

(Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 29. Juli 2004 in Sachen X. AG [ZRK 2004-052])

Mehrwertsteuer (MWSTG). Erlass der Einfuhrsteuer. Anforderungen an eine Beschwerdeschrift. Treu und Glauben.

Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG. Art. 52 Abs. 1 VwVG. Art. 5 Abs. 3 BV.

- Bestätigung der Rechtsprechung, wonach an Laieneingaben hinsichtlich der formellen und inhaltlichen Voraussetzungen keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Dem Antragserfordernis ist Genüge getan, wenn sich aus dem Zusammenhang und unter Zuhilfenahme der Begründung sinngemäss ergibt, was angebeht wird (E. 1b).
- Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr und bindet auch die Privaten in ihrem Verhalten dem Staat gegenüber. Das widersprüchliche Verhalten der Beschwerdeführerin findet keinen Rechtsschutz (E. 2a und 2b/bb).
- Bei der in Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG genannten Nachforderung muss es sich gemäss Rechtsprechung zwingend um eine solche nach Art. 126 ZG handeln. (E. 3a/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Remise de l'impôt à l'importation. Exigences relatives au mémoire de recours. Bonne foi.

Art. 84 al. 1 let. c LTVA. Art. 52 al. 1 PA. Art. 5 al. 3 Cst.

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle il ne faut pas fixer des exigences trop élevées quant à la forme et au fond des recours formés par un non-juriste. Les conclusions satisfont aux exigences lorsque les requêtes ressortent en substance du contexte et de l'analyse de la motivation (consid. 1b).
- Le principe de la bonne foi impose un comportement loyal et digne de confiance dans les relations juridiques et lie également les particuliers dans leur attitude à l'égard de l'Etat. Le comportement contradictoire de la recourante n'est pas protégé par le droit (consid. 2a et 2b/bb).
- Selon la jurisprudence, la demande de supplément d'impôt mentionnée à l'art. 84 al. 1 let. c LTVA doit obligatoirement être une demande au sens de l'art. 126 LD (consid. 3a/bb).

Imposta sul valore aggiunto (LIVA). Condono dell'imposta d'importazione. Condizioni per lo scritto ricorsuale. Buona fede.

Art. 84 cpv. 1 lett. c LIVA. Art. 52 cpv. 1 PA. Art. 5 cpv. 3 Cost.

- Conferma della giurisprudenza, secondo cui non devono essere poste condizioni troppo elevate per il contenuto formale e materiale di atti presentati da persone senza formazione giuridica. Le conclusioni sono sufficienti quando dal contesto e dalla motivazione emerge sostanzialmente quanto richiesto (consid. 1b).
- Il principio della buona fede richiede un comportamento leale ed affidabile nelle relazioni giuridiche e vincola anche i privati nel loro comportamento nei confronti dello Stato. Il comportamento contraddittorio della ricorrente non può essere protetto giuridicamente (consid. 2a e 2b/bb).
- Secondo la giurisprudenza, la domanda di supplemento d'imposta menzionata all'art. 84 cpv. 1 lett. c LIVA deve obbligatoriamente essere una domanda ai sensi dell'art. 126 LD (consid. 3a/bb).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Am 27. August 2003 meldete die X. AG im Auftrag der Y., Finance Division, (...), beim Zollamt Z. eine Sendung rostfreien Stahl mit Geleitschein 11.51 Nr. (...) zum Transit an. Als Bestimmungszollstelle war das Zollamt Genf und als Transitfrist der 4. September 2003 vermerkt. Die Sendung wurde am 28. August 2003 bei der Y. in (...) abgeladen. Da der Geleitschein in der Folge ungelöscht geblieben ist, wurde keine Einfuhrverzollung vorgenommen. Das Zollamt Z. wandelte das Transitdokument daraufhin wegen fehlender Geleitscheinlöschung innerhalb der Transitfrist in eine definitive Einfuhrverzollung um (Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. [...] vom 15. Oktober 2003). Es wurden Zollabgaben von Fr. 85'938.50 (Anwendung des höchsten Zollansatzes von Fr. 3'999.- je 100 kg brutto) und eine Erledigungsgebühr von Fr. 22.- erhoben.

