

## JAAC 70.55

Auszug aus dem Entscheid ZRK 2003-165 der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 15. November 2005

---

***Force contraignante de la déclaration en douane. Libre appréciation des preuves. Documents établis postérieurement en tant que moyens de preuve.***

***Art. 24 al. 1, art. 31 al. 1, art. 32, art. 34 al. 2, art. 35 al. 2, art. 109 al. 2 LD. Art. 49 al. 2 OLD. Art. 16 s. ODTEI.***

***- Principe de l'auto-déclaration (consid. 2a.aa). Force contraignante de la déclaration en douane acceptée (consid. 2a.bb). Examen de la déclaration par le bureau de douane à l'aide d'un procédé électronique (art. 17 al. 3 ODTEI; consid. 2a.cc, 3a).***

***- Aucune obligation de la part des autorités douanières de procéder à un examen de la déclaration sur d'éventuelles irrégularités par rapport à la qualité effective de la marchandise (consid. 3a). Lorsqu'un recours contre le dédouanement est interjeté au sens de l'art. 109 al. 2 LD, l'assujetti aux droits de douanes a la possibilité de prouver postérieurement qu'il a importé une marchandise présentant une qualité qui divergeait des indications faites dans la déclaration. Sur ce point, l'assujetti porte l'entier fardeau de la preuve (consid. 3b, 3d.bb).***

***- Libre appréciation des preuves. Acceptation de documents établis postérieurement en tant que preuve (consid. 2c, 3c.aa-dd). De manière générale, si la qualification de preuve est à l'avance niée à certaines preuves, le principe de la libre appréciation des preuves est - sous réserve d'éventuelles règles de preuve prévues par la loi - violé (consid. 2c, 3c.bb).***

***- La pratique de la DGD qui consiste à considérer des documents établis après l'importation comme d'emblée inadmissibles et de ne les soumettre à aucune appréciation de preuve, est ainsi douteuse (consid.***

**3c.bb, dd). Toutefois, les preuves établies postérieurement à l'événement à prouver ont, en règle générale, une valeur fortement limitée (consid. 3c.dd, 3d.bb).**

**- Examen des moyens de preuve. En l'espèce, les documents produits ne fournissent pas (pleinement) la preuve de la qualité des marchandises telle qu'avancée par la recourante (consid. 3d).**

---

**Verbindlichkeit der Zolldeklaration. Freie Beweiswürdigung. Nachträglich erstellte Dokumente als Beweismittel.**

**Art. 24 Abs. 1, Art. 31 Abs. 1, Art. 32, Art. 34 Abs. 2, Art. 35 Abs. 2, Art. 109 Abs. 2 ZG. Art. 49 Abs. 2 ZV. Art. 16 f. ZEDV.**

**- Selbstdeklarationsprinzip (E. 2a.aa). Verbindlichkeit der angenommenen Zolldeklaration (E. 2a.bb). Überprüfung der Zolldeklaration durch das Zollamt, namentlich im elektronischen Deklarationsverfahren (Art. 17 Abs. 3 ZEDV ; E. 2a.cc, 3a).**

**- Keine Verpflichtung der Zollbehörden, die Deklaration auf Unstimmigkeiten mit der tatsächlichen Beschaffenheit zu überprüfen (E. 3a). Wird gegen eine Zollabfertigung Beschwerde nach Art. 109 Abs. 2 ZG erhoben, hat der Zollpflichtige die Möglichkeit, nachträglich nachzuweisen, dass die von ihm eingeführte Ware eine von den Angaben in der Deklaration abweichende Beschaffenheit aufgewiesen hat. Er trägt dafür die volle Beweispflicht (E. 3b, 3d.bb).**

**- Freie Beweiswürdigung. Zulassung nachträglich ausgestellter Dokumente zum Beweis (E. 2c, 3c.aa-dd). Wird bestimmten Beweismitteln im Voraus in allgemeiner Weise die Beweiseignung abgesprochen, ist - vorbehaltlich allfälliger gesetzlich normierter Beweisregeln - der Grundsatz der freien Beweiswürdigung verletzt (E. 2c, 3c.bb).**

**- Die Praxis der Oberzolldirektion, nach der Einfuhr ausgestellte Unterlagen als von vorneherein unzulässig anzusehen und sie keiner Beweiswürdigung zu unterziehen, ist damit zweifelhaft (E. 3c.bb, dd). Allerdings kommt den zeitlich nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellten Beweismitteln in der Regel stark eingeschränkter Beweiswert zu (E. 3c.dd, 3d.bb).**

**- Prüfung der Beweismittel. Vorliegend vermögen die eingereichten Dokumente den (vollen) Beweis der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beschaffenheit der Waren nicht zu erbringen (E. 3d).**

---

**Valore vincolante della dichiarazione doganale. Libero apprezzamento delle prove. Documenti creati a posteriori quali mezzi di prova.**

