



Urteil vom 18. Oktober 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch
Dr. iur. Lukas Beeler, LL.M., Rechtsanwalt, und
Christina Rinne, Rechtsanwältin,
Niederer Kraft Frey AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),
Direktionsbereich Grundlagen,
Sektion Recht,
Vorinstanz.

Gegenstand

Erlass (Zollabgaben, Einfuhrsteuer, Verzugszins).

Sachverhalt:**A.****A.a**

Die A. _____ AG (nachfolgend: Zollpflichtige) mit Sitz in B. _____ bezweckt gemäss Handelsregisterauszug die Herstellung und den Handel von (...). Seit dem Jahr 2010 hat sie eine Verwendungsverpflichtung «zu technischen Zwecken» für die zollbegünstigte Einfuhr von (...) bei der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV; seit 1. Januar 2022 Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit [nachfolgend: BAZG]) hinterlegt.

A.b Im Zeitraum vom 20. Oktober 2014 bis zum 9. Juni 2016 importierte die Zollpflichtige (...) in die Schweiz (Zeitraum I). Die Veranlagung der Ware erfolgte gemäss den jeweiligen Zollanmeldungen unter der Zolltarifnummer (nachfolgend: ZTN) (...) und unter Inanspruchnahme der Verwendungsverpflichtung «zu technischen Zwecken» zollfrei.

A.c Anlässlich einer Betriebskontrolle vom 18. Oktober 2016 stellten Kontrolleure des BAZG fest, dass die Zollpflichtige aus dem zollfrei eingeführten (...) (Waren) (...) (Nebenprodukte) hergestellt und anschliessend die (...) (ein Nebenprodukt) zu (einem Endprodukt) weiterverarbeitet hat. (Das Hauptprodukt) ist (...) der Verwendungsverpflichtung entsprechend zu «technischen Zwecken» weiterverwendet worden. Jedoch hat die Zollpflichtige (...) (die Nebenprodukte) weiterverwendet bzw. zur Weiterverwendung abgegeben. Damit habe die Zollpflichtige in Bezug auf die Nebenprodukte gegen die Verwendungsverpflichtung «zu technischen Zwecken» verstossen. Gestützt auf die Ergebnisse der Betriebskontrolle forderte das BAZG bei der Zollpflichtigen Fr. 103'508.10 (inkl. Mehrwertsteuer und Verzugszins) mit Verfügung vom 5. Juni 2018 nach.

A.d Nach Abweisung der hiergegen erhobenen Beschwerde bei der Oberzolldirektion vom 26. März 2019 und der Abweisung der Beschwerde durch das Bundesverwaltungsgericht (...), wies auch das Bundesgericht die gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (...) ab.

A.e In der Folge meldete die Zollpflichtige beim BAZG diverse Einfuhren von (...) (eingeführten Waren), welche(s) nicht zu technischen Zwecken verwendet wurde(n) für die Zeiträume zwischen Juni 2016 bis Oktober 2018 (Zeitraum II) bzw. zwischen Oktober 2018 und Mai 2022 (Zeitraum III) an. Das BAZG erhob gestützt darauf Zoll- und Einfuhrabgaben.

A.f Für die Zeit ab Mai 2022 (Mai 2022 bis Oktober 2022 [Zeitraum IV] und November 2022 bis Dezember 2022 [Zeitraum V]) erfolgte die Einfuhr von «(...)» (der Waren) unter Anwendung des aktiven Veredelungsverkehrs (aktive Eigenveredelung im Rückerstattungsverfahren).

B.

B.a Am 9. März 2023 beantragte die Zollpflichtige beim BAZG einen Teilerlass von Zoll- und Einfuhrabgaben im Betrag von Fr. 1'153'649.86 und die Anpassung der Verzugszinsen. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, die Erhebung der Abgaben führe zu einer stossenden Ungleichbehandlung zwischen inländischen Produktionsunternehmen und Importeuren. Die Voraussetzungen für den Erlass und insbesondere auch eine besondere Härte würden vorliegen.

B.b Mit Verfügung vom 27. Oktober 2023 trat das BAZG auf das Erlassgesuch betreffend die Zeitperioden I und II (Oktober 2014 bis Juni 2016 und Juni 2016 bis Oktober 2018) zufolge verpasster Frist nicht ein. Betreffend die Zeitperioden III bis V wies es das Gesuch ab. Zur Begründung führte das BAZG zusammengefasst aus, die aussergewöhnlichen Gründe dürften nicht die Bemessung der Abgaben betreffen oder zu einer Korrektur des Zolltarifs führen. Faktisch beantrage die Zollpflichtige jedoch eine Reduktion des Zollansatzes. Die weiter angeführten Gründe genügten den gesetzlichen Anforderungen an die Aussergewöhnlichkeit nicht. Die Abgaben entsprächen zwar einer substantiellen Summe, es sei aber im Verantwortungsbereich der Gesuchstellerin gestanden, sich vor der Einfuhr über die Bestimmungen und deren Anwendung zu vergewissern und die Preiskalkulation entsprechend vorzunehmen. Das Versäumnis sei dem unternehmerischen Risiko der Zollpflichtigen zuzurechnen.

C.

C.a Gegen diese Verfügung erhebt die Zollpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 29. November 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, Ziffern 3 und 5 der Verfügung des BAZG vom 27. Oktober 2023 seien aufzuheben und das Gesuch um teilweisen Zollerlass und teilweisen Verzicht auf Verzugszinsen für die Zollabgaben für den Zeitraum Oktober 2018 bis Mai 2022 (Zeitraum III), den Zeitraum Mai 2022 (Zeitraum IV) und den Zeitraum November 2022 bis Dezember 2022 (Zeitraum V) sei gutzuheissen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des BAZG.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, sie sei ein (...) gegründetes Unternehmen, welches qualitativ hochwertige, innovative (...) (Produkte) produziere. Sie sei das einzige Unternehmen in der Schweiz, welches (...) herstelle. Sie (die Beschwerdeführerin) sei im Rahmen der Covid-19-Pandemie als systemrelevantes Unternehmen eingestuft worden. Im Rahmen des Produktionsprozesses (...) (also «zu technischen Zwecken») werde aus (...) (der Ware), neben (...) (dem Hauptprodukt) (45.7 %), (...) (Nebenprodukt) und (...) (Nebenprodukt) (19.42 %) sowie (...) (Nebenprodukt) (34.88 %) gewonnen. Die (...) werde zu (...) weiterverarbeitet. Es handle sich dabei folglich um Nebenprodukte, die aufgrund des Produktionsverfahrens zwingend anfallen. (...) (Das Hauptprodukt) werde vollständig an (...) zu technischen Zwecken abgegeben. Die Nebenprodukte seien weiterverwendet bzw. verkauft worden. Es handle sich um (...). Das Bundesgericht habe entschieden, dass der Verkauf der Nebenprodukte nicht von der Verwendungsverpflichtung «zu technischen Zwecken» gedeckt sei und für die Nebenprodukte eine Nachmeldung zu erfolgen habe. Die Nachveranlagung der Nebenprodukte habe zu einer enormen Nachforderung geführt. Dabei gelange der Zolltarif für (...) (die Ware) zur Anwendung und nicht der Tarif für die Nebenprodukte, was einer Mehrbelastung von bis zu 29'300 % entspreche. Die Zollbelastung habe so zu einem erheblichen Verlust für die Zeitperioden I bis III von rund Fr. 890'000.- geführt.

Für die Zeitperiode IV und V erhalte sie – so die Beschwerdeführerin weiter – eine Zollrückerstattung für den Anteil ausgeführter Veredelungserzeugnisse und nicht verwertbarer Veredelungsverluste. Für die übrigen Nebenprodukte (welche als verwertbare Verluste gelten) müsse eine Verzollung oder Vernichtung vorgenommen werden. Dies führe dazu, dass sie (die Beschwerdeführerin) die (auf dem Markt nachgefragten) Nebenprodukte, bei denen es sich um (...) handle, nicht verkaufen könne.

Aufgrund dieser Sachlage habe sie (die Beschwerdeführerin) beim BAZG ein Gesuch um Zollbegünstigung für (...) (die Ware) zur Herstellung von (...) (Nebenprodukten) gestellt. Das BAZG halte die wirtschaftliche Notwendigkeit für gegeben und beabsichtige, die Schaffung der Zollerleichterung bei den zuständigen Stellen anzuregen.

Aufgrund der Nachforderungen sei es innert einem Zeitraum von rund einem Jahr zu Forderungen in Millionenhöhe gekommen. Die geschuldeten Abgaben entsprächen rund der Hälfte des aktuellen Eigenkapitals und belasteten sie (die Beschwerdeführerin) in einem Zeitpunkt, in welchem sie

aufgrund der Covid-19-Pandemie angeschlagen sei. Seit 2020 seien die betrieblichen Ergebnisse jedes Jahr negativ gewesen und es sei zu zahlreichen Betreibungen gekommen.