Gegen diese Abgabenerhebung reichte die X. AG mit Schreiben von 17. Oktober 2003 beim Zollamt Z. Beschwerde ein und ersuchte um «Nachverzollung» und Rückerstattung des zu viel erhobenen Abgabebetrags. Die Beschwerde, welche an die Zollkreisdirektion Z. als zuständige Instanz weitergeleitet wurde, wurde gutgeheissen und die Einfuhrverzollung nach Tarifnummer 7218.9900 sowie die Rückerstattung des zu viel erhobenen Abgabebetrags bewilligt. Die Stahlsendung wurde neu mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) vom 24. Oktober 2003 zur Einfuhr verzollt, auf der Einfuhr ein Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 12'709.55 erhoben und die Differenz zum Abgabebetrag gemäss Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) gegen Gebühr erstattet. Mit Brief vom 12. November 2003 ersuchte die X. AG das Zollamt Z. um Rückerstattung des erhobenen Mehrwertsteuerbetrags. Sie führte an, die Y. mache geltend, sie besitze den Status einer internationalen Institution und sei als solche von der Entrichtung von Steuern befreit.

B. Das Zollamt Z. überwies das Gesuch an die Zollkreisdirektion Z., welche es ihrerseits zur Behandlung an die Zollkreisdirektion Genf übergab. Diese informierte die X. AG mit Schreiben vom 27. November 2003, dass eine Abgabebefreiung von Diplomatensendungen nur möglich sei, wenn die zollrechtlichen Verfahrensvorschriften eingehalten würden und die Abgabebefreiung innerhalb der Transitfrist beantragt werde. Eine nachträgliche Abgabebefreiung sei nicht möglich, auch wenn der Diplomatensenderstatus des Sendungsempfängers nicht in Zweifel stehe. Weiter wies die Zollkreisdirektion Genf die X. AG darauf hin, dass gegen die Einfuhrverzollung mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) vom 24. Oktober 2003 innert einer Frist von 60 Tagen ab Ausstellungsdatum Beschwerde bei der Zollkreisdirektion Z. eingereicht werden könne.

Mit Brief vom 3. Dezember 2003 richtete die X. AG ihr Gesuch um Rückerstattung der Mehrwertsteuer an die Zollkreisdirektion Z., da ihm in Genf nicht stattgegeben wurde. Die Zollkreisdirektion Z. antwortete mit Schreiben vom 18. Dezember 2003, die

Abgabebefreiung sei mittels visiertem Formular 14.60 anlässlich der Einfuhrverzollung zu beantragen. Art. 34 der Verordnung vom 13. November 1985 über Zollvorrechte der internationalen Organisationen, der Staaten in ihren Beziehungen zu diesen Organisationen und der Sondermissionen fremder Staaten (SR 631.145.0) sehe vor, dass die bei einer endgültigen Einfuhrverzollung bezahlten Abgaben nicht erstattet werden, auch dann nicht, wenn diese Verordnung die Abgabebefreiung an sich zugelassen hätte. Somit fehle eine rechtliche Möglichkeit, das Gesuch gutzuheissen.

C. Daraufhin stellte die X. AG mit Datum vom 22. Dezember 2003 bei der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) ein Gesuch um «Nachlass» der Mehrwertsteuer und beantragte, die Angelegenheit sei unter dem Aspekt eines Härtefalles zu prüfen. Mit Schreiben vom 6. Januar 2004 erklärte die OZD, dass ein Erlassgesuch nur aufgrund einer rechtskräftigen oder zumindest vom Steuerpflichtigen nicht bestrittenen Forderung gestellt werden könne. Das Erlassgesuch werde somit nicht als Beschwerde gegen die nachträgliche tarifmässige Verzollung der Geleitschein-Sendung mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) vom 24. Oktober 2003 betrachtet und sofern die X. AG einen bei der OZD anfechtbaren Entscheid zum Rückerstattungsgesuch wünsche, sei zuerst eine anfechtbare Verfügung zu verlangen. Mit Schreiben vom 12. Januar 2004 bestätigte die X. AG schriftlich, dass sie die Forderung gemäss Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) nicht bestreite, jedoch um Steuererlass ersuche. Im ganzen Abwicklungsprozess sei sie lediglich als Dienstleisterin (Ausstellerin des Geleitscheins) aufgetreten und habe nun - aufgrund der Steuerbefreiung der Y - die anlässlich der nachträglichen Verzollung erhobenen Mehrwertsteuern zu tragen. Die OZD wies das Gesuch um Erlass der Mehrwertsteuer mit Entscheid vom 24. Februar 2004 ab.

