Bundesrat übertragen.

Gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. f der Automobilsteuerverordnung vom 20. November 1996 (AStV, SR 641.511) ist von der Automobilsteuer befreit die Einfuhr von Automobilen, « die aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt worden sind und unverändert wieder eingeführt werden, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der Steuer befreit worden sind oder sofern die Steuer bei der Ausfuhr nicht rückerstattet worden ist ».

3.4 Die *mehrwertsteuerliche* Behandlung inländischer Rückwaren weicht namentlich insofern von der erwähnten, heute geltenden zollrechtlichen Regelung ab, als gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. f MWSTG eine Einfuhrsteuerbefreiung nur unter der Voraussetzung greift, dass die Ware wieder an den ursprünglichen Absender zurückgesandt wird (vgl. dazu GUT, a.a.O., Art. 10 N. 12 f.).

Die Einfuhrsteuer wird auf dem Entgelt bemessen, wenn der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG). In die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind, insbesondere die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer (vgl. Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG).

3.5

3.5.1 Das internationale Übereinkommen vom 18. Mai 1973 zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren (SR 0.631.20, nachfolgend: Kyoto-Abkommen) trat für die Schweiz am 13. Juli 1977 in Kraft. Gemäss dessen Art. 2 Satz 1 verpflichtet sich jede Vertragspartei, die Vereinfachung und die Harmonisierung der Zollverfahren zu fördern und sich

zu diesem Zweck unter den im Kyoto-Abkommen vorgesehenen Bedingungen nach den Normen und empfohlenen Praktiken in den Anlagen zu diesem Übereinkommen zu richten.

Anhang III Anlage B Kap. 2 des am 26. Juni 1999 abgeschlossenen (und für die Schweiz am 3. Februar 2006 in Kraft getretenen) Protokolls zur Änderung des Kyoto-Abkommens (SR 0.631.21, nachfolgend: Änderungsprotokoll) enthält Regelungen zur « Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand », worunter nach den Begriffsbestimmungen dieses Kapitels das Zollverfahren verstanden wird, « mit dem Waren frei von Einfuhrzöllen und -steuern zum zollrechtlich freien Verkehr veranlagt werden dürfen, sofern sie im Ausland weder bearbeitet, verarbeitet noch ausgebessert worden sind und sofern alle Beträge, die aufgrund einer Rückerstattung, eines Erlasses oder aufgrund von Subventionen oder sonstigen Vergütungen bei der Ausfuhr gewährt worden sind, oder alle Beträge, die im Rahmen einer bedingten Abgabenbefreiung nicht erhoben worden sind, entrichtet wurden » ([...] Der erwähnte Anhang III trat für die Schweiz am 8. Dezember 2008 in Kraft).

Die « Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand » wird gemäss Ziff. 2.3 Anhang III Anlage B Kap. 2 des genannten Änderungsprotokolls, wenn es die Umstände rechtfertigen, auch dann gestattet, wenn die Ware von einer anderen Person als dem Exporteur eingeführt wird. Nach Ziff. 2.5 Anhang III Anlage B Kap. 2 dieses Änderungsprotokolls wird die « Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand » nicht deshalb verweigert, « weil die Waren während ihres Aufenthalts im Ausland Behandlungen unterzogen wurden, die zu ihrer Erhaltung oder zu ihrem Unterhalt erforderlich waren, sofern durch diese Behandlungen nicht der Wert erhöht wurde, den die Waren im Zeitpunkt ihrer Ausfuhr hatten » (...).

3.5.2 Gemäss aArt. 17 Ziff. 2 des Übereinkommens vom 4. Januar 1960 zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) (SR 0.632.31, nachfolgend: EFTA-Übereinkommen; für die Schweiz in Kraft getreten am 3. Mai 1960) in der Fassung vor dem am 1. Juni 2002 erfolgten Inkrafttreten des in Vaduz abgeschlossenen Abkommens vom 21. Juni 2001 zur Änderung des EFTA-Übereinkommens (AS 2003 2685, nachfolgend: Vaduzer Abkommen) wurden Waren, die aus dem Gebiet eines EFTA-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ausgeführt und seit ihrer Ausfuhr nicht bearbeitet wurden, bei der Wiedereinfuhr in das Gebiet des ersteren Mitgliedstaates frei von mengenmässigen Beschränkungen und Massnahmen gleicher Wirkung sowie frei von Zöllen

und Abgaben gleicher Wirkung zugelassen (indessen konnten danach Vergünstigungen, welche wegen der Ausfuhr aus dem Gebiet des ersteren Mitgliedstaates in Form von Zollrückvergütungen, Zollbefreiungen oder in anderer Form gewährt wurden, rückgängig gemacht werden [AS 1960 590]).