**Art. 24 cpv. 1, art. 31 cpv. 1, art. 32, art. 34 cpv. 2, art. 35 cpv. 2, art. 109 cpv. 2 LD. Art. 49 cpv. 2 OD. Art. 16 seg. OSTED.**

***- Principio dell'auto-dichiarazione (consid. 2a.aa). Valore vincolante della dichiarazione doganale accettata (consid. 2a.bb). Verifica della dichiarazione doganale da parte dell'ufficio doganale, in particolare nella procedura di dichiarazione elettronica (art. 17 cpv. 3 OSTED; consid. 2a.cc, 3a).***

***- Le autorità doganali non sono obbligate a verificare eventuali inesattezze della dichiarazione in relazione alle qualità effettive della merce (consid. 3a). Se contro uno sdoganamento è interposto un ricorso secondo l'art. 109 cpv. 2 LD, la persona che deve sdoganare ha la possibilità di dimostrare a posteriori che la merce importata aveva qualità differenti da quelle indicate nella dichiarazione. A tale persona incombe tutto l'onere della prova (consid. 3b, 3d.bb).***

***- Libero apprezzamento delle prove. Ammissione di documenti emessi a posteriori quali mezzi di prova (consid. 2c, 3c.aa-dd). Se a priori ed in modo generale è stata negato il valore probatorio a determinati mezzi di prova, il principio del libero apprezzamento delle prove - con riserva di eventuali regole sulle prove fissate dalla legge - è stato violato (consid. 2c, 3c.bb).***

***- La prassi della Direzione generale delle dogane di considerare a priori non ammissibili documenti emessi dopo l'importazione e di non tenerne conto nella valutazione delle prove è quindi da considerare dubbia (consid. 3c.bb, dd). Tuttavia, documenti emessi dopo l'evento da dimostrare hanno di regola un valore probatorio limitato (consid. 3c.dd, 3d.bb).***

***- Esame dei mezzi di prova. Nella fattispecie i documenti prodotti non provano (completamente) le qualità delle merci fatte valere dalla ricorrente (E. 3d).***

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. AG führte am 3., 5., 7. und 10. April 2003 für die A. AG, Eisbergsalat aus Ägypten ein und deklarierte die Sendungen im elektronischen Verfahren unter der Tarif-Nr. 0705.1121 mit der Bezeichnung «Frischer Eisbergsalat» bzw. «Frischer Eisbergsalat zum Tafelgenuss». Aufgrund dieser Deklarationen stellte das Zollamt die Zollquittungen aus. Gegen die Abfertigungen beschwerte sich die X. AG beim Zollamt mit Eingabe vom 14. April 2003, wobei sie geltend machte, beim eingeführten Eisbergsalat handle es sich um Eisbergsalat ohne Umblatt im Sinne von Tarif-Nr. 0705.1118 und sie die Zulassung der Sendungen unter dieser Nummer verlangte. Die Zollkreisdirektion wies die Beschwerde mit Entscheid vom 16. Juni 2003 infolge unzureichender Beweismittel ab.

B. Dagegen beschwerte sich die X. AG bei der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD). Mit Entscheid vom 20. Oktober 2003 wies die OZD die Beschwerde ab. Zur Begründung brachte die OZD im Wesentlichen vor, die angenommene Zolldeklaration sei für den Aussteller verbindlich. Eine Berichtigung setze voraus, dass der Zollpflichtige den Beweis für die von der Deklaration abweichende wirkliche Beschaffenheit der eingeführten

Ware leiste, wobei an den Beweis ein strenger Massstab anzulegen sei. Die eingereichten Unterlagen hätten diesen Beweis nicht erbracht. Überdies schieden Dokumente, die nach dem Datum der Einfuhr der strittigen Sendungen ausgestellt worden sind, grundsätzlich für die Beweisführung aus und die vorgelegten Unterlagen könnten nicht anerkannt werden.

**C.** Gegen diesen Entscheid der OZD führt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 4. November 2003 und Verbesserung vom 19. November 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK). Sie beantragt, der Entscheid der OZD sei aufzuheben und die vier Zollquittungen seien jeweils auf die Tarif-Nr. 0705.1118 abzuändern; eventuell sei das zuständige Zollamt anzuweisen, entsprechende Abänderungen vorzunehmen. In der Begründung bestreitet die Beschwerdeführerin die Ansicht der OZD, die zulässigen Beweisurkunden müssten aus der Zeit vor der Einfuhr stammen. Die gestellten Beweiserfordernisse hielten Gesetz und Bundesverfassung nicht stand und mit diesen würde die Beweisführung verunmöglicht; jeder Beweis, der zu richterlicher Überzeugung führen könne, sei grundsätzlich zulässig. Die eingereichten Beweisstücke belegten, dass Eisbergsalat ohne Umblatt eingeführt worden sei. Schon die Warenbezeichnung auf der Deklaration verweise eher auf die Tarif-Nr. 0705.1118 als auf Nr. 0705.1121; der offensichtliche Irrtum hätte bei der formellen Überprüfung bzw. der Plausibilitätsprüfung auffallen müssen. Es widerspreche ferner dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass das Zollamt den Deklaranten nicht auf diesen Fehler bei der Deklaration hingewiesen hat.