D. Dagegen reicht die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 15. März respektive mit verbesserter Eingabe vom 30. März 2004 bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) Beschwerde ein und beantragt einerseits sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der OZD vom 24. Februar 2004 sowie andererseits die Überprüfung, ob eine steuerbefreite Einfuhr einer Diplomatensendung doch noch geltend gemacht werden könne. Mit Vernehmlassung vom 21. Mai 2004 beantragt die OZD, es sei auf die Beschwerde wegen fehlender Zuständigkeit nicht einzutreten und die Sache zur Behandlung an die Zollverwaltung zurückzuweisen. Die Beschwerdeführerin sei in ihrer Eingabe an die ZRK vom 15. respektive 30. März 2004 nicht auf den ablehnenden Erlassentscheid vom 24. Februar 2004 eingegangen, sondern ersuche lediglich um Prüfung, ob eine steuerbefreite Einfuhr doch noch geltend gemacht werden könne. Für den Fall, dass sich die Beschwerdeführerin lediglich ungeschickt ausgedrückt habe und eigentlich Beschwerde gegen den Erlassentscheid führen wolle, so werde auf die Erwägungen im Entscheid verwiesen.

Aus den Erwägungen:

1.a. Seit Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuergesetzes am 1. Januar 2001 ist die ZRK Beschwerdeinstanz für Verfügungen der OZD über den Zollnachlass (Art. 127 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG], SR 631.0) und den Erlass der Einfuhrsteuer (Art. 84 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20; Art. 92 MWSTG in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 Bst. c Ziff. 5 ZG).

b. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gemäss deren Rubrum gegen die Verfügung der OZD vom 24. Februar 2004, d. h. gegen die Abweisung des Gesuchs um Erlass der Mehrwertsteuer über Fr. 12'709.55. In der Begründung hält die Beschwerdeführerin erneut fest, dass sie die genannte Verfügung der OZD vom 24. Februar 2004 als Härtefall betrachte, weshalb sie sich entschlossen habe, diese anzufechten. Im Begehren wird hingegen beantragt, es sei zu prüfen, ob eine steuerbefreite Einfuhr einer Diplomatensendung doch noch geltend gemacht werden könne. Parteieingaben sind nach ihrem erkennbaren, wirklichen Sinn auszulegen. Dennoch muss die Beschwerdeschrift den vom Gesetz vorgesehenen formellen und inhaltlichen Anforderungen genügen, wie insbesondere in Bezug auf die Begehren mit den entsprechenden Anträgen. Die Praxis stellt jedoch namentlich an Laieneingaben keine hohen Anforderungen (BGE 118 Ib 135 E. 2). Dem Antragserfordernis ist denn auch bereits Genüge getan, wenn sich aus dem Zusammenhang und unter Zuhilfenahme der Begründung sinngemäss ergibt, was angebeht wird (vgl. BGE 116 V 356 f. E. 2b und c; Entscheid der Rekurskommission des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements [Rekurskommission EVD] vom 6. April 1995, veröffentlicht in VPB 60.39 E. 5.3; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.84). Aufgrund dieser Überlegungen kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass sich die Beschwerde - wenn auch nicht ausschliesslich - auch gegen den abweisenden Erlassentscheid der OZD richtet und diesen überprüft wissen will. Den Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 21. Mai 2004 kann diesbezüglich nicht zugestimmt werden und der Antrag, auf die Beschwerde wegen fehlender Zuständigkeit nicht einzutreten, wird deshalb abgewiesen. Wie es sich hingegen mit dem beschwerdeführerischen Antrag hinsichtlich der Prüfung der steuerbefreiten Einfuhr verhält, ist unter E. 2 zu beurteilen.

c. (...)