Es lägen aussergewöhnliche Umstände mit Bezug auf das Zollverfahren insofern vor, als erst mit dem Urteil des Bundesgerichts eine Klärung der zuvor vollständig offenen Frage der Auslegung zollrechtlicher Bestimmungen erfolgt sei. Aussergewöhnlich sei sodann der Umstand, dass es mit Bezug auf den Zeitraum III vorliegend nicht um einen Fall gehe, bei welchem der mit Verwendungsverpflichtung importierte (...) (Ware) anderweitig verwendet worden sei. Sie (die Beschwerdeführerin) habe lediglich – im Sinne eines ressourcenschonenden Handelns – anfallende Nebenprodukte weiterverwendet. Im Zeitraum IV und V sei aussergewöhnlich, dass die geltenden Bestimmungen sie (die Beschwerdeführerin) faktisch dazu zwingen würden, (...) (die Nebenprodukte) zu vernichten. Es liege kein Fristversäumnis oder eine andere Pflichtverletzung ihrerseits vor. Auch bestünden die aussergewöhnliche Umstände nicht in der ordnungsgemässen Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen. Die aussergewöhnlichen Verhältnisse würden sodann nicht die Bemessung der Abgabe betreffen. Es gehe insbesondere nicht um die Korrektur eines Zollansatzes. Letztlich stelle der Bezug der Abgabe ausgewiesener Massen eine besondere Härte dar, sodass alle Voraussetzungen für den Erlass gegeben seien.

C.b Das BAZG (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 8. April 2024 die Abweisung der Beschwerde. Sie argumentiert, da es für die Nebenprodukte aufgrund der geltenden Zolltarife zu einer Verteuerung komme, führe das Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin zu einem Verlustgeschäft. Dies betreffe die angewendeten Zollsätze. Der von der Beschwerdeführerin vorgenommene Vergleich zwischen Zolltarif von (...) (Ware) und Zolltarif für die Nebenprodukte zeige auf, dass vorliegend die Bemessung der Abgabe betroffen sei. Daher sei ein Erlass ausgeschlossen. Sodann lägen auch keine aussergewöhnlichen Umstände vor. Die Frage, welche das Bundesgericht zu klären gehabt habe, habe sich nur darauf beschränkt, ob eine neue Zollanmeldung einzureichen gewesen war. Das Verfahren sei entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen abgelaufen. Gleiches gelte für das Verfahren der aktiven Veredelung.

C.c Mit Replik vom 31. Mai 2024 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und führt zur Begründung ergänzend aus, sie sei (...) systemrelevant, weshalb ihr Überleben im öffentlichen Interesse stehe. Es gehe beim Erlassgesuch um die unbilligen Konsequenzen, die sich aus der

korrekten Anwendung der Zollansätze ergäben. Dabei könne ihr (der Beschwerdeführerin) der einzige Vorwurf gemacht werden, dass sie die (...) (Nebenprodukte), welche als Nebenprodukte angefallen seien, nicht vernichtet habe. Dabei bestehe eine Nachfrage nach diesen Produkten in der Schweiz, was zu einem unsinnigen Ergebnis führe. Sodann sei ihre finanzielle Notlage ausgewiesen. Ende 2022 habe eine Unterbilanz vorgelegen und es liege eine drastische Liquiditätsnotlage vor. Der provisorische Jahresabschluss für das Jahr 2023 weise einen Verlust (...) aus, das Eigenkapital sei (...) gesunken. Damit entspreche die Forderung praktisch dem gesamten noch verbleibenden Eigenkapital.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern und soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Entscheide des BAZG betreffend den Erlass von Einfuhrabgaben (Art. 59 der Zollverordnung des BAZG vom 4. April 2007 [ZV-BAZG, SR 631.013] und Art. 64 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) können beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 31, 32 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32] in Verbindung mit Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021; Art. 37 VGG). Ungeachtet der Bestimmung von Art. 2 Abs. 1 VwVG, welcher die Art. 12 - 19 sowie die Art. 30 - 33 VwVG für Steuer- und Zollverfahren ausschliesst, wendet das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung auch in Steuer- bzw. Zollverfahren den Untersuchungsgrundsatz in dem Sinn an, als die in den von der Anwendbarkeit ausgenommenen Artikeln näher ausgeführten Anhörungs- und Mitwirkungsrechte gewährt werden (statt vieler: Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 1.2, A-2892/2021 vom 7. Juli 2023 E. 1.4 je m.w.H.).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Verfügung vom 27. Oktober 2023 des BAZG berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse

an deren Aufhebung (Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.4

1.4.1 Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 131 II 200 E. 3.2).

1.4.2 Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Ziff. 3 und 5 der vorinstanzlichen Verfügung vom 27. Oktober 2023. Somit ist der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz betreffend die Perioden I und II (Ziff. 1 und 2 des Dispositivs) nicht angefochten. Ebenfalls nicht angefochten ist die Abweisung betreffend Erlass der Einfuhrsteuern (Ziff. 4 des Dispositivs). Zu beurteilen im vorliegenden Verfahren ist somit der beantragte Erlass der Zollabgaben für die Perioden III bis V sowie des Verzugszinses auf diesen Abgaben.

1.5 An dieser Stelle ist zunächst auf das in zeitlicher Hinsicht anwendbare Recht einzugehen.

1.5.1 Das Zollgesetz sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) sind am 1. Mai 2007 in Kraft getreten. Damit sind sowohl die materiell- als auch die verfahrensrechtlichen Bestimmungen dieser Erlasse im vorliegenden Fall grundsätzlich anzuwenden (vgl. Urteile des BVGer A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 1.4.1.1; A-625/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7.1). Wo auf das alte Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (AS 42 287) Bezug genommen wird, wird dieses mit «aZG» zitiert.

1.5.2 Das Zollgesetz wurde zwischenzeitlich einer Teilrevision unterzogen (AS 2016 2429) und die entsprechenden Änderungen – namentlich Einführung einer neuen Erlassmöglichkeit in Art. 86 Abs. 2 ZG – traten per 1. August 2016 in Kraft. Nachdem diesbezüglich keine explizite

übergangsrechtliche Regelung getroffen wurde, gelten die allgemeinen intertemporalen Regeln (vgl. BGE 130 V 445 E. 1.2.1). Diese besagen, dass in verfahrensrechtlicher Hinsicht grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend sind, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2), in materieller Hinsicht dagegen die Rechtssätze, welche bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 109 E. 2.2; 134 V 315 E. 1.2; 130 V 329 E. 2.3; BVGE 2007/25 E. 3.1; Urteile des BVGer A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 1.4.1.1, A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 1.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_826/2016 vom 6. April 2018]).

1.5.3 Da es sich beim Erlass um ein Institut des materiellen Rechts handelt (vgl. Urteil des BVGer A-1805/2012 vom 14. Mai 2012 E. 2 m.w.H.), ist somit dasjenige Recht anwendbar, welches zum Zeitpunkt des relevanten Sachverhalts anwendbar war. Eine rückwirkende Anwendung von Art. 86 Abs. 2 ZG auf Sachverhalte, welche sich vor dem 1. August 2016 verwirklicht haben, ist nicht zulässig (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 1.4.1.2).

1.5.4 Der Erlass betreffend die Zeitperioden I und II ist vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr Streitgegenstand (vgl. E. 1.4.2 vorstehend), sodass vorliegend nur der Erlass betreffend die Perioden III bis V zu beurteilen ist. Letztere betreffen die Zeiträume zwischen Oktober 2018 und Dezember 2022 und diese liegen somit nach Inkrafttreten des revidierten Zollgesetzes, sodass dieses auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden ist.

2.

2.1 Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG).

2.2 Das Zollverfahren wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG). Derjenige, der Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt, hat die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen (Art. 21 Abs. 1 ZG). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG). Von den Anmeldepflichtigen wird die vollständige und richtige Deklaration der Ware gefordert. Hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten werden somit hohe Anforderungen gestellt (vgl. Art. 25 ZG; BGE 135 IV 217

E. 2.1.1 und 2.1.3; 112 IV 53 E. 1a; statt vieler: Urteile des BVGer A-4667/2020 sowie A-4679/2020, beide vom 10. November 2021, je E. 3.7.1; A-5688/2015 vom 11. September 2018 E. 3.4). Die Zollpflichtigen müssen sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren und die Waren entsprechend zur Veranlagung anmelden. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen.

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 14 Abs. 1 ZG werden, wenn das ZTG dies vorsieht oder wenn das Eidgenössische Finanzdepartement (nachfolgend: EFD) die im ZTG festgesetzten Zollansätze herabgesetzt hat, für bestimmte Verwendungen von Waren tiefere Zollansätze angewendet («Zollerleichterungen für Waren je nach Verwendungszweck»). Art. 14 Abs. 2 und 3 ZG regeln die Voraussetzungen, unter welchen das EFD die Zollansätze herabsetzen und in welchen Fällen das BAZG die Ansätze anpassen darf. Wer veranlagte Waren nachträglich zu Zwecken verwenden oder abgeben will, die höheren Zollabgaben unterliegen, muss vorgängig eine neue Zollanmeldung einreichen und die Differenz nachentrichten (Art. 14 Abs. 4 ZG). Wer veranlagte Waren nachträglich zu Zwecken verwenden oder abgeben will, die tieferen Zollabgaben unterliegen, kann in den Fällen und innerhalb der Fristen, die das EFD vorsieht, die Differenz mit einem Rückerstattungsge-such geltend machen (Art. 14 Abs. 5 ZG).

