

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Urteil des Bundesgerichts 2C_436/2015 vom 22. Juli 2016

Bearbeitet durch: Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Berichtigung der Zollanmeldung

Urteil des Bundesgerichts 2C_436/2015 vom 22. Juli 2016 i.S. X. AG gegen Zollkreisdirektion Basel. Bisher nicht entschiedene Rechtsfrage. BGE-Publikation vorgesehen.

Regeste

Rechtsnatur der zollrechtlichen Berichtigung (E. 3.2). Zwischen Berichtigungs- und Beschwerdeverfahren herrscht keine Konkurrenz. Die Verfahren sind komplementär (E. 3.2.9). Im vorliegenden Fall hätte zunächst ein Berichtigungsverfahren durchgeführt werden müssen. Die Sache hätte nicht als Beschwerde an die Zollkreisdirektion überwiesen werden dürfen (E. 3.4.1 f.). Zwar hat die Beschwerdeführerin durch das Vorgehen eine verwaltungsinterne Instanz verloren, die Rechtsweggarantie ist dadurch aber nicht verletzt (E. 3.4.3).

Nature juridique de la procédure de modification de la taxation prévue par le droit douanier (consid. 3.2). La procédure de modification de la taxation ne se trouve pas en concours avec la procédure de recours. Ces procédures sont complémentaires (consid. 3.2.9). Dans le cas en cause, une procédure de modification de la taxation aurait normalement dû être mise en œuvre. L'affaire ne pouvait être transmise à la direction d'arrondissement à titre de recours (consid. 3.4.1 s.). Même si, en raison de ce procédé, la recourante s'est vu privée d'un niveau de juridiction au sein de l'administration, son droit d'accès au juge n'en a pas été violé pour autant (consid. 3.4.3).

Natura giuridica della rettifica di diritto doganale (consid. 3.2). Tra la procedura di rettifica e la procedura di ricorso non sussiste alcuna concorrenza. Le procedure sono complementari (consid. 3.2.9). Nel caso concreto, avrebbe dapprima dovuto essere eseguita una procedura di rettifica. La causa non avrebbe dovuto essere inoltrata alla Direzione del circondario delle dogane nella forma di un ricorso (consid. 3.4.1 seg.). Sebbene nella presente procedura la ricorrente abbia perso un'istanza interna all'amministrazione, la garanzia della via giudiziaria non è tuttavia stata violata (consid. 3.4.3).

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind zollpflichtig und müssen nach den Bestimmungen des Zollgesetzes (Zollgesetz vom 18. März 2005

[ZG; SR 631.0]) und des Zolltarifgesetzes vom 9. Oktober 1986 (ZTG; SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG). Grundlage der Zollveranlagung bildet die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Eine Veranlagung von Amtes wegen ist (nur) vorzunehmen, soweit die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbrachten Waren nicht angemeldet wurden (Art. 18 Abs. 3 ZG). Im Übrigen gilt im Zollrecht das Selbstdeklarations- oder Selbstveranlagungsprinzip (Urteil 2C_591/2015 vom 5. Februar 2016 E. 3.2; PATRICK RAEDERSDORF, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, 2009, N. 10 zu Art. 32 ZG; MICHAEL BEUSCH, ebenda, N. 1 zu Art. 85 ZG; OLIVER BRAND, ebenda, N. 5 zu Art. 117 ZG). Dementsprechend obliegt der zollzahlungspflichtigen Person eine Zuführungspflicht (Art. 21 Abs. 1 ZG) und eine Anmeldepflicht (Art. 25 ZG). Die von der Zollstelle angenommene Zollanmeldung ist für die anmeldepflichtige Person grundsätzlich verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG).

2.2. In Abweichung vom Grundsatz der Verbindlichkeit bzw. der «Unabänderlichkeit» der angenommenen Zollanmeldung (dazu Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567 ff., insb. 584 Ziff. 1.3.2.4 und 617 zu Art. 34 E-ZG; PATRICK RAEDERSDORF, in: Kocher/Clavadetscher, a.a.O., N. 11 zu Art. 34 ZG) kennt das Zollrecht einen Berichtigungstatbestand. So besagt Art. 34 ZG («Berichtigung oder Rückzug der Zollanmeldung») folgendes:

«¹ Die anmeldepflichtige Person kann die angenommene Zollanmeldung berichtigen oder zurückziehen, solange die Waren noch gestellt sind und solange die Zollstelle:

- a. nicht festgestellt hat, dass die Angaben in der Zollanmeldung oder in den Begleitdokumenten unrichtig sind; oder
- b. keine Beschau angeordnet hat.