2.a. Vorab ist zu klären, wie es sich mit dem beschwerdeführerischen Antrag, zu prüfen, ob eine steuerbefreite Einfuhr der Diplomatensendung doch noch geltend gemacht werden könne, verhält. Aus Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) geht hervor, dass sowohl staatliche Organe als auch Private nach Treu und Glauben zu handeln haben. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr und hat als solcher nicht nur im Rechtsverkehr zwischen Privaten oder bezüglich des gebotenen Verhaltens des Staates gegenüber Privaten Geltung, er bindet auch die Privaten in ihrem Verhalten gegenüber dem Staat. Widersprüchliches Verhalten der Privaten findet daher keinen Rechtsschutz. Widersprüchlich handelt beispielsweise derjenige, der auf eine ihm zustehende Verfahrensmassnahme wie z. B. eine öffentliche Verhandlung verzichtet, dann aber im Rechtsmittelverfahren vor der angerufenen Instanz die Missachtung des Öffentlichkeitsprinzips nach Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) rügt (BGE 119 Ia 227 ff; vgl. zum Ganzen Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, Rz. 622 ff., insbesondere Rz. 712-714).

b.aa. Im vorliegenden Fall hat sich die Beschwerdeführerin nach den erfolglosen Versuchen um Rückerstattung der mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) erhobenen Mehrwertsteuer bei den Zollkreisdirektionen Genf und Z. mit einem «Gesuch um Nachlass der Mehrwertsteuer» an die OZD gewandt. Diese hat in ihrem Schreiben vom 6. Januar 2004 explizit darauf hingewiesen, dass ein Erlassgesuch nur bezüglich einer rechtskräftigen oder zumindest vom Steuerpflichtigen nicht bestrittenen Forderung gestellt werden könne. Sofern tatsächlich um Steuererlass ersucht werde, möge die Beschwerdeführerin deshalb schriftlich bestätigen, dass sie die mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) geltend gemachte Mehrwertsteuer-Forderung nicht bestreite. Das vorliegende Erlassgesuch werde daher nicht als Beschwerde gegen diese Forderung betrachtet. Falls die Beschwerdeführerin jedoch genau dies beabsichtige, werde sie gebeten, das Erlassgesuch zurückzuziehen und einen

anfechtbaren Entscheid bei der Zollkreisdirektion Z. zu verlangen. In Kenntnis der Lage hat die Beschwerdeführerin mit Datum vom 12. Januar 2004 bestätigt, dass die Forderung an sich nicht bestritten und um Steuererlass ersucht wird. Auch wenn die Beschwerdeführerin zuerst zwei Gesuche um Rückerstattung der Mehrwertsteuer gestellt hat, worin allenfalls ein Beschwerdewille gegen die erhobene Mehrwertsteuer-Forderung gesehen werden könnte, so hat sie mit dem Bestätigungsschreiben klar zum Ausdruck gebracht, dass zu diesem Zeitpunkt einzig noch die Prüfung eines Mehrwertsteuererlasses anbegehrt und auf eine Überprüfung der Mehrwertsteuer-Forderung verzichtet wird. Die Beschwerdeführerin selbst hat mit diesem Vorgehen den weiteren Verfahrensablauf bestimmt.