**D.** In der Vernehmlassung vom 15. Januar 2004 beantragt die OZD die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie wiederholt, dass die zum Zeitpunkt der Einfuhren vorliegenden Papiere nicht auf Eisbergsalat ohne Umblatt hingewiesen hätten. Weiter beziehe sich die durch den Zollcomputer vorgenommene Plausibilitätsprüfung der Deklaration lediglich auf deren Vollständigkeit sowie andere elektronisch überprüfbare Grössen. Die Warenbezeichnung könne nicht erfasst, geschweige denn in Relation zu der deklarierten Tarifnummer gebracht werden. Die deklarierte Warenbezeichnung und die Tarifnummer hätten mit den Begleitpapieren übereingestimmt, von einer «eklatanten Inkompatibilität» könne somit nicht die Rede sein. Weiter bekräftigt die OZD ihre Auffassung, dass die Beweisführung bei der Berichtigung einer Deklaration sich nur auf Unterlagen stützen könne, die im Zeitpunkt der Zollfestsetzung schon bestanden hätten. Nachträgliche Dokumente schieden für die Beweisführung grundsätzlich aus.

Aus den Erwägungen:

**1.** (...)

**2.a.** Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt der Zollpflicht (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [ZG, SR 631.0]). Gemäss Art. 1 Abs. 2 ZG umfasst die Zollpflicht die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht).

**aa.** Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 24 ZG). Dem Zollpflichtigen obliegt die Verantwortlichkeit für die rechtmässige und richtige Deklaration seiner grenzüberschreitenden Warenbewegungen. Er ist verpflichtet, den vorschriftsgemässen Abfertigungsantrag zu stellen. Damit

überbindet das Zollgesetz dem Zollmeldepflichtigen die volle Verantwortung für den eingereichten Abfertigungsantrag und stellt hohe Anforderungen an seine Sorgfaltspflicht; namentlich wird von ihm eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Februar 2001, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 334 E. 2c mit Hinweisen; Entscheid der ZRK vom 18. November 2003 i. S. B. AG [ZRK 2003-027], E. 3a, bestätigt im unveröffentlichten Urteil des Bundesgerichts vom 31. März 2004 [2A.1/2004], E. 2.1; Entscheid der ZRK vom 2. Oktober 1995, veröffentlicht in ASA 65 S. 410 ff. E. 3a und 3b/bb, mit Hinweisen).

**bb.** Als Grundlage der Zollberechnung dient die tarifmässige Deklaration des Zollpflichtigen, soweit sie nicht durch die amtliche Revision berichtigt wird (Art. 24 Abs. 1 ZG). Der Zollmeldepflichtige hat den Abfertigungsantrag zu stellen und die Zolldeklaration einzureichen (Art. 31 Abs. 1 ZG); das zuständige Zollamt überprüft die abgegebene Zolldeklaration lediglich auf ihre formelle Richtigkeit, Vollständigkeit und auf ihre Übereinstimmung mit den Begleitpapieren (Art. 34 Abs. 2 ZG). Die angenommene Zolldeklaration ist für den Aussteller verbindlich und bildet vorbehältlich der Revisionsergebnisse die Grundlage für die Festsetzung des Zolls und der weiteren Abgaben (Art. 35 Abs. 2 ZG; vgl. Entscheid der ZRK vom 18. November 2003 i.S. F. AG, a.a.O., E. 3a, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts vom 31. März 2004, a.a.O., E. 2.2; Entscheid der ZRK vom 28. Oktober 2003, veröffentlicht in [VPB 68.51](#) E. 3b). Sie darf nur ersetzt, ergänzt, berichtigt oder vernichtet werden, wenn vor Anordnung der Revision und vor Ausstellung der Zollaussweise darum nachgesucht wird. Ist der Zollaussweis ausgestellt, so kann das Zollamt dem Gesuch um Zollbegünstigung, Zollbefreiung oder Änderung der Abfertigungsart entsprechen, wenn die Sendung noch unter zoll-, post- oder bahnamtlicher Kontrolle steht (Art. 49 Abs. 2 ZV; Entscheid der ZRK vom 13. Februar 2002, veröffentlicht in [VPB 66.56](#) E. 2a; Entscheid der ZRK vom 28. Oktober 2003, a.a.O., E. 3b). Hingegen sieht Art. 109 Abs. 2 ZG vor, dass gegen die Zollabfertigung innerhalb von 60 Tagen seit der Abfertigung eine Beschwerde erhoben werden kann.