In der konsolidierten Fassung des EFTA-Übereinkommens in Form des Vaduzer Abkommens wurde die erwähnte Abkommensvorschrift gestrichen (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 541 Fn. 1910).

4.–5. (...)

6.

6.1 Der vorliegend streitbetroffene Ferrari (...) war unbestrittenermassen nach erfolgter Verzollung anlässlich einer ersten Einfuhr in die Schweiz in den freien inländischen Verkehr überführt worden und befand sich nach einer darauffolgenden Ausfuhr im Ausland. Im Januar 2014 wurde er aufgrund eines Kaufs durch den Importeur wieder in die Schweiz eingeführt.

6.2 Nach insoweit unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz erfolgte die Wiedereinfuhr im Januar 2014 mehr als fünf Jahre nach der Ausfuhr des Fahrzeuges, und kam dieses dabei nicht an seinen ursprünglichen Versender zurück (...). Diese Darstellung deckt sich mit den Angaben in der aktenkundigen Fahrzeugbiographie des Ferrari-Experten E. Danach wurde der fragliche Ferrari im Jahr 1978 von einer in F. wohnhaften Person nach Deutschland verkauft und befand er sich anschliessend bis zur Einfuhr im Jahr 2014 ausserhalb der Schweiz (...).

6.3 Unbestrittenermassen wurden am streitbetroffenen Ferrari in der Zeit zwischen der Ausfuhr und der Wiedereinfuhr verschiedene Arbeiten vorgenommen. Nach der erwähnten Fahrzeugbiographie wurde das Fahrzeug unter anderem im Jahr 1983 mit breiteren Heckrädern, einem Seitenauspuffsystem sowie mit modernen schwarzen Rückspiegeln versehen. Gemäss der Fahrzeugbiographie wurde der Ferrari ferner im Februar 2000 überholt und wurde ihm dabei eine neue Karosserie verliehen.

Nach Darstellung der Beschwerdeführerin erfolgten die im Ausland am Fahrzeug vorgenommenen Modifikationen zu Rennzwecken und wurden sie vor der Wiedereinfuhr des Personenwagens in die Schweiz wieder rückgängig gemacht. Als Beweis für ihre Behauptung, dass der Personenwagen vor der Wiedereinfuhr wieder in den Originalzustand gesetzt wor-

den sei, legt die Beschwerdeführerin nebst der genannten Fahrzeugbiographie ein Authentizitätszertifikat von S. vom 19. Juni 2008 ins Recht. Zudem legt sie einen Bericht der Motorfahrzeug-Prüfstation G. vom 12. Juni 2014 vor. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin hat diese Behörde darin dem fraglichen Ferrari gestützt auf eine Inspektion den Status « Veteran » zugestanden, was unter Berücksichtigung einer (ebenfalls aktenkundigen) Weisung des Bundesamtes für Strassen vom 3. November 2008 bedeute, dass das Fahrzeug seiner ursprünglichen Ausführung entsprochen habe. Schliesslich stellt die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang den Beweisantrag, es sei eine Inspektion des Fahrzeuges durchzuführen und E. sei zu befragen.