² Der Bundesrat kann für Waren, die den Gewahrsam der Zollverwaltung bereits verlassen haben, eine kurze Frist zur Berichtigung der angenommenen Zollanmeldung vorsehen. ³ Innerhalb von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben, kann die anmeldepflichtige Person der Zollstelle ein Gesuch um Änderung der Veranlagung einreichen; gleichzeitig muss sie eine berichtigte Zollanmeldung einreichen. ⁴ Die Zollstelle gibt dem Gesuch statt, wenn die anmeldepflichtige Person nachweist, dass:

- a. die Waren irrtümlich zu dem in der Zollanmeldung genannten Zollverfahren angemeldet worden sind; oder
- b. die Voraussetzungen für die beantragte neue Veranlagung schon erfüllt waren, als die Zollanmeldung angenommen wurde, und die Waren seither nicht verändert worden sind.»

Zu den Rechtsmittelmöglichkeiten hält Art. 116 ZG folgendes fest:

«¹ Gegen Verfügungen der Zollstellen kann bei den Zollkreisdirektionen Beschwerde geführt werden. ^{ibis} Gegen erstinstanzliche Verfügungen der Zollkreisdirektionen kann bei der Oberzolldirektion Beschwerde geführt werden. ² Die Zollverwaltung wird im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesgericht durch die Oberzolldirektion vertreten. ³ Die Frist für die erste Beschwerde gegen die Veranlagung beträgt 60 Tage ab dem Ausstellen der Veranlagungsverfügung. ⁴ Im Übrigen richtet sich das Beschwerdeverfahren nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege.»

3.

3.1. Es stellt sich die Frage nach dem Rechtscharakter der zollrechtlichen Berichtigung. Auszugehen ist davon, dass abgaberechtliche Gesetze regelmässig einen numerus clausus von Rechtsgründen kennen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen (Urteile 2C_961/2014 vom 8. Juli 2015 E. 3.2, in: ASA 84 (2015/2016), S. 251; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3, in: StE 2013 B 97.11 Nr. 28, StR 68/2013 S. 474; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: RDAF 2012 II S. 418, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367).

3.2.

[...]

3.2.4. Was die zollrechtliche Berichtigung betrifft, sticht in *zeitlicher* Hinsicht ins Auge, dass eine solche (in der Erscheinungsform von Art. 34 Abs. 3 ZG) lediglich innerhalb von 30 Tagen zulässig ist, gerechnet ab dem Zeitpunkt, in welchem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben. [...]

3.2.5. In *inhaltlicher* Hinsicht beruht die zollrechtliche Berichtigung darauf, dass die tatsächliche Wareneigenschaft und jene, wie sie zur Veranlagung herangezogen worden war, auseinanderfallen. Gemäss Art. 34 Abs. 3 ZG ist die anmeldepflichtige Person (und nur sie) berechtigt, innerhalb von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben, der Zollstelle ein Gesuch um Änderung der Veranlagung zu unterbreiten. Offenkundig geht es hierbei nicht um einen eigentlichen «Kanzleifehler» im Sinne der direkt- und mehrwertsteuerlichen Berichtigungsnormen, sondern vielmehr um eine unzutreffende Zollanmeldung, deren Änderung sich zwangsläufig auf das Dispositiv auswirkt. Anders als in den Gebieten, die von Art. 69 Abs. 3 VwVG (SR 172.021) beherrscht werden (dazu PETER LOCHER, Kommentar zum

DBG, III. Teil, 2015, N. 4 zu Art. 150 DBG), ist zollrechtlich eine Änderung der bisherigen Verfügungsformel durchaus möglich, ansonsten eine Änderung der Veranlagung gar nicht in Frage käme. Entsprechend muss es sich auch nicht um vereinzelte, geringfügige Unstimmigkeiten handeln, wie sie direktsteuerlich typisch sind (zit. Urteil 2C_519/2011 E. 3.4.2).