**cc.** Gestützt auf Art. 142 ZG hat der Bundesrat zur Erleichterung im Verzollungsverfahren die Verordnung vom 3. Februar 1999 über die Zollabfertigung mit elektronischer Datenübermittlung (ZEDV, SR 631.071) erlassen. Zugelassene Zollbeteiligte können danach die Deklaration im elektronischen Verfahren erfassen, wobei sie selbst eine erste Plausibilitätsprüfung vorzunehmen haben (Art. 16 Abs. 1 ZEDV). Der Zollcomputer führt gemäss Art. 17 Abs. 1 und 2 ZEDV eine erweiterte Plausibilitätsprüfung durch und weist Deklarationen zurück, sofern er Fehler feststellt. Deklarationen hingegen, die der Zollcomputer ohne Beanstandung übernimmt, gelten analog den physischen Zolldeklarationen als angenommen im Sinn von Art. 35 ZG. Sie sind für den Zollbeteiligten auch bei allfälligen Widersprüchen zu den Begleitpapieren verbindlich (Art. 17 Abs. 3 ZEDV). Nach Annahme der Deklaration führt der Zollcomputer eine Selektion durch und übermittelt dem Zollbeteiligten das Ergebnis. Lautet dieses «frei/mit Einfuhrliste», so gilt die Ware als freigegeben und der Zollbeteiligte hat eine Einfuhrliste mit den Begleitpapieren vorzulegen (Art. 18, 19 Abs. 2 ZEDV).

**b.** Die Ein- und Ausfuhrzölle werden nach Art. 21 ZG durch den Zolltarif (Anhang zum Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 [ZTG, SR 632.10]) festgesetzt; grundsätzlich wird der Zollbetrag nach Art, Menge und Beschaffenheit

der Ware im Zeitpunkt, in dem sie unter Zollkontrolle gestellt worden ist, festgesetzt (Art. 23 ZG). Nach Art. 1 ZTG müssen alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- oder ausgeführt werden, nach dem Generaltarif im Anhang verzollt werden.

Für die vorliegend in Frage stehenden Waren sind die Tarif-Nrn. 0705.1118 und 0705.1121 strittig. Die systematische Gliederung dieser Nummern im Tarif stellt sich wie folgt dar:

Salate (...) und Zichorien (...), frisch oder gekühlt: 0705

- Salate

-- Kopfsalat 0705.11

- Eisbergsalat ohne Umblatt

Vom 1. März bis 31. Dezember

- Innerhalb des Zollkontingents 0705.1118

- Andere 0705.1119

- Batavia und andere Eisbergsalate

Vom 1. März bis 31. Dezember

- Innerhalb des Zollkontingents 0705.1121

- Andere 0705.1129

**c.** Für das gesamte Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (siehe Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 31. August 2004, veröffentlicht in [VPB 69.6 E. 6](#)), welcher verlangt, dass sich die urteilende Instanz sorgfältig, gewissenhaft und unvoreingenommen ihre Meinung darüber bildet, ob der zu beweisende Sachumstand als wahr zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist erbracht, wenn der Richter gestützt auf die Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Es braucht nicht absolute Gewissheit zu resultieren. Die von der Lebenserfahrung und praktischen Vernunft getragene, mit Gründen gestützte Überzeugung kann genügen ([BGE 107 V 108](#), [BGE 105 Ib 117](#); Urteil des Bundesgerichts vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000], E. 3c [das Steuerverfahren betreffend]; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279). Verwaltung und Gerichte haben die Beweise frei, d. h. ohne Bindung an förmliche Beweisregeln sowie umfassend und pflichtgemäss zu würdigen ([BGE 122 V 160 E. 1c](#); Gygi, a.a.O., S. 278; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 109; Pierre Moor, Droit administratif, Bd. II, Bern 2002, S. 263; René Rhinow / Heinrich Koller / Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 914; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 S. 596).

**3.a.** Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 3. April 2003 bis 10. April 2003 Eisbergsalat aus Ägypten eingeführt und die Sendungen im elektronischen Verfahren unter der Tarif-Nr. 0705.1121

deklariert. Die Warenbezeichnungen lauteten «Frischer Eisbergsalat» bzw. «Frischer Eisbergsalat zum Tafelgenuss» (...). Die Einfuhrzollausweise übernahmen diese Bezeichnungen.