2.3.2 Weitere Einzelheiten sind in der Zollverordnung sowie in der Verordnung des EFD vom 4. April 2007 über Zollerleichterungen für Waren je nach Verwendungszweck (ZEV, SR 631.012) geregelt. Nach Art. 51 Abs. 1 ZV muss, wer für eine bestimmte Verwendung von Waren einen reduzierten Zollansatz in Anspruch nehmen will, vor der ersten Zollanmeldung beim BAZG eine entsprechende schriftliche Verwendungsverpflichtung hinterlegen. Daraufhin teilt das BAZG eine Verpflichtungsnummer zu (Art. 51 Abs. 2 ZV). Bei einer Verwendungsverpflichtung handelt es sich um eine allgemein gültige Verpflichtung, eine Ware nur zu einem bestimmten Zweck zu verwenden, ohne Einschränkung hinsichtlich der Menge und Herkunft der Ware sowie der Dauer (Art. 2 Bst. c ZEV). Gemäss Art. 2 Bst. d ZEV gilt als zollbegünstigte Person diejenige, welche für zollbegünstigte Waren eine Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, die vom BAZG genehmigt ist (Ziff. 1), und diejenige, welche eine mit einem Verwendungsvorbehalt versehene, unveränderte zollbegünstigte Ware im Zollgebiet übernimmt (Ziff. 2).

2.3.3 Waren, die für einen bestimmten Zweck zu einem reduzierten Zollsatz veranlagt werden, müssen von der Person, welche die Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, zum darin genannten Zweck verwendet werden oder von einem Dritten im Auftrag der Person, welche die Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, zum darin genannten Zweck verwendet werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. a und b ZV). Sie können unverändert einem Dritten zur Verwendung gemäss der entsprechenden Verwendungsverpflichtung weitergegeben werden. Die Person, welche die Ware weitergibt, muss den Dritten über deren Verwendung in Kenntnis setzen (Art. 53 Abs. 2 ZV).

2.3.4 Die Kontroll- und Sicherungsmassnahmen zur Einhaltung des Verwendungszwecks sowie die Zollanmeldung und die Nachentrichtung oder Rückerstattung von Zollabgaben bei der Änderung des Verwendungszwecks nach Art. 14 Abs. 4 und 5 ZG delegiert die Zollverordnung an das EFD (Art. 54 ZV). In Konkretisierung dieser Bestimmung regelt Art. 7 ZEV, dass die zollbegünstigte Person dem BAZG auf Verlangen nachweisen muss, dass sie die Waren der Verwendungsverpflichtung entsprechend verwendet hat (Art. 7 ZEV). Zudem muss sie bei jeder Weitergabe von unveränderten Waren im Zollgebiet in den Verkaufs- und Lieferdokumenten einen Verwendungsvorbehalt gemäss Anhang 2 anbringen (Art. 6 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 8 Abs. 1 ZEV; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.2.2; A-1051/2019 vom 31. August 2020 E. 2.1.6.2). Die spezifischen Verpflichtungen der aufgrund einer hinterlegten Verwendungsverpflichtung zollbegünstigten Person konkretisieren das im Zollverfahren geltende Selbstdeklarationsprinzip (Urteil des BVGer A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.3.2; vgl. auch oben E. 2.2).

2.4

2.4.1 Wer das Verfahren der aktiven Veredelung beanspruchen will, bedarf einer Bewilligung des BAZG (Art. 59 Abs. 2 ZG). Entsprechend können die inländischen Waren von dem Tag an als Veredelungserzeugnisse ausgeführt werden, an dem das BAZG die aktive Veredelung bewilligt hat (Art. 41 Abs. 3 ZV).

2.4.2 Die Bewilligung kann mit Auflagen verbunden sowie mengenmässig und zeitlich beschränkt werden (Art. 59 Abs. 2 ZG). Die Bewilligung wird vom BAZG namentlich erteilt, wenn die in Art. 165 ZV genannten Voraussetzungen erfüllt sind. So enthält sie gemäss Art. 166 Bst. h ZV unter anderem «Auflagen, namentlich Fristen für die Ausfuhr der Veredelungserzeugnisse und für den Abschluss des Verfahrens der aktiven Veredelung,

materielle Kontroll- und Verfahrensvorschriften sowie formelle Verfahrensvorschriften». Die Einhaltung dieser individuellen Vorschriften des BAZG ist Grundvoraussetzung für den Abschluss des Veredelungsverfahrens und die entsprechende Zolleremässigung oder -befreiung (Urteile des BVGer A-6139/2019 vom 18. August 2020 E. 2.2.2; A-6635/2018 vom 7. Januar 2020 E. 3.2.2; A-7140/2017 vom 21. November 2018 E. 2.2.2; A-8109/2015 vom 18. Oktober 2016 E. 2.2; A-510/2011 et al. vom 14. August 2012 E. 2.4; IVO GUT, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Stämpfli Handkommentar zum Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 59 N. 4).

2.4.3 Gemäss Art. 168 Abs. 2 ZV muss der Bewilligungsinhaber (für einen ordnungsgemässen Abschluss des Verfahrens) bei der in der Bewilligung bezeichneten überwachenden Stelle:

- a) innerhalb der vorgeschriebenen Frist das Gesuch um definitive Zolleremässigung oder Zollbefreiung einreichen;
- b) in der vorgeschriebenen Art nachweisen, dass die ins Zollgebiet verbrachten Waren oder die im Äquivalenzverkehr verwendeten inländischen Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist als Veredelungserzeugnisse wieder ausgeführt worden sind; und
- c) die Menge der veredelten Waren und der angefallenen Abfälle oder Nebenprodukte unter Vorlage von Rezepturen, Fabrikationsrapporten und ähnlichen Dokumenten nachweisen.

2.5

2.5.1 Der Erlass von Abgaben stellt einen einseitigen Verzicht des öffentlichen Gläubigers auf eine ihm kraft öffentlichen Rechts zustehende Forderung dar (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 421; BEUSCH, Zollkommentar, Art. 86 N 1). Ein Erlass kann stets nur dann erfolgen, wenn die Veranlagung abgeschlossen ist und eine rechtskräftig festgesetzte Abgabe vorliegt. Folgerichtig ist somit in den jeweiligen Erlassverfahren ausschliesslich zu prüfen, ob die gesetzlich statuierten Erlassvoraussetzungen erfüllt sind. Nie kann es in einem solchen Verfahren hingegen um die Revision der Veranlagung sowie um die Begründetheit der Abgabeforderung als solche gehen (vgl. Urteil des BGer 2A.556/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.3, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 246 ff.; Urteile des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 2.1; A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 3.1). Die Erlassbehörde ist denn auch nicht befugt, die Veranlagung

nachzuprüfen (BEUSCH, Zollkommentar, Art. 86 N 3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.1).

2.5.2 Ein «gnadeweiser» Erlass bzw. eine «gnadeweise» Rückerstattung über die gesetzlich geregelten Fälle hinaus kommt mit Blick auf die gesetzlich festgelegte, begrenzte Zahl der möglichen Erlass- bzw. Rückerstattungsgründe nicht in Betracht (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.2 m.w.H.).

2.6

2.6.1 Der Erlass von Zollabgaben im Speziellen richtet sich nach Art. 86 ZG. Steht nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens die Zollschuld rechtskräftig fest, besteht bei Vorliegen von einem der in dieser Bestimmung festgelegten Gründe Anspruch auf Erlass (vgl. zum fehlenden behördlichen Ermessen bei erfüllten Voraussetzungen für einen Zollerlass Urteil des BGer 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 1.1 und 2.1; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.1.2; A-1131/2017 vom 11. Januar 2018 E. 5.1; A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 3.2 m.w.H.; zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.1.3).

2.6.2 Die Regelungen in Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG betreffen den Erlass in Fällen, in welchen Waren ganz oder teilweise vernichtet oder auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt wurden.

2.6.3 Im Weiteren kann gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG ein Zollbetrag erlassen werden, wenn eine Nachforderung mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse die Zollschuldnerin oder den Zollschuldner unverhältnismässig belasten würde. Bei der «Nachforderung» entsprechend dieser Bestimmung handelt es sich gemäss ständiger Rechtsprechung zwingend um eine solche nach Art. 85 ZG. Dieser Artikel bestimmt, dass das BAZG den geschuldeten Betrag nachfordern kann, wenn es irrtümlich eine von ihm zu erhebende Zollabgabe nicht oder zu niedrig oder einen zurückerstatteten Zollabgabenbetrag zu hoch festgesetzt hat. Liegt die Verantwortung für die Falschberechnung nicht in diesem Sinn beim BAZG und erfolgt eine Nachforderung deswegen nicht nach Art. 85 ZG, sondern gestützt auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0), findet Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG keine Anwendung (vgl. BGE 94 I 475 E. 2; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1074/2022 vom 14. Dezember 2022 E. 7.4.2; A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.2 m.w.H.; vgl. auch REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.]

MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 64 N 14).

2.6.4 Gemäss Art. 86 Abs. 2 ZG verzichtet das BAZG auf Gesuch hin ganz oder teilweise auf die Einforderung von Leistungen nach Art. 12 VStrR oder erstattet bereits beglichene Leistungen ganz oder teilweise zurück, wenn: die Gesuchstellerin oder den Gesuchsteller kein Verschulden trifft und die Leistung beziehungsweise die Nichtrückerstattung: die Gesuchstellerin oder den Gesuchsteller mit Rücksicht auf besondere Verhältnisse unverhältnismässig belasten würde oder als offensichtlich stossend erscheint (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.4).

2.6.5 Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG enthält sodann eine Härteklausele. Diese ist als allgemeiner Auffangtatbestand konzipiert. Nach Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG muss ein Zollnachlass auch in anderen Fällen gewährt werden, sofern aussergewöhnliche Gründe, die nicht die Bemessung der Zollabgaben betreffen, die Zahlung als besondere Härte erscheinen liessen. Diese drei Voraussetzungen – auf welche im Folgenden detailliert eingegangen wird – müssen kumulativ erfüllt sein, damit einem Zollerlassgesuch stattgegeben werden kann (vgl. Urteil des BGer 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3 m.w.H.).