Wie im Folgenden ersichtlich wird, ist der Ausgang des vorliegenden Verfahrens nicht davon abhängig, ob die erwähnte Ausstattung des Fahrzeuges mit breiteren Heckrädern, einem Seitenauspuffsystem, schwarzen Rückspiegeln sowie einer neuen Karosserie und allfällige weitere, nach der Ausfuhr im Ausland vorgenommene Änderungen vor der Wiedereinfuhr des Ferraris in die Schweiz « rückgängig » gemacht worden sind. Es kann deshalb in antizipierter Beweiswürdigung auf die beantragte Inspektion und die Befragung von E. als Auskunftsperson oder Zeugen verzichtet werden (...). Auch lässt sich der Vorinstanz vor diesem Hintergrund entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht mit Recht vorwerfen, sie habe den Ferrari zu Unrecht nicht auf seinen Originalzustand hin inspiziert (...).

7. Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass die Einfuhr des Ferraris im Jahr 2014 grundsätzlich sowohl einen automobil- als auch einen einfuhrsteuerpflichtigen Tatbestand begründete. Streitig und zu klären ist aber, ob dieser Ferrari anlässlich der Wiedereinfuhr im Januar 2014 trotz Verwirklichung eines prinzipiell steuerpflichtigen Tatbestandes von der Automobilsteuer *befreit* war.

7.1 Es fragt sich zunächst, ob vorliegend aufgrund eines internationalen Abkommens eine Befreiung von der Automobilsteuer greift (vgl. E. 3.1 und E. 3.3).

7.1.1 Das Änderungsprotokoll sieht – wie erwähnt – für gewisse Fälle der Wiedereinfuhr einer Ware in unverändertem Zustand die Möglichkeit der Veranlagung unter Befreiung « von Einfuhrzöllen und -steuern » vor (vgl. E. 3.5.1).

Indessen lässt sich das streitbetroffene Fahrzeug mit Blick auf die daran im Ausland vorgenommenen Arbeiten (vgl. E. 6.3) nicht als im Sinne der

einschlägigen Regelungen des Änderungsprotokolls *unverändert* wieder eingeführt qualifizieren:

Zum einen können das Anbringen von breiteren Heckrädern, der Einbau eines Seitenauspuffsystems, das Montieren von Rückspiegeln und das Auswechseln der Karosserie nicht als Behandlungen qualifiziert werden, welche im Sinne der vorn (in E. 3.5.1) genannten Vorschrift im Anhang III des fraglichen Änderungsprotokolls zur *Erhaltung* oder zum *Unterhalt* des Fahrzeuges erforderlich waren. Dies gilt umso mehr, als das streitbetroffene Fahrzeug – wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt – zu den Oldtimern zählt, die « gerade dann besonders viel wert [sind], wenn sie sich im Originalzustand befinden » (...). Letzteres lässt darauf schliessen, dass die erwähnten Arbeiten wertvermindernd wirkten. Es sind keine Umstände ersichtlich, welche diese Arbeiten trotz der damit verbundenen Wertverminderung als für die Erhaltung oder den Unterhalt des Fahrzeuges erforderlich erscheinen lassen. Mit anderen Worten liegt eine Behandlung vor, welche über das hinausgeht, was das Änderungsprotokoll als eine die Anwendbarkeit der darin enthaltenen Befreiungsvorschrift nicht ausschliessende Behandlung bezeichnet.

Zum anderen dürfte zwar das im Ausland nach Darstellung der Beschwerdeführerin vorgenommene Rückgängigmachen der genannten Arbeiten – sollte es tatsächlich erfolgt sein – dazu geführt haben, dass der Wert des Fahrzeuges im Zeitpunkt seiner Wiedereinfuhr demjenigen Wert entsprach, welcher sich ergeben hätte, wenn im Ausland von vornherein auf die angeblich zur Vorbereitung von Rennen durchgeführten Arbeiten verzichtet worden wäre. Als entscheidend erscheint jedoch, dass diese Arbeiten eine vorübergehende, *bewusst in Kauf genommene* Wertreduktion zur Folge hatten. Weil das Fahrzeug im Ausland auf diese Weise wissentlich und willentlich wertverändernden Massnahmen unterzogen wurde, muss nämlich davon ausgegangen werden, dass es bereits aufgrund dieser Arbeiten (nicht nur in territorialer Hinsicht, sondern auch) bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor seiner Wiedereinfuhr nicht mehr dem « inländischen » Markt zugehörte. Damit besteht aber seit der Durchführung dieser Arbeiten – auch im Zusammenhang mit dem Kyoto-Abkommen – kein Grund mehr für eine Durchbrechung des zollrechtlichen Territorialitätsprinzips aufgrund der Wiedereinfuhr einer unveränderten Rückware (vgl. E. 3.2.2 zum Zweck der Befreiung von unveränderten Rückwaren). Daran kann auch das (allfällige) Rückgängigmachen der wertvermindernden Arbeiten nichts mehr ändern.