bb. Wenn die Beschwerdeführerin in casu nun erneut eine Prüfung einer steuerbefreiten Einfuhr der betreffenden Diplomatensendung beantragt, verlangt sie eine materielle Überprüfung der Mehrwertsteuer-Forderung, auf welche sie indes - wie bereits erwähnt - schriftlich verzichtet hat. Bei einem Steuererlassgesuch wird denn auch einzig überprüft, ob die gesetzlich geregelten Voraussetzungen für einen Erlass erfüllt sind. Die materielle Beurteilung der entsprechenden Steuerforderung ist hingegen nicht mehr Gegenstand des Verfahrens. Der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens kann daher nur die Frage bilden, ob die Vorinstanz zu Unrecht das Vorliegen der für einen Mehrwertsteuererlass massgeblichen Voraussetzungen verneint hat. In diesem Sinne handelt die Beschwerdeführerin hinsichtlich ihres Antrags auf Prüfung einer steuerbefreiten Einfuhr nicht nur widersprüchlich und verstösst damit gegen das Gebot von Treu und Glauben, der Antrag geht auch über den hier massgeblichen Streitgegenstand hinaus. Soweit die Beschwerdeführerin die Prüfung einer steuerbefreiten Einfuhr der Diplomatensendung verlangt, ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten. Zudem wird der diesbezügliche Antrag der OZD, die Sache zur Behandlung an die zuständige Zollverwaltung zurückzuweisen, abgewiesen.

cc. Aufgrund der ausdrücklichen Bestätigung der Beschwerdeführerin an die OZD, dass sie die mit Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) vom 24. Oktober 2003 einverlangte Mehrwertsteuer nicht bestreite und lediglich um Steuererlass ersuche, erübrigt sich an dieser Stelle auch eine eingehendere Auseinandersetzung mit dem weiteren Inhalt oder der rechtlichen Ausgestaltung der Schreiben der Zollkreisdirektionen Genf und Z. vom 27. November respektive 18. Dezember 2003 an die Beschwerdeführerin. So ist es in vorliegender Beschwerdeangelegenheit nicht Sache der ZRK, die Voraussetzungen einer Abgabenbefreiung von Diplomatensendungen zu überprüfen. Ebenso kann eine nähere Betrachtung der Aussage der OZD im Schreiben vom 6. Januar 2004 an die Beschwerdeführerin, wonach diese für den Fall einer beabsichtigten Beschwerde gegen die Mehrwertsteuer-Forderung zuerst eine anfechtbare Verfügung verlangen müsse, unterbleiben.

3.a.aa. Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen bestimmt sich vorab nach den entsprechenden Vorschriften des MWSTG (Art. 72-84 MWSTG). Art. 72 MWSTG weist indes ausdrücklich darauf hin, dass die Zollgesetzgebung überall dort gilt, wo die Bestimmungen des MWSTG nichts anderes anordnen. Der Erlass der Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen ist in Art. 84 MWSTG geregelt. Demnach besteht nicht unbesehen ein Rechtsanspruch auf vollumfänglichen Erlass. Vielmehr kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden, wenn ein entsprechender Sachverhalt vorliegt. Die OZD als für Entscheidungen über den Steuererlass zuständige Instanz (Art. 84 Abs. 2 MWSTG) hat den Erlassentscheid nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen. Bei der Ermessensausübung hat sie sich insbesondere an das Rechtsgleichheitsgebot, das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Pflicht zur Wahrung der öffentlichen Interessen zu halten. Die unter Bst. a und b von Art. 84 Abs. 1 MWSTG festgelegten Voraussetzungen betreffen noch unter Zollkontrolle oder unter Zwischenabfertigung stehende Gegenstände, welche ganz oder teilweise vernichtet worden sind. Art. 84 Abs. 1 Bst. d MWSTG gilt für Fälle, in denen der mit der Verzollung Beauftragte (z. B. der Spediteur) die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht weiterbelasten kann. Schliesslich kommt Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG zur Anwendung, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die steuerpflichtige Person unbillig belasten würde, wobei die Voraussetzungen, wie bei allen Erlassstatbeständen, kumulativ gegeben sein müssen.