2.6.5.1 Erstens müssen gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG «aussergewöhnliche Gründe» vorliegen. Solche aussergewöhnlichen Gründe sind nach der Rechtsprechung nicht leichthin anzunehmen. Denn eine grosszügige Zulassung des Zollerlasses würde zu einer vom Gesetzgeber nicht bezweckten Abschwächung der Rechtskraft von Zollentscheidungen führen (Urteil des BGer 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 3.5, in: ASA 74 S. 246 ff.; BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.).

Nach der Rechtsprechung müssen diese aussergewöhnlichen Gründe «mit Bezug auf das Zollverfahren» vorliegen (vgl. statt vieler: BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.).

In – restriktiv zu handhabenden – Ausnahmefällen können allerdings auch die finanzielle Situation der Gesellschaft oder eine aktuelle konjunkturelle Lage aussergewöhnliche Umstände begründen und einen (zumindest

teilweisen) Erlass der Zollabgabe rechtfertigen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.).

Weiter hat das Bundesverwaltungsgericht wiederholt festgehalten, dass die Bestimmung nicht dazu dienen solle, die finanziellen Folgen früherer (selbstverschuldeter) Fristversäumnisse bzw. von Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren wieder gut zu machen. Ein Versäumnis, welches mit entsprechender Vorbereitung und Instruktion hätte vermieden werden können, sei nicht als aussergewöhnlich im Sinn dieser Bestimmung zu qualifizieren (BVGE 2015/24 E. 3.3.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3; A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.1; A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 4.1.3; A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 3.5.1). Mit anderen Worten ist gemäss der Rechtsprechung vorausgesetzt, dass die ausserordentlichen Umstände nicht der gesuchstellenden Person zuzuschreiben sind (Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3 und 8.2). Angesichts der hohen Anforderungen an die Selbstdeklaration ist jedoch praktisch jedes Fehlverhalten – zumindest soweit es im Unternehmen der gesuchstellenden Person auftritt – als Verletzung seiner Sorgfaltspflicht zu betrachten (Urteil des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.1.3; SONJA BOSSART MEIER/DOMINIQUE DA SILVA, Die Zollerlassgründe der «subjektiven Unbilligkeit» im Zollgesetz, in: Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés [Hrsg.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, S. 343). Ein Erlass wäre aber immerhin dann denkbar, wenn das Fehlverhalten aufgrund der Komplexität der fraglichen Verfahrensbestimmungen nachvollziehbar war (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.1 m.w.H.).

2.6.5.2 Die als Erlassgrund angerufenen aussergewöhnlichen Gründe dürfen zweitens nach dem Gesetzeswortlaut «nicht die Bemessung der Abgaben» betreffen. Ein Zollnachlass darf folglich nicht zur Korrektur der Tarifierung und der angewendeten Zollansätze führen (BVGE 2015/24 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.3.2; A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.2 m.w.H.). Nach der Rechtsprechung steht die Bemessung der Abgaben insbesondere dann in Frage, wenn es um die Einreihung der Waren unter die Tarifpositionen geht (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-657/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 4.1.3 m.w.H.). Wer ein Gesuch um Zollnachlass stellt, hat nachzuweisen, dass die Gründe, das heisst die aussergewöhnlichen Verhältnisse,

ausserhalb der Bemessung der Abgaben liegen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.2 m.w.H.).

2.6.5.3 Der Bezug der Abgabe muss drittens eine «besondere Härte» darstellen. Dieses Kriterium betrifft die persönliche Lage der zahlungspflichtigen Person (BVGE 2015/24 E. 3.3.2 m.w.H.). Darunter ist das Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der abgabepflichtigen Person zu verstehen (Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.3 m.w.H.). Die Härte muss sich dabei aus der Erhebung des Zolls selbst ergeben (statt vieler: Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.1.3.3). Der Zoll-erlass hat nicht die Aufgabe, finanzielle Schwierigkeiten zu lösen, welche die Geschäftstätigkeit mit sich bringen kann, und insoweit das unternehmerische Risiko zu decken (statt vieler zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 6.2.3.3 m.w.H.).

2.7 Wird die Zollschuld nicht fristgerecht bezahlt, so ist ab ihrer Fälligkeit ein Verzugszins geschuldet (Art. 74 Abs. 1 ZG). Verzugszinsen haben ihren Ursprung in der verspäteten Zahlung einer Forderung und dienen dazu, den der Steuer- oder Zollverwaltung auf dieser Forderung entstandenen Zinsverlust auszugleichen. Verzugszinsen treten zur Forderung hinzu und teilen ihr Schicksal (vgl. BVGE 2015/50 E. 2.9 m.w.H.). Der Erlass von Verzugszinsen richtet sich ebenfalls nach den Voraussetzungen von Art. 86 ZG. Wird also die Zollschuld erlassen, so sind grundsätzlich auch die – zur Zollschuld akzessorischen – Verzugszinsen vom Erlass erfasst (ausser der Erlass würde nur teilweise gewährt; Urteil des BVGer A-3942/2014 vom 7. Juli 2015 E. 4.7; BEUSCH, Zollkommentar, Art. 74 N 9; betreffend die Einfuhrsteuer siehe SCHLÜCKEBIER, MWSTG-Kommentar, Art. 64 N 3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1780/2019 vom 6. Februar 2020 E. 3.3).

3.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Voraussetzungen für den Erlass der Zollabgaben in der angefochtenen Verfügung zu Recht als nicht erfüllt erachtet hat. Dabei wird zunächst geprüft, welcher Erlassgrund vorliegend in Frage kommt (E. 3.1 nachfolgend), bevor die einzelnen Voraussetzungen des betreffenden Erlassstatbestandes im Detail geprüft werden (E. 3.2 ff.).

3.1

3.1.1 Da sich Art. 86 Abs. 2 ZG ausdrücklich auf Nachforderungen nach Art. 12 VStrR bezieht, ist gemäss der jüngsten Rechtsprechung daraus zu schliessen, dass Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG – seit Inkrafttreten von Abs. 2 – nach dem Vorbild von Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG nur noch für Forderungen nach Art. 85 ZG gilt (Urteile des BVGer A-1074/2022 vom 14. Dezember 2022 E. 3.6.2 und A-6134/2019 vom 28. September 2022 E. 6.2.4.1). Diese Rechtsprechung ist zu präzisieren. Nach der Einführung des Art. 86 Abs. 2 ZG, welcher sich im Wortlaut ausdrücklich auf Nachforderungen nach Art. 12 VStrR bezieht, verbleibt kein Raum, diese Sachverhalte (zusätzlich) unter Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG zu subsumieren. Dies ergibt sich einerseits aus der Gesetzessystematik, welche in Absatz 1 von Art. 86 ZG von Zollabgaben spricht, wohingegen sich Absatz 2 auf Leistungen nach Art. 12 VStrR bezieht. Andererseits folgt dies auch aus der Konzeption des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG als Auffangtatbestand, welcher erst zur Anwendung gelangt, wenn die Übrigen Erlassgründe nicht einschlägig sind (vgl. dazu auch E. 2.6.5 vorstehend). Daraus folgt, dass Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG nicht auf Fälle einer Nachforderung im Sinne von Art. 12 VStrR anwendbar ist (so im Ergebnis auch Urteil des BVGer A-1131/2017 vom 11. Januar 2018, in welchem ein Erlass, welcher eine Nachforderung nach Art. 12 VStrR betraf, nur auf Grundlage von Art. 86 Abs. 2 ZG geprüft wurde). In diesem Sinne ist denn auch die bisherige Rechtsprechung zu Art. 86 Abs. 2 ZG zu verstehen. Von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG werden aufgrund der Konzeption als subsidiärer Auffangtatbestand alle Zollabgaben erfasst, welche nicht auf einer Forderung gestützt auf Art. 12 VStrR beruhen und welche nicht von einem anderen Erlassbestand nach Art. 86 Abs. 1 Bst. a bis c ZG erfasst sind.

3.1.2 Somit kann man die Anwendbarkeit der Erlassgründe nach Art. 86 ZG wie folgt zusammenfassen: In Fällen, in welchen Waren ganz oder teilweise vernichtet oder auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt wurden, kommt Art. 86 Abs. 1 Bst a und b ZG als Erlassgrund in Betracht (vgl. E. 2.6.2 vorstehend); in Fällen von Art. 85 ZG kommt ein Erlass nach Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG in Frage (E. 2.6.3 vorstehend); in Fällen von Art. 12 VStrR ist ein Erlass nach Art. 86 Abs. 2 ZG zu beurteilen (E. 2.6.4 vorstehend) und in allen übrigen Fällen – im Sinne einer subsidiären Härtefallklausel – kommt Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG zur Anwendung.