Aufgrund des im Zollverfahren geltenden Selbstdeklarationsprinzips liegt die volle Verantwortung für eine ordnungsgemäße - d. h. vollständige und richtige - Deklaration beim Zollpflichtigen (oben E. 2a.aa und bb). Das Zollamt überprüft die Zolldeklaration nur auf die formelle Richtigkeit, Vollständigkeit und ihre Übereinstimmung mit den Begleitpapieren (Art. 34 Abs. 2 ZG). Beim elektronischen Deklarationsverfahren gilt überdies, dass die Deklaration auch bei allfälligen Widersprüchen zu den Begleitpapieren verbindlich ist (Art. 17 Abs. 3 ZEDV). Unabhängig vom Verfahren besteht keine Verpflichtung der Zollbehörden, die Deklaration auf Unstimmigkeiten mit der tatsächlichen Beschaffenheit der Ware zu kontrollieren. Vorliegend stimmten die Warenbezeichnungen «Frischer Eisbergsalat» bzw. «Frischer Eisbergsalat zum Tafelgenuss» auf den Deklarationen mit jenen auf den Begleitpapieren, welche «Iceberg», «Iceberg Lettuce» bzw. «Fresh Lettuce» lauteten, überein (...) und widersprachen auch keineswegs der deklarierten Tarif-Nr. 0705.1121 («Batavia und andere Eisbergsalate»). Es bestanden folglich keine Unstimmigkeiten, die bei der Prüfung der Deklaration - im Übrigen weder bei der Plausibilitätsprüfung durch den Zollcomputer (Art. 17 Abs. 1 ZEDV) noch bei der formellen Prüfung im Sinne von Art. 34 Abs. 2 ZG - durch das Zollamt hätten bemerkt werden können. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass vorliegend eine «eklatante Inkompatibilität» vorgelegen habe, welche den Zollbehörden hätte auffallen müssen und dass ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliege, weil die Zollverwaltung die Beschwerdeführerin nicht auf diesen «offensichtlichen Irrtum» hingewiesen habe, erweist sich als klar nicht stichhaltig. Zudem hätte die Zollpflichtige die Möglichkeit gehabt, und davon nicht Gebrauch gemacht, vor Abgabe der Zolldeklaration die unter Zollkontrolle gestellten Waren zu kontrollieren oder untersuchen zu lassen (Art. 32 zweiter Satz ZG; Art. 20 Abs. 1 ZEDV; vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 31. März 2004, a.a.O., E. 2.2. in fine). Die vorliegenden Deklarationen sind für die Beschwerdeführerin somit im Sinne von Art. 35 Abs. 2 ZG verbindlich geworden.

**b.** Wird wie vorliegend gegen eine Zollabfertigung Beschwerde nach Art. 109 Abs. 2 ZG erhoben, hat der Zollpflichtige die Möglichkeit, sich gegen die Abfertigung zu wehren, indem er nachträglich nachweist, dass die von ihm eingeführte Ware eine von den Angaben in der Deklaration abweichende Beschaffenheit aufgewiesen hat. Er trägt dafür die volle Beweispflicht. Die eingereichten Belege müssen die von ihm behaupteten Tatsachen mit hinreichender Sicherheit nachweisen (BGE 109 Ib 192 E. 1d; Entscheide der ZRK vom 26. Juli 1995 i.S. E. SA [ZRK 1994-015], E. 2c; vom 28. September 1995 i.S. F. SA [ZRK 1994-867], E. 3; vom 15. Dezember 1966, veröffentlicht in ASA 37 S. 313). Hinsichtlich des Beweisgrades ist den Ausführungen der OZD demnach zuzustimmen, dass an den Beweis ein strenger Massstab angelegt werden muss und eine nur überwiegende Wahrscheinlichkeit nicht genügt (ohnehin gilt der Grundsatz des vollen Beweises im Verwaltungsrecht an sich generell, vgl. Kölz / Häner, a.a.O., Rz. 289).

**c.** Die Zollkreisdirektion und die OZD erwogen in ihren Entscheiden vom 16. Juni 2003 und vom 20. Oktober 2003, die eingereichten Unterlagen, mit denen die Beschwerdeführerin nachzuweisen versuchte, dass die strittigen Einfuhren

Eisbergsalat ohne Umblatt beinhalteten, seien nicht geeignet gewesen, die tatsächliche Beschaffenheit der Ware zu beweisen. Dies wurde von den Zollbehörden allerdings nicht bezogen auf die einzelnen eingereichten Dokumente näher begründet. Vielmehr hielten sie dafür, dass Dokumente, welche erst nach dem Zeitpunkt der Einfuhr ausgestellt worden sind, für die Beweisführung grundsätzlich ausschieden. Dieselbe Ansicht vertritt die OZD in der Vernehmlassung (auch betreffend die von der Beschwerdeführerin an die ZRK eingereichten Unterlagen); die Beweisführung könne nur mit Unterlagen geschehen, die im Zeitpunkt der Zollfestsetzung schon bestanden hätten. Die OZD verweist zur Stützung dieses Standpunktes auf die Rechtsprechung der ZRK.

**aa.** In den drei von der OZD zitierten, nicht veröffentlichten Entscheiden betreffend Beschwerden gegen Abfertigungen (Entscheide der ZRK vom 20. Mai 1976 [ZRK 1975-052], E. 2a und b; vom 11. September 1981 [ZRK 1981-326], E. 3b; vom 27. Mai 1983 [ZRK 1982-433], E. 4b) hatte die ZRK festgehalten: «Die Beweisführung kann sich aber nur auf Unterlagen stützen, die im Zeitpunkt der Zollfestsetzung bereits bestanden haben.» Nachträglich ausgestellte Dokumente (z. B. ein nachträglich abgefasstes Bestätigungsschreiben) schieden deswegen «von vorneherein» für die Beweisführung aus bzw. seien für die Beweisführung grundsätzlich untauglich.