3.2.6. Der das zollrechtliche Verfahren beherrschende Grundsatz der Verbindlichkeit der angenommenen Zollanmeldung (vorne E. 2.2) kann gerade bei einer Falschanmeldung zu unverhältnismässigen Ergebnissen führen (Botschaft ZG, 617 zu Art. 34 E-ZG). Das Interesse an der Berichtigung geht tatbestandsgemäss von der anmeldepflichtigen Person aus. Dementsprechend obliegt es auch ihr, die Sachlage nachzuweisen, aus welcher sich die Nämlichkeit der Ware ergibt (vgl. PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Waldmann/Weissenberger, a.a.O., N. 207 und insb. 209 zu Art. 12 VwVG; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Band II: Les actes administratifs et leur contrôle, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.4 S. 299). Dies fliesst aus dem allgemeinen Grundsatz von Art. 8 ZGB (BGE 141 III 241 E. 3.1 S. 242; 139 III 278 E. 3.2 S. 279), der auch im öffentlichen Recht gilt (BGE 138 II 465 E. 6.8.2 S. 486; 138 V 218 E. 6 S. 222; Urteil 2C_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.12.1, in: ASA 83 (2014/2015), S. 413), ferner aus Art. 12 VwVG («Feststellung des Sachverhalts, Grundsatz»). Diese Norm ist im Berichtigungsverfahren anwendbar, greift der Ausschluss gemäss Art. 3 lit. e VwVG doch hier nicht. Der Vorbehalt von Art. 3 lit. e VwVG bezieht sich auf das Verfahren bis und mit dem Erlass der Veranlagungsverfügung (Urteil 2A.106/1995 vom 24. April 1996 E. 3a; NADINE MAYHALL, in: Waldmann/Weissenberger, a.a.O., N. 31 zu Art. 3 VwVG). In diesem Verfahrensabschnitt stünde ein förmliches Veranlagungsverfahren der gebotenen sofortigen Erledigung entgegen (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 9). Im Rechtsmittelverfahren, wozu das zollrechtliche Berichtigungsverfahren gezählt werden darf, bestehen keine derartigen Einschränkungen (KOCHER, in: Kocher/Clavadetscher, a.a.O., N. 10 zu Art. 116 ZG).

3.2.7. Der verhältnismässig enge zeitliche Rahmen von 30 Tagen ist vor dem Hintergrund der unerlässlichen Identitätssicherung zu sehen (dazu RAEDERSDORF, in: Kocher/Clavadetscher, a.a.O., N. 16 zu Art. 34 ZG). So muss gemäss Art. 34 Abs. 4 lit. b Satzteil 2 ZG sichergestellt sein, dass «die Waren seither nicht verändert worden sind». Dies erfordert ein rasches Handeln. Der Gesetzgeber will auf diese Weise möglichen Missbräuchen entgegenreten (Botschaft ZG, 618 zu Art. 34 E-ZG; REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2. Aufl. 2007, N. 703).

3.2.8. Schliesslich ist die Berichtigung gemäss Art. 34 Abs. 4 lit. b ZG auf jene Fälle beschränkt, in welchen «die Voraussetzungen für die beantragte neue Veranlagung zum einen schon erfüllt waren, als die Zollanmeldung angenommen wurde» (Art. 34 Abs. 4 lit. b Satzteil 1 ZG; dazu auch Art. 89 lit. a der Zollverordnung vom 1. November 2006

[ZV; SR 631.01]). So haben etwa die erforderlichen Zollkontingente vorzuliegen (vgl. Urteil 4A_546/2014 vom 2. Juni 2015 E. 2.2.2).

3.2.9. Zusammenfassend herrscht zwischen Berichtigungsverfahren (Art. 34 ZG) und Beschwerdeverfahren (Art. 116 ZG; vorne E. 2.2) keinerlei Konkurrenz, sie sind aber komplementär. Im Beschwerdeverfahren ist es von vornherein ausgeschlossen, die antragsgemäss vorgenommene Zollanmeldung in Frage zu stellen, wenn nicht zuvor der Weg der Berichtigung begangen worden ist. In Berichtigungsfällen ist ein Beschwerdeverfahren ohne abgeschlossenes Berichtigungsverfahren undenkbar.

3.3.