bb. Bei der vom Gesetz verlangten Nachforderung handelt es sich gemäss Rechtsprechung zwingend um eine solche gemäss Art. 126 ZG (BGE 94 I 478 E. 2; Entscheid des Bundesrates vom 11. Dezember 1995 in Sachen A. SA, veröffentlicht in VPB 61.93 E. 5.2. mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Hans Beat Noser, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG - wozu, wie, wann?, in Zollrundschau 3/90 S. 47). Nach dieser Bestimmung kann die zuständige Zollbehörde binnen Jahresfrist seit der Zollabfertigung oder Abgabenfestsetzung eine Zollabgabe nachfordern, wenn infolge Irrtums der Zollverwaltung bei der Zollabfertigung eine nach Gesetz geschuldete Abgabe nicht oder zu niedrig, oder ein rückvergüteter Abgabebetrag zu hoch festgesetzt worden ist (Art. 126 Abs. 1 ZG; vgl. Peter A. Müller, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 84 Rz. 7). Die Nachforderung stellt das Gegenstück der Rückerstattung von Zollzahlungen nach Art. 125 ZG dar (vgl. die Botschaft des Bundesrates vom 4. Januar 1924, BBl 1924 I 62). Aus dem Wortlaut von Art. 125 und Art. 126 ZG geht hervor, dass ein Irrtum im Bezug auf Tatsachen nur dann im Rahmen dieser Bestimmungen zu berücksichtigen ist, wenn diese Tatsachen bei der ordentlichen Kontrolle der Papiere entdeckt werden

konnten. Der Irrtum muss objektiv sein, d. h. sich auf die für die Zollfestsetzung massgebenden Tatsachen, insbesondere die Beschaffenheit der zollpflichtigen Ware beziehen. Hierbei handelt es sich speziell um Fehler bei der Festsetzung des Betrags der Zollabgabe sowie um Irrtümer bei der Wahl der Position des Zolltarifs (vgl. BGE 106 Ib 220 E. 2b und BGE 82 I 254 f. E. 2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 345). Nach der ZRK kann der Irrtum auch in einer unrichtigen rechtlichen Würdigung bestehen oder sich auf die subjektive Zollzahlungspflicht beziehen (vgl. Entscheide der ZRK vom 15. November 1956, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 25 S. 387 E. 3b, vom 6. Dezember 1954, veröffentlicht in ASA 24 S. 254 E. 3 sowie vom 4. Dezember 1952, veröffentlicht in ASA 22 S. 119 E. 4). Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen findet ein Steuererlass nach Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG indes nur dann Anwendung, wenn die Verantwortung für die Falschberechnung nicht bei der steuerpflichtigen Person liegt, was etwa bei einer von ihr zu vertretenden Falschdeklaration der Fall wäre (vgl. Müller, a.a.O., ad Art. 84 Rz. 7).

b.aa. Im vorliegenden Fall ist offensichtlich, dass einzig die Bestimmung von Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG näher zu betrachten ist; weder ist die rostfreie Stahlsendung ganz oder teilweise vernichtet worden, noch konnte die Steuer wegen Zahlungsunfähigkeit der Y. nicht weiterverrechnet werden. Bei der hier in Frage stehenden Mehrwertsteuer handelt es sich um eine bei der nachträglichen Einfuhrverzollung nach Tarifnummer 7218.9900 erhobene Abgabe. Hierzu kam es, weil der Geleitschein nicht ordnungsgemäss gelöscht und demzufolge das Transitdokument von Amtes wegen in eine definitive Einfuhrverzollung zum höchsten Zollansatz umgewandelt worden war. Auf Beschwerde hin wurde die nachträgliche Verzollung zum genannten Tarif bewilligt und es wurde der auf der Einfuhr anfallende Mehrwertsteuerbetrag erhoben. Es erhellt, dass es sich bei diesem Vorgehen nicht um eine Nachforderung gemäss Art. 126 ZG handelt. Die Mehrwertsteuer ist weder aufgrund eines sich auf die Beschaffenheit der Ware beziehenden Irrtums noch wegen einer unrichtigen rechtlichen Würdigung nicht erhoben worden. Vielmehr führte einzig das Verfahrensversäumnis der verpassten Löschung des Geleitscheins dazu, dass dieser von Gesetzes wegen in eine definitive Einfuhrabfertigung umgewandelt und der sichergestellte Abgabebetrag - ohne spezielle Ausscheidung der Mehrwertsteuer -

endgültig verrechnet wurde. Beim Geleitscheinverfahren handelt es sich nach dem ZG lediglich um eine Zwischenabfertigung (vgl. Überschrift der systematischen Einordnung vor Art. 40 ZG), da im Zeitpunkt der Meldung beim Zollamt nicht bekannt ist, ob die Ware tatsächlich in die Schweiz eingeführt oder ob sie allenfalls wieder ausgeführt wird. Wie die Vorinstanz richtig erwogen hat, liegt hier gar kein Irrtum der Zollverwaltung bei der Zollabfertigung vor. Mit dem Einfuhrzoll-/MWST-Ausweis Nr. (...) vom 24. Oktober 2003 wurde - nach Gutheissung der Beschwerde - einzig eine Korrektur des bereits sichergestellten und endgültig verrechneten Abgabebetrag vorgenommen.