**bb.** Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gilt wie dargelegt grundsätzlich für das gesamte öffentliche Verfahrensrecht, so auch für das Zollverfahren (vgl. allerdings den Vorbehalt von Art. 3 Bst. e des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] für die Zollabfertigung), namentlich das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren und für das Verfahren der ZRK (oben E. 2c; vgl. auch Entscheid der ZRK vom 5. Februar 2003, veröffentlicht in [VPB 67.76](#) E. 2c). Die freie Beweiswürdigung steht grundsätzlich Beweisregeln entgegen, welche die (freie) Bewertung der Überzeugungskraft der Beweismittel durch die entscheidende Behörde beschränken (oben E. 2c). Eine Verletzung des Grundsatzes liegt mithin vor, wenn bestimmten Beweismitteln im Voraus in allgemeiner Weise die Beweiseignung abgesprochen wird oder wenn der Richter im konkreten Fall bei der Würdigung der Beweise im Ergebnis nicht seiner eigenen Überzeugung folgt ([BGE 115 IV 269](#) E. 1, ein Strafverfahren betreffend). Die entscheidberufene Behörde hat selber - ohne an Beweisregeln gebunden zu sein - über die Zulassung eines Beweismittels zu befinden (vgl. auch Alfred Kölz / Jürg Bosshart / Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, N. 76 zu § 7). Der Richter soll grundsätzlich nicht an formale Beweiserfordernisse gebunden werden. Jedoch gilt dies allenfalls unter dem Vorbehalt gesetzlich normierter Beweisregeln (vgl. Behnisch, a.a.O., ASA 56 S. 596: der Grundsatz der freien Beweiswürdigung folge für den Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt] daraus, dass er keine festen Regeln darüber enthält, wann etwas als bewiesen gelten soll).

Die von der OZD angerufene Rechtsprechung der ZRK (Entscheide vom 20. Mai 1976, a.a.O.; vom 11. September 1981, a.a.O.; vom 27. Mai 1983, a.a.O.), welche im Übrigen seither nicht mehr bestätigt worden ist, steht in einem gewissen Widerspruch zu diesen Grundsätzen. Gesetzlich normierte Beweisregeln existieren in der Zollgesetzgebung (jedenfalls im vorliegenden Zusammenhang) nicht. Ob es mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung

vereinbar ist, Dokumenten, die nach der Zolldeklaration ausgestellt worden sind, die Beweiseignung zum vorneherein und in allgemeiner Weise abzusprechen bzw. sie von der Beweisführung generell auszuschliessen, ohne sie auf ihren Aussagegehalt zu überprüfen, erscheint zweifelhaft. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung würde nahe legen, auch diese Beweisstücke zur Beweisführung zuzulassen und in freier Würdigung auf ihren konkreten Beweiswert zu prüfen.

**cc.** In diesem Zusammenhang ist die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts und der SRK zu erwähnen, welche verschiedentlich nachträglich (nach der in Frage stehenden Transaktion) erstellten Dokumenten von vorneherein sehr geringe oder gar keine Beweiskraft attestiert hatte; es wurde auch etwa erwogen, dass solche Beweismittel gar nicht zulässig seien.

Betreffend buch- und belegmässigem Nachweis von Dienstleistungsexporten existiert aufgrund einer Ermächtigung in der mehrwertsteuerlichen Gesetzgebung eine von den Gerichten gestützte Verwaltungspraxis zu den erforderlichen Nachweisen (verlangt werden insbesondere schriftliche Aufträge/Verträge und Fakturakopien sowie Zahlungsbelege). Diesbezüglich hat die Rechtsprechung erkannt, um Missbräuche zu verhindern, könnten zur Zeit der in Frage stehenden Vorgänge noch nicht existierende Dokumente (namentlich Rechnungen und Verträge) von der Steuerbehörde nicht in Betracht gezogen werden (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. März 2005 i.S. D. AG [2A.546/2003], E. 2.6; Entscheid der SRK vom 12. September 2003 i.S. L.H. [SRK 2001-183], E. 5a). In einem jüngeren Entscheid der SRK betreffend Dienstleistungsexporte wird (nach einem kurzen Abriss der Rechtsprechung) festgehalten, dass nachträglich ausgestellte Dokumente nicht denselben Beweiswert aufweisen könnten wie Dokumente, die zur Zeit der steuerlich relevanten Transaktion bereits bestanden. Für die in jenem Fall in Frage stehenden nachträglich ausgestellten Rechnungen wird geschlossen, dass sie nicht berücksichtigt werden können (noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005 i.S. G. SA [SRK 2004-168], E. 4b/ee). Weiter werden im Zusammenhang mit Ermessensveranlagungen nachträglich erstellte Buchhaltungen nicht akzeptiert oder ihnen wird zumindest nur ein sehr beschränkter Beweiswert zugestanden (statt vieler vgl. Entscheide des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 660 E. 3f; vom 4. Mai 1983, in ASA 52 S. 238 E. 3b; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in [VPB 66.97](#) E. 3b, 6b). Betreffend Zurverfügungstellen von Arbeitskräften unter dem Regime der Warenumsatzsteuer wurde die Verwaltungspraxis als sachlich gerechtfertigt erachtet, wonach die für die Steuerbefreiung nötige schriftliche Erklärung vom «Mieter» vor dem Zeitpunkt der Zurverfügungstellung ausgestellt worden sein muss (Entscheide des Bundesgerichts vom 10. Februar 1998, in ASA 67 S. 317 E. 2c; vom 20. Mai 1992, in ASA 62 S. 419 f. E. 3a).