3.1.3 Im vorliegenden Fall liegt der Forderung, für welche der Erlass beantragt wird, für die Zeitperiode III eine Neuanmeldung für eine nachträgliche Zweckänderung im Sinne von Art. 14 Abs. 4 ZG zugrunde. Betreffend die Perioden IV und V liegt die Forderung in den Zollabgaben der aktiven

Veredelung begründet. Erlassgründe gemäss Art. 86 Abs. 1 Bst. a und b ZG liegen somit unbestrittenermassen nicht vor. Die Waren wurden weder ganz oder teilweise vernichtet noch auf amtliche Verfügung hin wieder ausgeführt (vgl. oben E. 2.6.2). Es liegt unbestrittenermassen auch keine Nachforderung aufgrund eines Irrtums des BAZG bei der Festsetzung der Zollabgaben i.S.v. Art. 85 ZG vor. Der Erlassgrund von Art. 86 Abs. 1 Bst. c ZG ist daher ebenfalls nicht anwendbar (vgl. oben E. 2.6.3). Letztlich betreffen die Zollforderungen aus den Zeitperioden III bis V auch keine Leistung nach Art. 12 VStrR, sodass auch der Erlassgrund nach Art. 86 Abs. 2 ZG vorliegend nicht zur Anwendung gelangt (vgl. E. 2.6.4 vorstehend). Die zu prüfende Rechtsgrundlage für einen Erlass stellt vorliegend somit die Härtefallklausel des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG dar. Davon gehen im Übrigen auch beide Parteien aus, welche die Voraussetzungen dieser Vorschrift zum Gegenstand der Rechtsschriften machten.

3.1.4 Daraus folgt, dass im Nachfolgenden zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für einen Erlass gestützt auf Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG vorliegend erfüllt sind. Wie einleitend ausgeführt (E. 2.6.5) bedingt die Härtefallklausel das kumulative Vorliegen dreier Voraussetzungen: das Vorliegen aussergewöhnlicher Umstände (dazu E. 3.2 hiernach), dass diese Umstände nicht die Bemessung der Abgabe betreffen (E. 3.3 nachfolgend) und eine besondere Härte vorliegt (E. 3.4 nachfolgend).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin macht mehrere aussergewöhnliche Gründe geltend und trägt vor, aufgrund der Tatsache, dass erst mit dem Urteil des Bundesgerichts die Klärung einer zuvor vollständig offenen Frage betreffend die Auslegung einer zollrechtlichen Bestimmung erfolgt sei, liege ein aussergewöhnlicher Umstand mit Bezug zum Zollverfahren vor. Aussergewöhnlich sei sodann der Umstand, dass es mit Bezug auf den Zeitraum III vorliegend nicht um einen Fall gehe, bei welchem das mit Verwendungsverpflichtung importierte (...) (Ware) anderweitig verwendet, respektive zweckwidrig verarbeitet worden sei. Zusätzlich ergebe sich diese Voraussetzung auch daraus, dass ihr Produkte – so die Beschwerdeführerin – in der Schweiz dringend benötigt würden, zumal (...) als systemrelevantes Unternehmen bezeichnet worden sei und die konsequente Anwendung der Vorschriften dazu führe, dass sich eine Vernichtung der (...) (Nebenprodukte) als wirtschaftlicher erweise als deren Verkauf. Gleichzeitig sei ihr (der Beschwerdeführerin) keine Pflichtverletzung vorzuwerfen. So seien keine Fristen versäumt worden und die Forderung beruhe auch nicht auf einer Nachforderung nach Art. 12 VStrR.

3.2.2 Die Vorinstanz führte dazu in der angefochtenen Verfügung aus, die angeführten Gründe Alleinstellungsmerkmal, Systemrelevanz und finanzielle Situation vermöchten nicht als aussergewöhnlich zu genügen. Es habe im Verantwortungsbereich der Beschwerdeführerin gelegen, sich vor der Einfuhr (...) (der Ware) zu vergewissern, dass die Verwendung dem in der Zollbegünstigung vorgegebenen Verwendungszweck entspreche. Ein entsprechendes Versäumnis sei dem unternehmerischen Risiko zuzurechnen, weshalb ein aussergewöhnlicher Grund zu verneinen sei. Im Rahmen der Vernehmlassung ergänzt die Vorinstanz diese Begründung und argumentiert, die Beschwerdeführerin leite besondere Umstände letztlich aus der Höhe der zu leistenden Abgabe ab. Von der Abgabenhöhe selber könne aber nicht auf das Vorliegen aussergewöhnlicher Umstände geschlossen werden. Auch die Tatsache, dass die Frage betreffend die Einhaltung der Verwendungsverpflichtung erst vor Bundesgericht entschieden worden sei, stelle keinen besonderen Umstand dar. Das Zollverfahren sei stets korrekt und ordnungsgemäss durchgeführt worden, weshalb kein aussergewöhnlicher Umstand vorliegen könne.

3.2.3 Wie bereits einleitend erläutert, soll der aussergewöhnliche Grund einen Bezug zum Zollverfahren aufweisen, wobei in Ausnahmefällen auch die finanzielle Situation der Gesellschaft oder eine aktuelle konjunkturelle Lage einen aussergewöhnlichen Grund darstellen kann. Sodann darf keine Pflichtverletzung der gesuchstellenden Person vorliegen oder das Fehlverhalten muss zumindest aufgrund der Komplexität der fraglichen Verfahrensbestimmungen nachvollziehbar sein (vgl. E. 2.6.5.1). Im vorliegenden Fall ist dabei zwischen der Zeitperiode III, in welcher die Einfuhr unter der Verwendungsverpflichtung erfolgte (E. 3.2.3.1 ff. nachfolgend), und den Perioden IV und V, in welchen das Verfahren zur aktiven Veredelung zur Anwendung kam (E. 3.2.4 nachfolgend), zu unterscheiden.

3.2.3.1 Für die Zeitperiode III (Oktober 2018 bis Mai 2022) erfolgte die Einfuhr (...) (der Ware) unter Inanspruchnahme der Verwendungsverpflichtung zollfrei (ZTN [...]). Die Beschwerdeführerin meldete mit E-Mail vom 30. Juni 2022 die im Rahmen des Verwendungsverfahrens entstandenen Nebenprodukte gestützt auf Art. 14 Abs. 4 ZG nach und zahlte für diese die Einfuhrsteuer für (...) (die Ware) (je nach Art der Verwendung unter der ZTN [...] bzw. ZTN [...]). Diese Neumeldung wurde nötig, nachdem das Bundesgericht (...) in einem die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren entschieden hatte, dass nicht schon die Be- bzw. Verarbeitung eingeführter Waren als Verwendung qualifiziert werden könne, weshalb es darauf ankäme, ob (...) (die) bearbeitete bzw. verarbeitete (...) (Ware) nach

dem Produktionsprozess noch gemäss der Verwendungsverpflichtung verwendet werden kann. Das Bundesgericht hatte in diesem Fall zum ersten Mal zu entscheiden, ob Nebenprodukte, die im Rahmen eines Produktionsprozesses zwingend anfallen, auch der Verwendungsverpflichtung unterliegen. Hingegen stand nie zur Diskussion, ob (...) (die) unter der Verwendungsverpflichtung eingeführte (...) (Ware) als solche(...) zweckentfremdet gebraucht wurde. Anders ausgedrückt: (...) (die) gesamte (...) (Ware) wurde dem Produktionsprozess für die Gewinnung der (...) (Produkte), also der Verwendungsverpflichtung entsprechend «zu technischen Zwecken», zugeführt. Dieser Fall wich damit in einem entscheidenden Punkt von den bisher durch die Rechtsprechung behandelten Sachverhalten ab, in welchen zumeist zu prüfen war, ob die eingeführten Waren überhaupt im Sinne der Verwendungsverpflichtung eingesetzt wurden. Aufgrund der bis dahin fehlenden Kasuistik zu der Auslegung der relevanten Rechtsbegriffe, erscheint es fraglich, ob die Beschwerdeführerin diese Frage vor der Einfuhr der Waren mit der Vorinstanz hätte klären können, zumal es nicht um eine Frage der zolltarifarisches Einreihung ging (vgl. dazu auch E. 3.3.3 nachfolgend) und mithin kein Fall von Art. 20 Abs. 1 ZG vorlag und es somit auch keine Möglichkeit gegeben hätte, eine (bestrittene) Auskunft der Vorinstanz gerichtlich überprüfen zu lassen (vgl. auch Urteil des BVGer A-4565/2021 vom 26. Februar 2024 E. 7). Vor diesem Hintergrund geht der pauschale Verweis der Vorinstanz auf ein Versäumnis der Beschwerdeführerin betreffend die Abklärung der anwendbaren Vorschriften zu kurz. Selbst wenn man aufgrund der nicht vorgenommenen Abklärungen betreffend die Anwendbarkeit der Verwendungsverpflichtung auf Nebenprodukte von einem Fehlverhalten ausgehen würde, erschiene ein solches angesichts der beschriebenen, rechtlich komplexen Fragestellung zumindest als nachvollziehbar (vgl. oben E. 2.6.5.1 letzter Satz). In diesem Zusammenhang betont die Beschwerdeführerin daher zu Recht, dass sie (...) (die) gesamte (...) (Ware) dem Produktionsprozess zur Gewinnung (...) (des Produkts) «zu technischen Zwecken» zuführte. Die Nebenprodukte fallen aufgrund des Produktionsprozesses zwingend an, sodass es nicht ohne Weiteres klar ist, dass eine neue Zollanmeldung für diese vorzunehmen ist. Es handelt sich mithin jedenfalls nicht um einen «klassischen» Fall eines Verstosses gegen die Verwendungsverpflichtung.

3.2.3.2 Dass mit einer solchen Nachmeldung letztlich ein unbilliges Ergebnis resultiert, welches für die Beschwerdeführerin einen Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Produzenten bedeutet, anerkennt die Vorinstanz indirekt durch die Empfehlung zur Einführung einer Zollerleichterung für die Einfuhr (...) (dieser Waren) zur industriellen Herstellung (...)