Es kommt hinzu, dass die in Frage stehende Abgabebefreiung des Kyoto-Abkommens in Fällen, bei welchen – wie vorliegend (E. 6.2) – die Wiedereinfuhr einer Ware durch eine andere Person als durch den Exporteur erfolgt, nicht nur vom unveränderten Zustand, sondern auch davon abhängig ist, dass die Umstände eine Abgabebefreiung rechtfertigen (E. 3.5.1). Im Fall des streitbetroffenen Ferraris besteht kein Anlass, entsprechende Umstände anzunehmen, weil soweit ersichtlich keine Beziehung zwischen der Importeurin und dem ursprünglichen Versender existiert und die (allenfalls nach der Ausfuhr zunächst noch vorhanden gewesene) Beziehung zur inländischen Wirtschaft infolge des Ablaufs von über 35 Jahren bis zur Wiedereinfuhr nicht mehr vorgelegen haben oder jedenfalls nur noch schwach ausgeprägt gewesen sein dürfte.

Nach dem Gesagten lässt sich im vorliegenden Fall aus dem Kyoto-Abkommen keine Befreiung von der Automobilsteuer ableiten. Offen bleiben kann hier, ob die erwähnten Regelungen des Änderungsprotokolls self-executing-Charakter besitzen, also unmittelbar anwendbar sind (vgl. dazu BGE 124 IV 23 E. 4b). Ferner muss nach dem Ausgeführten an dieser Stelle nicht geklärt werden, ob diese Regelungen für die schweizerische Automobilsteuer überhaupt gelten.

7.1.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich auch auf aArt. 17 Ziff. 2 EFTA-Übereinkommen (...). Indessen lässt sich gestützt auf diese Vorschrift schon deshalb nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten, weil sie durch das Vaduzer Abkommen am 1. Juni 2002 aufgehoben worden ist und sie somit schon in zeitlicher Hinsicht nicht auf die vorliegend streitbetroffene Einfuhr im Jahr 2014 zur Anwendung kommt (vgl. E. 3.5.2). Im Übrigen greift diese Vorschrift auch deshalb nicht, weil es sich bei der Automobilsteuer nicht um eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Zölle handelt:

Der Automobilsteuer unterliegen nebst der Einfuhr von steuerpflichtigen Automobilen ins Inland (Art. 22 Abs. 1 AStG) auch die Lieferung und der Eigengebrauch bei der Herstellung von Automobilen im Inland (Art. 25 Abs. 1 AStG). Es handelt sich deshalb um eine als interne Steuer ausgestaltete Abgabe, welche grundsätzlich in gleicher Weise importierte wie im Inland hergestellte Waren belastet. Da die Automobilsteuer somit nicht nur einseitig ausländische Waren wegen ihres Grenzüberschritts belastet, lässt sie sich nicht als Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle qualifizieren (vgl. Entscheidung der ZRK vom 29. August 2001, in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden 66.44 E. 5a/aa).

7.1.3 Soweit sich die Beschwerdeführerin auf die erwähnte Brüsseler Empfehlung beruft (...) und sinngemäss geltend machen sollte, es ergebe sich daraus ein abkommensrechtlicher Anspruch auf Befreiung von der Automobilsteuer, stösst sie ins Leere:

Zum einen entfaltet der einschlägige Passus dieser Empfehlung – wie ausgeführt – keine rechtliche Bindungswirkung (vgl. E. 3.2.6). Zum anderen ist das in dieser Empfehlung für die Abgabefreiheit aufgestellte Erfordernis, dass die Ware durch den Exporteur oder eine von diesem beauftragte Person wieder eingeführt wird, im hier zu beurteilenden Fall nicht erfüllt (vgl. E. 3.2.6 und E. 6.2). Ferner kann vorliegend nicht im Sinne der Empfehlung davon ausgegangen werden, dass das von der Beschwerdeführerin wieder eingeführte Fahrzeug im Ausland lediglich gebraucht oder beschädigt wurde, es defekt geworden ist oder an Wert verloren hat (vgl. E. 3.2.6). Darüber hinaus ist angesichts des Umstandes, dass sich das Fahrzeug den Angaben in der aktenkundigen Fahrzeugbiographie zufolge vor der Wiedereinfuhr während über 35 Jahren im Ausland befand (vgl. E. 6.2), ohne Weiteres anzunehmen, dass es nicht im Sinne der Brüsseler Empfehlung innert angemessener Frist (« within a reasonable period ») nach der Ausfuhr wieder eingeführt worden ist.

7.1.4 Nach dem Ausgeführten besteht vorliegend kein sich aus einem internationalen Abkommen ergebender Anspruch auf Befreiung von der Automobilsteuer.

7.2 Zu klären bleibt, ob der streitbetroffene Ferrari aufgrund von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV (vgl. E. 3.3) im Jahr 2014 befreit von der Automobilsteuer hätte eingeführt werden können. Es drängt sich in diesem Zusammenhang auf, vorab diese Bestimmung auf ihre Gesetzeskonformität hin zu überprüfen (...).

7.2.1 Zunächst ist festzuhalten, dass die in Art. 12 Abs. 1 Bst. a AStG vorgesehene Befreiung der Einfuhr von aufgrund besonderer Umstände zollfreien Automobilen auch den Fall der zollbefreiten Einfuhr eines Automobils infolge Wiedereinfuhr als inländische Rück- beziehungsweise Retourware erfasst. Denn nach der Botschaft zum AStG gelten als « aufgrund besonderer Umstände zollfrei » im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Bst. a AStG insbesondere « schweizerische Retourwaren, d.h. aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführte Automobile, die unverändert ins Inland zurückkehren, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der Steuer befreit worden sind oder die Steuer bei der Ausfuhr nicht rückerstattet worden ist » (Botschaft vom 25. Oktober 1995 betreffend das Automobilsteuergesetz, BBl

1995 IV 1689, 1699 f.). Infolgedessen wurde dem Bundesrat mit Art. 12 Abs. 3 AStG auch die Befugnis eingeräumt, Einzelheiten im Zusammenhang mit der Automobilsteuerbefreiung von inländischen Rückwaren zu regeln.

7.2.2 Die hier interessierende Vorschrift von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV sprengt indessen den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich, soweit damit die Automobilsteuerbefreiung bei inländischen Rückwaren in Fällen, bei welchen ein Automobil nicht an den ursprünglichen Versender zurückkommt und für die entsprechende Wiedereinfuhr das neue Zollrecht gilt, nicht wie die Zollfreiheit davon abhängig gemacht wird, dass die Wiedereinfuhr innert fünf Jahren nach der Ausfuhr erfolgt (vgl. zu dieser zollrechtlichen Regelung E. 3.2.1 und 3.2.5). Entsprechend dem klaren Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 Bst. a AStG darf nämlich im Anwendungsbereich dieser Vorschrift nur bei Zollfreiheit eine Automobilsteuerbefreiung vorgesehen werden. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass an der hiervor (E. 7.2.1) zitierten Stelle aus der Botschaft zum AStG weder vom seinerzeit geltenden Ausschluss der Zollfreiheit bei Rücksendung der Ware an eine andere Person als an den Absender (E. 3.2.6) noch vom Erfordernis der Einhaltung einer Wiedereinfuhrfrist die Rede ist. Denn der Gesetzgeber hätte bei Erlass des ZG die Verweisung auf das Zollrecht in Art. 12 Abs. 1 Bst. a AStG modifiziert, wenn er die Geltung der dabei neu eingeführten Fünfjahresfrist von Art. 10 Abs. 3 ZG für die Automobilsteuer hätte ausschliessen wollen.