Diese Rechtsprechung in Steuersachen kann allerdings nur begrenzt auf das Zollrecht bzw. die vorliegende Problematik übertragen werden. Sie bezieht sich auf spezifische Problembereiche des Steuerrechts (v.a. Dienstleistungsexporte, Ermessenseinschätzungen) und es ist nicht davon auszugehen, dass es sich bei der Nichtzulassung von nachträglich ausgefertigten Beweismitteln geradezu um einen allgemeinen Grundsatz des Steuerrechts handelt. Ebenfalls existiert in den Bereichen

Dienstleistungsexporte und Steuerschätzung immerhin eine gesetzliche Ermächtigung an die Verwaltung, eine entsprechende Praxis zu den zu erbringenden Nachweisen zu kreieren (näheres hierzu in den oben zitierten Entscheiden). Im Zollrecht hingegen (jedenfalls im vorliegenden Problembereich) findet sich wie bemerkt keine gesetzliche Beweisregel (und auch keine publizierte Verwaltungspraxis, deren Rechtmässigkeit allerdings nach dem Gesagten und mangels gesetzlicher Grundlage zweifelhaft wäre). Im Zusammenhang mit Steuerschätzungen ist überdies ohne weiteres ersichtlich, dass nachträglich abgefasste Geschäftsbücher das gesetzliche Erfordernis der ordnungsgemässen Buchführung und den Grundsatz der fortlaufenden, chronologischen und lückenlosen Aufzeichnung der Geschäftsfälle (Verwaltungspraxis aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung) nicht erfüllen und mithin deren Beweiswert stark herabgesetzt ist. Weiter handelte es sich in den zitierten Steuerentscheiden vornehmlich um Dokumente wie Buchhaltungen, Rechnungen und Verträge und die entsprechenden Regeln können nicht ohne weiteres auf jegliche zeitlich nach dem zu beweisenden Vorgang ausgestellten Beweismittel, wie z. B. die vorliegenden Bestätigungsschreiben von Herstellern usw., übertragen werden.

**dd.** Insgesamt ist also die Ansicht der Zollverwaltung in Zweifel zu ziehen, dass die eingereichten Bestätigungen von vorneherein nicht als zulässig zu betrachten seien. Die Problematik braucht vorliegend aber nicht abschliessend geprüft zu werden, denn wie sich herausstellen wird (sogleich E. 3d), kommt die ZRK nach einer Prüfung der eingereichten Beweismittel zum Schluss, dass der Beschwerdeführerin damit der (volle) Beweis für die Richtigkeit ihrer Darlegungen ohnehin nicht gelungen ist. Es kann aber aufgrund der zitierten Rechtsprechung in Steuersachen (vorstehend E. 3c.cc; vgl. namentlich Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 4b.ee) und jener der ZRK (oben E. 3c.aa) zumindest festgestellt werden, dass den zeitlich nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellten Beweismitteln in der Regel stark eingeschränkter Beweiswert zukommt.

**d.** Im Folgenden sind die auf Aufforderung der Zollkreisdirektion vom 16. Mai 2003 (...), im Beschwerdeverfahren vor der OZD sowie im Verfahren vor der ZRK eingereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin daraufhin zu überprüfen, ob sie den Beweis erbringen, dass es sich bei den eingeführten Sendungen abweichend von der Deklaration (Tarif-Nr. 0705.1121) tatsächlich um Eisbergsalat ohne Umblatt (Tarif-Nr. 0705.1118) gehandelt hat.

**aa.** Die mit der Beschwerde an die OZD vom 19. Juni 2003 eingereichten Bestätigungen der A. AG (Importeurin) und deren Hauptabnehmerin vom 18. Juni 2003 (...) mit dem Inhalt, dass es sich bei den vier Sendungen um «Eisbergsalat» gehandelt habe und «nicht um Batavia Salat», vermögen den Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht zu stützen. Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, die Bezeichnung «Eisbergsalat» spreche Tarif-Nr. 0705.1118 und «Batavia» Nr. 0705.1121 an und die Aussage, dass es sich nicht um Batavia Salat gehandelt habe, bedeute (für den gutwilligen Leser), dass Eisbergsalat ohne Umblatt eingeführt worden sei. Diese Interpretation ist jedoch keineswegs zwingend, nachdem Eisbergsalat der Oberbegriff und Batavia eine Untergruppe von Eisbergsalaten darstellen und die Tarif-Nr. 0705.1121 auf «Batavia und andere Eisbergsalate» lautet (...). Ein klarer Bezug auf eine der beiden Tarifnummern ergibt sich aus den besagten Schreiben nicht und diese können offensichtlich nicht als Beweise für die