(dieser Nebenprodukte). Die Vorinstanz geht nämlich davon aus, dass die wirtschaftliche Notwendigkeit als Voraussetzung zur Schaffung dieser Zollerleichterung gegeben ist (Beschwerdebeilage 14, nachfolgend: BB). Dieser von der Beschwerdeführerin beantragte und von der Vorinstanz den betroffenen Stellen unterbreitete Anstoss zur Schaffung einer entsprechenden Zollerleichterung weist einen engen Bezug zur vorliegenden Zollforderung auf und deutet stark auf das Vorliegen eines aussergewöhnlichen Umstandes hin.

3.2.3.3 Weiter ist zu berücksichtigen, dass es dem Willen des Gesetzgebers nicht widerspricht, in Zusammenhang mit Einfuhren unter Verwendungsverpflichtung einen aussergewöhnlichen Umstand anzunehmen. Zur ursprünglichen, fast wortgleichen Härtefallklausel des Art. 127 Abs. 4 aZG wurde in der Literatur so etwa ausgeführt, «der Gesetzgeber [hat] wohl in erster Linie an Fälle gedacht [...], wo Waren, die unter einer Bedingung zollfrei oder zu einem ermässigten Zollansatz abgefertigt worden sind, zu einem der Zollfreiheit oder Zollerlässigung nicht entsprechenden Zweck verwendet werden» (HANS BEAT NOSER, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG - wozu, wie, wann?, in: Zollrundschau 3/90, S. 48; siehe auch BGE 95 IV 107). In diesem Kontext ist einerseits zu würdigen, dass dieser Anwendungsfall in der Praxis wohl auf kleinere, betragsmässig geringe Zweckentfremdungen Anwendung fand. Andererseits, dass die Rechtsprechung zum Zollerlass zwischenzeitlich deutlich strenger geworden ist und das Fehlverhalten, welches bei einer zweckwidrigen Verwendung vorliegt, einem Zollerlass nach heutiger Praxis wohl entgegenstehen würde. Dennoch zeigt dieses Beispiel auf, dass es gerade in Zusammenhang mit der Verwendungsverpflichtung offenbar der Intention des Gesetzgebers entsprach, gewisse Erlassmöglichkeiten zu gewähren. Dies gilt vorliegend entsprechend, geht es doch nicht um eine zweckwidrige Verwendung im eigentlichen Sinne, sodass im Falle der Beschwerdeführerin für die Periode III auch gerade keine Anwendung von Art. 12 VStrR gegeben ist.

3.2.3.4 Auch die Einführung von Art. 86 Abs. 2 ZG zeigt, dass der Gesetzgeber dem Zollerlass einen grösseren Anwendungsbereich geben wollte. Dieser zusätzliche Erlassbestand wurde mit der Teilrevision per 1. August 2016 (AS 2016 2429) eingeführt, «da nachträgliche Forderungen der Zollverwaltung ohne Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse die Zollschuldnerin oder den Zollschuldner unverhältnismässig belasten können» (Botschaft vom 6. März 2015 zur Änderung des Zollgesetzes, BBl 2015 2883, 2888; vgl. auch E. 1.5.2 vorstehend).

3.2.3.5 Letztlich sprechen auch die zeitlichen Verhältnisse für das Vorliegen aussergewöhnlicher Umstände. Das Bundesgerichtsurteil, welches die Streitfrage der Anwendbarkeit der Verwendungsverpflichtung auf die Nebenprodukte klärte (...), erging (...) (im Jahr) 2021 und somit nachdem ein Grossteil der vorliegenden Zeitperiode III (Oktober 2018 bis Mai 2022) bereits abgelaufen war. Zu diesem Zeitpunkt waren die betroffenen Nebenprodukte aber bereits verkauft bzw. weiterverwendet worden. Die Beschwerdeführerin hätte diese Nebenprodukte somit gar nicht mehr vernichten können, um den Zollabgaben zu entgehen. Ihr blieb folglich nichts anderes übrig, als diese Nebenprodukte nachzumelden, was bei ihr rückwirkend zu einer enormen Nachbelastung führte.

3.2.3.6 Als Argument gegen das Vorliegen eines aussergewöhnlichen Umstandes zitiert die Vorinstanz das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1699/2006 vom 13. September 2007 und leitet aus dessen E. 3.1 ab, dass bei ordnungsgemässer Anwendung der zollrechtlichen Bestimmungen das Vorliegen aussergewöhnlichen Umstände ausgeschlossen sei. Dies geht aus dem Entscheid jedoch nicht hervor. In jenem Verfahren versuchte die dortige Beschwerdeführerin einen aussergewöhnlichen Umstand aus den strengen Import- und Kontingentierungsregeln (deren Verfassungsmässigkeit bestritten war) abzuleiten. Sie machte damit im Wesentlichen geltend, die anwendbaren Vorschriften hätten zu hohe Abgabenlasten zur Folge. Damit unterscheidet sich dieser Fall aber in einem wesentlichen Punkt vom hier zu beurteilenden Sachverhalt, in welchem es eben nicht darum geht, dass strenge Zollvorschriften kritisiert werden, sondern die Auslegung einer Norm und deren Folgen im Einzelfall zu prüfen war. Aus dem zitierten Urteil kann somit nichts für das vorliegende Verfahren abgeleitet werden.

3.2.3.7 Damit liegt im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vorstehend aufgeführten Argumente in Bezug auf die Zeitperiode III ein aussergewöhnlicher Umstand vor. Dieser hängt auch unmittelbar mit dem Zollverfahren zusammen, ging es im Rechtsstreit betreffend die Zollforderung doch gerade um die Frage, wie Nebenprodukte zu verzollen sind, die im Rahmen des Produktionsprozesses einer Ware anfallen, deren Einfuhr unter Verwendungsverpflichtung erfolgte. Auch die damit in Zusammenhang stehende vorgeschlagene Einführung einer Zollerleichterung betrifft die Verzollung (...) (der Ware) mit Verwendungsverpflichtung zur industriellen Herstellung von (...) (Nebenprodukten) und entstand gerade aufgrund des Verfahrens, welches der vorliegenden Zollforderung zugrunde liegt. Damit besteht ein Zusammenhang zwischen dem

aussergewöhnlichem Umstand und dem Zollverfahren. Die erste Voraussetzung für einen Zollerlass nach Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG ist für die Zeitperiode III somit erfüllt.

3.2.4

3.2.4.1 Für die Zeitperiode IV und V stellt sich die Situation anders dar. Diesbezüglich geht es nicht um die Auslegung der Vorschriften zur Verwendungsverpflichtung, da die Einfuhren nicht mehr unter Inanspruchnahme der Verwendungsverpflichtung, sondern jeweils unter Anwendung des Regimes der aktiven Veredelung erfolgten. Somit ist zu fragen, ob für diese Zeitperioden ein anderer aussergewöhnlicher Umstand gegeben ist.

3.2.4.2 In Betracht kommt zunächst die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit der aktuellen konjunkturellen Lage. Die Beschwerdeführerin führte die Folgen der Covid-19-Pandemie, die gestiegenen Energie- und Rohstoffpreise und die Situation an den Devisenmärkten als besondere konjunkturelle Umstände an, welche ihre finanzielle Situation verschärft hätten. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass der Bund im Rahmen der Covid-19-Pandemie spezielle Programme eingerichtet hat, um den betroffenen Unternehmen zu helfen, wovon gerade auch die Beschwerdeführerin in Form eines Covid-19-Kredits profitierte (BB 16). Zwar mag die Beschwerdeführerin als systemrelevantes Unternehmen (...) eingestuft worden sein, daraus lässt sich aber noch nicht ableiten, dass finanzielle Schwierigkeiten in einer angespannten Wirtschaftslage einen besonderen Umstand im Sinne des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG darstellen. Insbesondere sehen sich aktuell viele Unternehmen mit dieser Situation konfrontiert. Die Beschwerdeführerin ist nicht mehr als andere (...) davon betroffen. Einzig die angefallene Zollschuld stellt ein besonderes Merkmal dar. Die Belastung durch diese ist jedoch eine Frage der subjektiven Härte und nicht des aussergewöhnlichen Umstandes, ansonsten zwei Voraussetzungen mit dem gleichen Grund bejaht werden würden, womit die Voraussetzung des aussergewöhnlichen Grundes in diesen Fällen obsolet wäre. Dem aussergewöhnlichen Umstand der finanziellen Situation bzw. konjunkturellen Lage kommt darüber hinaus ein Ausnahmecharakter zu, da er keinen Zusammenhang mit dem Zollverfahren aufweist. Daher sind diesbezüglich besonders strenge Massstäbe anzuwenden (vgl. E. 2.6.5.1 vorstehend). Insgesamt genügen vorliegend die vorgetragene(n) finanziellen und konjunkturellen Argumente nicht, um einen besonderen Umstand im Sinne des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG zu begründen.