3.3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG [SR 173.110; ...]) meldete die Spediteurin am 5. Mai 2014 die streitbetroffene Ware elektronisch an. Die Veranlagungsverfügung erging am 15. Mai 2014 und beruhte auf der beantragten Einreihung (Tarifnummer 0202.3099 (Fr. 2'057.- je 100 Kilogramm brutto [...])). Vier Tage später, am 19. Mai 2014, reichte die Spediteurin eine als «Selbstanzeige [...] mit dem Antrag auf Richtigstellung der Falschverzollung der Rindfleischbinden» betitelt Eingabe ein. Darin ersuchte sie um Einreihung unter die Tarifnummer 1602.5099 (Fr. 638.- je 100 Kilogramm brutto). Am 20. Mai 2014 überwies die Zollstelle die Eingabe an die Zollkreisdirektion, dies zwecks Behandlung als «Tarifbeschwerde» ([...]).

[...]

3.4.

3.4.1. Fraglich ist vielmehr, ob die Zollstelle ein Berichtigungsverfahren zu eröffnen gehabt hätte, anstatt die Angelegenheit zur Eröffnung eines Beschwerdeverfahrens an die Zollkreisdirektion zu überweisen. Die Vorinstanz erwägt hierzu, von einem blossen Versehen im Sinne von Art. 34 ZG könne schon deshalb nicht ausgegangen werden, weil die behauptete Falschanmeldung nicht liquid gewesen sei (angefochtener Entscheid E. 3.1.1). Dies zu prüfen, wäre aber gerade Gegenstand des Berichtigungsverfahrens gewesen, setzt der Tatbestand doch voraus, dass «die Waren seither nicht verändert worden sind» (Art. 34 Abs. 4 lit. b Satzteil 2 ZG). Die Beweisführungslast und die Beweislast obliegen hierbei nach dem Gesagten der anmeldepflichtigen Person. Sie leitet aus der behaupteten Nämlichkeit Rechte ab (Art. 8 ZGB [...]). Wie gezeigt, unterliegen Berichtigungs- und Beschwerdeverfahren keinerlei Konkurrenz (vorne E. 3.2.9).

3.4.2. Dementsprechend ist die anmeldepflichtige und nunmehr um Berichtigung ersuchende Person im Berichtigungsverfahren zum Beweis darüber zuzulassen, dass die tatsächlichen Voraussetzungen des zollrechtlichen Berichtigungstatbestandes vorliegen.

Darauf, dass die Sachlage vor Antritt des Beweises bereits liquid ist, kommt nichts an. Mithin ist davon auszugehen, dass die Zollstelle richtigerweise ein Berichtigungsverfahren zu eröffnen gehabt hätte. Wäre sie auch nach durchgeführtem Beweisverfahren der Meinung geblieben, die Identität bzw. Nämlichkeit der Waren sei nicht erstellt, hätte dies zur Abweisung des Berichtigungsgesuchs führen müssen. Erst hierauf hätte der anmeldepflichtigen Person, die im Berichtigungsverfahren unterlegen wäre, der Beschwerdeweg offengestanden.

3.4.3. Es fragt sich, ob der Spediteurin und/oder Importeurin durch die Überweisung an die Zolldirektion ein Rechtsnachteil erwachsen ist. Richtigerweise hätte der Zollkreis das Berichtigungsverfahren eingeleitet und abschliessend verfügt, ehe die Zollkreisdirektion auf Beschwerde hin hätte entscheiden können. Alsdann wäre der Weg an das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht offengestanden. Aufgrund dessen, dass die Zollkreisdirektion einen erstinstanzlichen Entscheid fällte, entfiel nun aber eine verwaltungsinterne Instanz. Dies kann unter den gegebenen Umständen als vertretbar erachtet werden. Die sich aus der verfassungsrechtlichen Rechtsweggarantie ergebenden Ansprüche sind jedenfalls nicht verletzt. So gewährleistet Art. 29a BV (SR 101) zwar den Zugang zu wenigstens einem Gericht, das Rechts- und Sachverhaltsfragen umfassend überprüfen kann (zum Zollrecht insbesondere Urteil 2C_423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 3-5, in: ASA 81 (2012/2013), S. 588). Hinsichtlich der Anzahl verwaltungsinterner Instanzen macht Art. 29a BV keinerlei Vorgaben. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Zollkreisdirektion auf Beschwerde hin anders entschieden hätte, als sie dies erstinstanzlich tat.

[Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.]