7.2.3 Nach dem Ausgeführten ist Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV jedenfalls in den Fällen, bei welchen sich – wie hier – die Zollfreiheit nach dem neuen Zollrecht richtet, die Rückware nicht an den ursprünglichen Versender zurückkommt und die Wiedereinfuhr mehr als fünf Jahre nach der Ausfuhr erfolgt, offensichtlich gesetzwidrig und damit nicht anzuwenden. Da Letzteres vorliegend der Fall ist (vgl. [...] E. 6.2), lässt sich die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Steuerbefreiung nicht auf Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV stützen.

Im Übrigen würde Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV selbst dann, wenn das Erfordernis der Einhaltung der Wiedereinfuhrfrist von Art. 10 Abs. 3 ZG in der vorliegenden Konstellationen nicht gelten würde, der Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Befreiung von der Automobilsteuer verleihen. Denn gegebenenfalls könnte – entsprechend den vorstehenden Ausführungen zum Kyoto-Abkommen (E. 7.1.1) – auch bei der Frage der Anwendung von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV nicht angenommen werden,

dass der streitbetroffene Ferrari im Ausland im massgebenden Sinne unverändert geblieben ist. Dies würde unabhängig davon gelten, ob in diesem Zusammenhang die enge Definition des Begriffes « unverändert » gemäss Ziff. 1 Abs. 3 der Publikation 18.85 zugrunde zu legen ist, oder ob auch Behandlungen des Fahrzeuges zur Erhaltung des Zustandes keine massgeblichen Veränderungen bilden (vgl. dazu E. 3.2.4; wäre von der Begriffsdefinition in der Publikation 18.85 auszugehen, wäre das Fahrzeug schon deshalb nicht als unverändert zu qualifizieren, weil nach dieser Definition schon eine blosse Funktionskontrolle als eine für die Abgabebefreiung schädliche Veränderung gilt und a fortiori der An- sowie nachträgliche Abbau von Elementen wie Heckrädern sowie Rückspiegeln den Befreiungstatbestand ausschliessen muss). Denn wie beim Kyoto-Abkommen wäre auch bei Heranziehung von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV aufgrund der bewusst herbeigeführten (sowie allenfalls nachträglich rückgängig gemachten) Wertverminderung davon auszugehen, dass das Fahrzeug bei seiner Wiedereinfuhr wirtschaftlich gesehen nicht mehr zum « inländischen » Markt zählte und damit nicht mehr unverändert war (vgl. E. 7.1.1). Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen des Zolles zum einen und der Automobilsteuer zum anderen vorbringt, dass bei Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV anders als nach Art. 10 Abs. 1 ZG nur wertsteigernde Behandlungen als Veränderung zu betrachten seien, kann ihr mit Blick auf den bei beiden Abgaben identischen Zweck der Rückwarenregelung, das Territorialitätsprinzip bei fortbestehender wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer Ware zum « inländischen » Markt zu durchbrechen (vgl. zum Zollrecht E.3.2.2), nicht gefolgt werden.

Schliesslich stösst die Beschwerdeführerin auch insoweit ins Leere, als sie sinngemäss einen ihr zustehenden Anspruch auf Steuerbefreiung gestützt auf eine völkerrechtskonforme Auslegung von Art. 1 Abs. 1 Bst. f AStV zu begründen sucht (...). Denn es ist nicht ersichtlich, weshalb das internationale Recht, das in der vorliegenden Konstellation keinen Anspruch auf Befreiung von der Automobilsteuer vermittelt (vgl. dazu E.7.1), eine für die Steuerbefreiung sprechende Auslegung des innerstaatlichen schweizerischen Rechts gebieten sollte.

7.3 Da im Übrigen keine andere vorliegend einschlägige Steuerbefreiungsvorschrift ersichtlich ist, hat die Vorinstanz zu Recht erkannt, dass der streitbetroffene Ferrari anlässlich der Einfuhr im Jahr 2014 der Automobilsteuer unterliegt.

8. Da die Automobilsteuer – wie ausgeführt (E. 6 ff.) – zu Recht erhoben worden ist, hat die Vorinstanz richtigerweise (sinngemäss) den Betrag dieser Steuer in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer mit einbezogen (vgl. dazu E. 3.4).