3.2.4.3 Als weiterer aussergewöhnlicher Grund kommt das von der Beschwerdeführerin aufgeführte Alleinstellungsmerkmal in Betracht. Die Beschwerdeführerin ist das einzige Unternehmen in der Schweiz, welches aus (...) (der Ware das Produkt unter Anfall der Nebenprodukte) herstellt. Damit in Zusammenhang steht die zuvor bereits angesprochene Systemrelevanz als Lebensmittelproduzentin und das von der Beschwerdeführerin vorgetragene öffentliche Interesse am Fortbestehen der (...) bestehenden Traditionsunternehmung. Dies sind jedoch im Kern politisch motivierte Gründe, die keinen direkten Zusammenhang zum Zollverfahren aufweisen. Mit der Unterstützung der Vorinstanz zur Schaffung einer Zollerleichterung für dieses Tätigkeitsfeld werden diese Argumente gewürdigt und können im Rahmen des politischen Prozesses behandelt werden. Es ist nicht die Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts die politische Auseinandersetzung zum Thema der Notwendigkeit einer solchen Zollerleichterung vorweg zu nehmen. Letztlich weisen diese Gründe, wie ausgeführt, keinen Bezug zum Zollverfahren auf, weshalb sie vorliegend keinen besonderen Umstand im Sinne des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG darstellen.

3.2.4.4 In diesem Zusammenhang ist auch die zeitliche Komponente zu würdigen. Im Unterschied zur Periode III, in welcher die Beschwerdeführerin einer rückwirkenden Belastung ausgesetzt war, auf die sie keine Einflussmöglichkeit hatte (vgl. E. 3.2.3.5 vorstehend), liegt für die Perioden IV und V eine bewusste Entscheidung der Beschwerdeführerin unter Kenntnis der Rechtslage vor. Sie entschied sich dazu, die Einfuhren unter dem Regime der aktiven Veredelung durchzuführen, obwohl ihr dabei klar war, dass ein Verkauf der Produkte in der Schweiz dabei nicht wirtschaftlich wäre. Zwar blieben der Beschwerdeführerin mit der zu diesem Zeitpunkt geltenden Tarifstruktur kaum Alternativen, dennoch wäre es ihr auch freigestanden (bis zur Einführung der beantragten Zollerleichterung), die Nebenprodukte zu vernichten oder gänzlich zu exportieren, um damit einer Zollbelastung zu entgehen.

3.2.5 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass für die Zeitperioden IV und V kein aussergewöhnlicher Grund im Sinne des Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG gegeben ist.

3.2.6 Da die Voraussetzungen eines Zollerlasses für die Periode IV und V nicht gegeben sind, werden in der Folge die übrigen Voraussetzungen nach Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG nur noch für die Zeitperiode III geprüft.

3.3 Die als Erlassgrund angerufenen aussergewöhnlichen Verhältnisse dürfen zweitens nicht die Bemessung der Abgaben betreffen; ein Zollerlass darf nicht zur Korrektur der Tarifierung und der angewendeten Zollansätze führen.

3.3.1 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, die Frage, ob die Veranlagungen korrekt waren oder nicht, sei nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und sie habe in ihrem Erlassgesuch auch in keiner Weise die Veranlagungen oder die diesen zugrundeliegenden Zolltarifnummern kritisiert. Aus diesem Grund betreffe der aussergewöhnliche Umstand nicht die Bemessung der Abgabe. Die Tatsache, dass mit dem Erlass ein unbilliges Ergebnis der Zollveranlagung korrigiert werden soll, stelle keine Korrektur des Zollansatzes dar.

3.3.2 Die Vorinstanz argumentiert, die Beschwerdeführerin habe durch das Erlassgesuch faktisch eine Reduktion des Zollansatzes beantragt. Die Beschwerdeführerin habe bei der Berechnung des von ihr beantragten Teilerlasses einen Vergleich zwischen der Zollbelastung von im Ausland hergestellten Endprodukten und den im Zollgebiet aus (...) (der Ware) hergestellten Endprodukten angestellt. Damit beruhe das Erlassgesuch auf Aspekten, die die Bemessungsgrundlagen betreffen.

3.3.3

3.3.3.1 Nach der Rechtsprechung steht die Bemessung der Abgaben insbesondere dann in Frage, wenn es um die Einreihung der Waren unter die Tarifpositionen geht. Wer ein Gesuch um Zollerlass stellt, hat nachzuweisen, dass die Gründe, das heisst die aussergewöhnlichen Verhältnisse, ausserhalb der Bemessung der Abgaben liegen (BVGE 2015/24 E. 3.3.2 m.w.H.; vgl. auch E. 2.6.5.2 vorstehend). Diese Ausführungen gründen auf einer historischen und systematischen Argumentation, wonach der Begriff der «Bemessung der Abgabe» im alten Zollgesetz als Untertitel für die Art. 21 ff. aZG verwendet wurde, welche die Grundsätze der Bemessung der Abgaben festlegten (Art. 21 aZG «Zolltarif», Art. 22 aZG «Klassifikation», Art. 23 aZG «Bemessungsgrundlagen» und Art. 24 aZG «Zollberechnung»). Art. 127 Abs. 1 Ziff. 4 aZG, welcher die Härtefallklausel für den Zollerlass nach altem Recht regelte, nahm Bezug auf diesen Untertitel und damit auf die Artikel 21 bis 24 aZG (HANS BEAT NOSER, a.a.O., S. 48). Im neuen Zollgesetz finden sich die Vorschriften zur Abgabebemessung in Art. 19 Abs. 1 ZG. Auch dort ist die Rede von «Art, Menge und Beschaffenheit der Ware» (wie zuvor in Art. 23 aZG) und «Zollansätzen und Bemessungsgrundlagen» (Art. 21 Abs. 2 aZG nachgebildet). Der Begriff

«Bemessung der Abgabe» kann folglich mit den in Art. 19 Abs. 1 ZG genannten Faktoren konkretisiert werden.

3.3.3.2 Vorliegend betreffen die aussergewöhnlichen Umstände die Tatsache, dass die Vorschriften zur Verwendungsverpflichtung betreffend die Nebenprodukte erstmals ausgelegt werden mussten und ein Rechtsstreit bis vor Bundesgericht erfolgte sowie die Tatsache, dass auch die Vorinstanz die Schaffung einer Zollerleichterung für den Produktionsprozess der Beschwerdeführerin empfiehlt. Damit ging es aber nicht um die Art, Menge oder Beschaffenheit der Ware, und die Umstände betreffen auch nicht die Zollansätze oder -tarife. Dass eine Frage der Einhaltung der Verwendungsverpflichtung nicht die Bemessung der Abgabe betrifft, ergibt sich auch aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2020 vom 2. November 2021, in welchem das Bundesgericht in E. 1 erwog, die Frage, ob die Verwendungsverpflichtung eingehalten sei, betreffe nicht die «technische» Frage der Tarifierung. Dass durch einen Erlass letztlich die Folgen der korrekten Anwendung der Zollgesetzgebung abgeändert werden, ist diesem Institut inhärent. Eine Bestreitung der angewendeten Zollansätze und -tarife kann denn auch nur im die Veranlagung betreffenden Rechtsmittelverfahren erfolgen. Eine Anpassung der Zollschuld wäre somit zwar Rechtsfolge des Erlasses (sofern alle Voraussetzungen erfüllt sind), jedoch nicht Gegenstand des Verfahrens. Die Voraussetzung ist mithin vorliegend erfüllt. Es ging bei der Forderung, welche dem Erlassgesuch zugrunde liegt, immer um die Frage, ob oder in wieweit die Verwendungsverpflichtung eingehalten ist. Die Frage, welche Bemessungsgrundlagen für die importierte Ware oder die Nebenprodukte zur Anwendung gelangen (Zollansätze, Tarifeinreihung, Art, Menge, Beschaffenheit der Ware), war hingegen nie Verfahrensgegenstand.

3.3.4 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die aussergewöhnlichen Umstände nicht die Bemessung der Abgabe betreffen und die zweite Voraussetzung für einen Erlass somit ebenfalls erfüllt ist.

3.4 Letztlich muss auch noch eine besondere Härte vorliegen.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, sie befinde sich seit einigen Jahren in sehr schwierigen finanziellen Verhältnissen. Insbesondere die Liquiditätssituation sei derzeit sehr angespannt, was zu verspäteter Rechnungsbezahlung und zahlreichen Betreibungen geführt habe. Der provisorische Jahresabschluss für das Jahr 2023 bestätige dies. 2023 sei ein weiterer Jahresverlust (...) hinzugekommen, sodass das Eigenkapital (...)

gesunken sei, was fast der Summe der Zollforderungen entspreche. Ihre finanzielle Notlage sei zu einem erheblichen Grad auch auf die Zollabgaben zurückzuführen, welche sie nachträglich für Produkte bezahlen müsste, welche sie zu Marktpreisen mit einer geringen Marge verkauft habe und bei denen die nachträgliche Belastung zu einem grossen Verlust aus den betreffenden Geschäften führe.

3.4.2 Die Vorinstanz argumentiert, die zusätzlichen Belastungen aufgrund der Zollforderung seien letztlich Folge einer falschen Preiskalkulation. Dies sei jedoch dem unternehmerischen Risiko der Beschwerdeführerin zuzuordnen, weshalb keine besondere Härte vorliege.