bb. In diesem Zusammenhang ist auch der Einwand der Beschwerdeführerin in den Schreiben vom 27. November respektive vom 3. Dezember 2003 an das Zollinspektorat Z. bzw. an die Zollkreisdirektion Z. sowie in demjenigen vom 22. Dezember 2003 an die OZD, dass der Geleitschein nicht gelöscht worden sei, weil Y. die Sendung nicht fristgerecht verzollt habe, unbeachtlich. Die Beschwerdeführerin als Spediteurin ist gemäss ZG sowohl zollmelde- als auch zollzahlungspflichtig (Art. 9 und 13 ZG) und hat damit als Zollpflichtige (Art. 1 Abs. 2 ZG) laut Art. 78 Abs. 3 der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz (ZV, SR 631.01) die Ware innerhalb der Geleitscheinfrist vorzuführen und den Geleitschein und die neue Deklaration vorzulegen sowie den Löschantrag zu stellen. Auch wenn Y. nach den gesetzlichen Bestimmungen grundsätzlich ebenfalls zollpflichtig ist - abgabefrei können nur Gegenstände für den amtlichen Gebrauch eingeführt werden (Art. 14 Ziff. 4 ZG) -, ändert dies nichts an der Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber den Zollbehörden. Wie es sich mit der Verantwortlichkeit im Innenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und Y. und einem allfälligen Regress verhalten könnte, ist nach den Bestimmungen des Zivilrechtes zu prüfen und nicht Sache der ZRK (Art. 13 Abs. 1 Satz 3 ZG). Da es vorliegend bereits am Erfordernis der Nachforderung gemäss Art. 126 ZG mangelt, erübrigt sich die weitere Überprüfung der übrigen für einen Steuererlass gemäss Art. 84 Abs. 1 Bst. c MWSTG notwendigen Voraussetzungen wie das Vorhandensein besonderer Verhältnisse oder die unbillige Belastung der Beschwerdeführerin.

cc. Dem weiteren Einwand, dass der negative Erlassentscheid der OZD angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in casu lediglich als Dienstleisterin/Transporteurin aufgetreten sei, einen Härtefall darstelle, ist entgegenzuhalten, dass er verkennt, dass das MWSTG - im Gegensatz zum ZG hinsichtlich Zollnachlass - für reine Härtefälle gar keinen Steuererlass kennt. Nach Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 ZG nämlich wird ein Zollobtrag ganz oder teilweise erlassen, wenn aussergewöhnliche, nicht die Bemessung der Abgaben betreffende Verhältnisse den Bezug als besondere Härte erscheinen liessen. Dieser Zollnachlass-Tatbestand wurde dem ZG erst später hinzugefügt und ist seit 1. Juni 1973 in Kraft. Die Erlassnormen der MWSTV sowie auch des MWSTG, welches die MWSTV ersetzt hat, sind mit den restlichen Bestimmungen über den Zollnachlass gemäss Art. 127 ZG weitgehend identisch. Bis heute fehlt indes ein Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 ZG entsprechender Steuererlass gänzlich. Es erhellt, dass der Gesetzgeber ganz bewusst auf eine derartige Regelung im Mehrwertsteuerrecht bzw. bei der Einfuhrsteuer verzichtet hat, weil er eben gar keinen Erlass für besondere Härtefälle einführen wollte. Für einen solchen Steuererlass mangelt es daher an der gesetzlichen Grundlage. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keine der gesetzlich geregelten Steuererlass-Bestimmungen vorliegend Anwendung findet, weshalb die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

4. (...)

Dokumente der ZRK