3.4.3 Wie bereits ausgeführt, ist unter besonderer Härte zu verstehen, dass ein Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der abgabepflichtigen Person vorliegt (vgl. E. 2.6.5.3 vorstehend). Die Härte muss sich aus der Erhebung des Zolls selbst ergeben und soll nicht finanzielle Schwierigkeiten lösen, welche die Geschäftstätigkeit mit sich bringen kann und dem unternehmerischen Risiko zuzuordnen sind. Zur Darlegung ihrer finanziellen Situation reicht die Beschwerdeführerin folgende Unterlagen ein: die Jahresrechnung 2022 (BB 15 [mit Vermerk «Draft»]), den Covid-19-Kreditvertrag (BB 16), die Übersicht Erfolgsrechnung 2020 - 2023 (BB 17), die Übersicht Bilanz 2018 - 2022 (BB 18), den Betreibungsregisterauszug vom 28. November 2023 (BB 19), eine Übersicht über die Betreibungen (BB 20), die Pfändungsankündigung vom 10. November 2023 (BB 21) und die provisorische Jahresrechnung 2023 (BB 22). Aufgrund dieser Dokumente ist ausgewiesen, dass sich die Beschwerdeführerin in einer finanziellen Notlage befindet und die Durchsetzung der Zollforderung gravierende Folgen für die Beschwerdeführerin haben könnte. Die finanzielle Härte ergibt sich dabei aus einer Kombination verschiedener Faktoren, wie die Beschwerdeführerin nachvollziehbar darlegt. Insbesondere die Folgen der Covid-19-Pandemie mit Ressourcen- und Produktionsengpässen, die aktuelle konjunkturelle Lage mit erhöhten Rohstoff- und Energiekosten sowie Schwankungen an den Devisenmärkten beeinflussen die Situation der Beschwerdeführerin. Diese Faktoren sind allgemeingültig und betreffen viele andere Unternehmen in der Schweiz ebenso, weshalb sie allein nicht genügen, um eine subjektive Härte zu begründen. Hingegen hat die vorliegend zu beurteilende Zollforderung eine über diese allgemein geltende Situation hinausgehende Bedeutung. Bereits aufgrund der Höhe der Zollforderung, im Kontext der Geschäftszahlen der Beschwerdeführerin, kann auf die existenzielle Bedrohung für das Fortbestehen der Beschwerdeführerin geschlossen werden,

welche sich auch unmittelbar aus der Zollforderung ergibt. Die Höhe der gesamthaft geschuldeten Zoll- und Einfuhrabgaben (rund Fr. 1'228'000.- gesamthaft bzw. rund Fr. 795'000.- für die vorliegend zu beurteilenden Perioden III bis V) entspricht nicht zuletzt fast dem gesamten bei der Beschwerdeführerin noch vorhandenem Eigenkapital (...). In diesem Zusammenhang ist denn auch die von der Vorinstanz veranlasste Pfändungsankündigung für Zollforderungen (BB 21) bezeichnend. Auf der anderen Seite ist die Beschwerdeführerin bemüht, ihren Verpflichtungen nachzukommen und hat bereits rund Fr. 590'480.- an nachträglich geforderten Zollabgaben geleistet (vgl. Erlassantrag vom 9. März 2023 der Beschwerdeführerin, Rz. 64 [act. 6 der Vorinstanz]). Unter Berücksichtigung aller Umstände des vorliegenden Falls ist ein Missverhältnis zwischen der Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin und dem geschuldeten Betrag ausgewiesen. Eine besondere Härte, welche sich aus der Erhebung des Zolls ergibt, liegt somit vor.

3.5

3.5.1 Liegen die Voraussetzungen von Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG vor, so besteht Anspruch auf Erlass. Insofern besteht kein Ermessen (vgl. E. 2.6.1 vorstehend; siehe auch BOSSART MEIER/DA SILVA, a.a.O., S. 336).

3.5.2 Betreffend die Höhe des Erlassbetrages ist grundsätzlich auf das von der Beschwerdeführerin Beantragte abzustellen. In ihrem Antrag an die Vorinstanz vom 9. März 2023 begehrt sie einen Teilerlass und ist bereit, die Zollabgaben, die bei Direkteinfuhr der Nebenprodukte angefallen wären, selbst zu tragen. Gemäss nachvollziehbarer Berechnung der Beschwerdeführerin betragen diese Abgaben für die Zeitperiode III zusammen Fr. 15'956.60 (vgl. Erlassantrag vom 9. März 2023 der Beschwerdeführerin, Rz. 50 [act. 6 der Vorinstanz]). Dieser Betrag ist folglich von der Zollforderung für den Zeitraum III von Fr. 458'007.57 in Abzug zu bringen. Der Erlassbetrag beläuft sich damit auf Fr. 442'050.97.

3.6 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für einen Erlass gestützt auf Art. 86 Abs. 1 Bst. d ZG für die Zeitperiode III erfüllt sind. Für diesen Zeitraum ist der Beschwerdeführerin ein Teilerlass der Zollforderung in Höhe von Fr. 442'050.97 zu gewähren. Für die Zeitperioden IV und V fehlt es hingegen an einem aussergewöhnlichen Grund im Sinne der Bestimmung (oben E. 3.2.5), sodass für diese Zeiträume die Voraussetzungen nicht erfüllt sind und ein (Teil-)Erlass nicht gewährt werden kann.

4.

Die Beschwerdeführerin beantragt einen Erlass auch für die auf die Zollforderung entfallenden Verzugszinsen.

4.1 Ein Zollerlass für Verzugszinsen ist möglich (Art. 187 Abs. 2 ZV; BEUSCH, Zollkommentar, Art. 86 N 13). Der Erlass von Verzugszinsen richtet sich ebenfalls nach den Voraussetzungen von Art. 86 ZG. Wird also die Zollschuld erlassen, so sind grundsätzlich auch die – zur Zollschuld akzessorischen – Verzugszinsen vom Erlass erfasst (vgl. E. 2.7 vorstehend).

4.2 Für die Zeitperiode III erfolgte eine Nachmeldung im Sinne von Art. 14 Abs. 4 ZG, ein Verzugszins wurde nicht erhoben. Dies ergibt sich aus der Zoll- und Steuerforderung Nr. (...) vom 25. Juli 2022, in welcher die Nachentrichtung der Zolldifferenz für die Periode III festgesetzt wurde (act. 3.2 der Vorinstanz). Die dazugehörige Rechnung war zahlbar bis 23. August 2022 (act. 3.2 der Vorinstanz). Mit E-Mail vom 17. August 2022 gewährte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für die Nachentrichtung der Zollabgaben für die Zeitperiode III einen Zahlungsaufschub (Beilage 4 zum Erlassantrag vom 9. März 2023 der Beschwerdeführerin [act. 6 der Vorinstanz]). Folglich sind für die hier interessierende Zeitperiode keine Verzugszinsen angefallen, die akzessorisch zur Hauptforderung erlassen werden könnten.

4.3 Für die Perioden IV und V kommt ein Erlass für etwaige Verzugszinsen nicht in Betracht, da Verzugszinsen akzessorisch zur Hauptforderung erlassen werden und die Voraussetzungen für einen Erlass gestützt auf Art. 86 ZG in diesen Zeiträumen nicht erfüllt sind (vgl. E. 3.6 vorstehend).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der beschwerdeführenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b).

5.2 Angefochten vor Bundesverwaltungsgericht waren nur noch die Verweigerung des Erlasses betreffend die Zollabgaben für die Perioden III, IV und V sowie die Verzugszinsen diesbezüglich. Die festgesetzten Zollabgaben für diese Zeiträume machen einen Betrag von gesamthaft rund

Fr. 795'000.- aus (Fr. 458'007.57 für Zeitperiode III, Fr. 220'911.30 für Zeitperiode IV und Fr. 115'915.80 für Zeitperiode V; aufgerundet). Die Beschwerdeführerin beantragte indessen lediglich einen Teilerlass der Zoll- und Einfuhrabgaben und des Verzugszinses, sodass die von der Beschwerdeführerin akzeptierten Abgaben vom Streitwert in Abzug zu bringen sind. Die von der Beschwerdeführerin zugestandenen Beträge ergeben sich aus dem Erlassgesuch vom 9. März 2023 an die Vorinstanz (act. 6 der Vorinstanz; vgl. auch E. 3.5.2). Unter Berücksichtigung dessen verbleibt für das vorliegende Verfahren ein Streitwert von aufgerundet Fr. 770'000.- (Fr. 442'050.97 für Periode III plus Fr. 213'140.94 für Zeitperiode IV plus Fr. 113'975.46 für Zeitperiode V, aufgerundet; errechnet aus der Forderungshöhe abzüglich der von der Beschwerdeführerin akzeptierten Teilbeiträge gem. Rz. 50 des Erlassantrags der Beschwerdeführerin vom 9. März 2023 [act. 6 der Vorinstanz]). Die Beschwerdeführerin obsiegt mit einem Betrag von Fr. 442'050.97 und damit zu rund 60 %. Es rechtfertigt sich daher der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten im Umfang von 40 % aufzuerlegen. Diese sind gesamthaft auf Fr. 12'500.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist im Umfang von Fr. 5'000 (Fr. 12'500 x 40 %) zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden. Im Mehrbetrag von Fr. 7'500.- wird der Kostenvorschuss der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der entsprechende Anteil ist daher auf die Staatskasse zu nehmen.

5.3 Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung für die Vertretung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE). Es wurde keine Kostennote eingereicht. Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE) und vorliegend praxismässig auf Fr. 11'250.- festgesetzt.

6.

Entscheide betreffend Zollerlass sind aufgrund des Ausschlusses von Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) nicht vor dem Bundesgericht anfechtbar. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet endgültig (BEUSCH, Zollkommentar, a.a.O., Art. 86 N 44). Das Urteil wird mit seiner Eröffnung rechtskräftig.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägung 3.6 teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 12'500.- festgesetzt werden, werden der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 5'000.- auferlegt. Der in Höhe von Fr. 12'500.- einbezahlte Kostenvorschuss wird in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 7'500.- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung von Fr. 11'250.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz ([...]; Gerichtsurkunde)