wahre Beschaffenheit der in Frage stehenden Ware gewertet werden. Als weiteres Beweismittel wurde der ZRK die Kopie einer Bestellung der A. AG vom 8. April 2003 bei der C. eingereicht (...). Diese enthält die Anforderung von «iceberg lettuce», «each lettuce packed in plastic». Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass ausschliesslich Eisbergsalate ohne Umblatt in Plastik verpackt seien, wurde nicht belegt, womit auch dieses Schriftstück nicht als tauglicher Beweis für den geltend gemachten Sachverhalt angesehen werden kann.

**bb.** Neben diesen offensichtlich nicht tauglichen Beweismitteln hat die Beschwerdeführerin verschiedene ausdrückliche Bestätigungen eingereicht, wonach es sich bei den Sendungen um Eisbergsalat ohne Umblatt gehandelt habe. Bereits im Verfahren vor der Zollkreisdirektion wurden Bestätigungen dieses Inhalts der beiden Produzenten in Ägypten ins Recht gelegt (Schreiben vom 22. Mai 2003 der C. und Fax vom 27. Mai 2003 von D., ...). Der ZRK wurde weiter ein Schreiben vom 12. April 2003 (...) eingereicht, in welchem die Importeurin A. AG die Beschwerdeführerin um Korrektur der Einfuhrzollausweise bittet, da es sich bei den Einfuhren um Eisbergsalat ohne Umblatt handle. Dasselbe geht aus dem Schreiben der A. AG vom 12. Mai 2003 (...) hervor, worin diese von der Beschwerdeführerin eine Erklärung verlangt, was bei der Verzollung vorgefallen sei; die A. AG habe betreffend die falsche Verzollung über «Batavia und andere Eisbergsalate» ein Schreiben des Bundesamtes für Landwirtschaft erhalten (Kontingentskontrolle). Das ebenfalls der ZRK eingereichte Originalschreiben der C. vom 15. Oktober 2003 (inklusive Bestätigung des ägyptischen Landwirtschaftsministeriums, ...) attestiert erneut, dass die fraglichen Sendungen Eisbergsalat ohne Umblatt («fresh lettuce without coverleaves») enthalten hätten und nach der Tarif-Nr. 0705.1118 hätten deklariert werden sollen. Ebenfalls habe man nie Salat mit Umblatt («fresh lettuce with coverleaves») nach der Schweiz geliefert. Eine weitere Bestätigung gleichen Inhalts enthält ein Schreiben der C. an die A. AG, datierend vom 23. April 2003 (...).

Sämtliche dieser sechs Bestätigungen, wonach es sich bei den strittigen Einfuhren um Eisbergsalat ohne Umblatt gehandelt habe, wurden nach der Einfuhr ausgestellt. Wie bemerkt (E. 3c.bb-dd) besteht bei Dokumenten, die nach dem zu beweisenden Ereignis (hier die Einfuhr) ausgestellt worden sind, ein höheres Missbrauchspotential und deren Beweistauglichkeit wird dadurch regelmässig weniger hoch sein als bei Beweismitteln datierend aus der Zeit vor den Einfuhren, wie Bestellungen, Auftragsbestätigungen, Lieferscheinen, Rechnungen usw. So ist bei den eingereichten Bestätigungen der beiden Produzenten in Ägypten nicht auszuschliessen, dass es sich um reine Gefälligkeitsschreiben auf Bitte der Beschwerdeführerin (oder auch der Importeurin) handelt. Erst recht ist der Beweiswert der Schreiben der schweizerischen Importeurin nicht über alle Zweifel erhaben, da die Korrektur der Einfuhrdeklarationen auch - wenn nicht sogar primär - in ihrem Interesse lag; sie hat nämlich durch die «falschen» Deklarationen ihr Kontingent überschritten, weswegen sie die Beschwerdeführerin zur Korrektur der Deklarationen aufforderte (siehe Schreiben der A. AG vom 12. April und 12. Mai 2003, ...). Diesen nach der Einfuhr ausgestellten Dokumenten kommt nur stark eingeschränkter Beweiswert zu. Es ist daran zu erinnern, dass das Selbstdeklarationsprinzip hohe Anforderungen an die Zollpflichtigen stellt. Wird die Deklaration einmal verbindlich im Sinne von Art. 35 Abs.

2 ZG und steht die Ware nicht mehr unter zoll-, post- oder bahnamtlicher Kontrolle (Art. 49 Abs. 2 ZV), so kann eine Abänderung der Abfertigung nur noch unter strengen Bedingungen erwirkt werden. Unter diesen Umständen sind an den Beweis für die tatsächliche - von der Deklaration abweichende - Beschaffenheit des Salats hohe Anforderungen zu stellen (vorne E. 3b.aa), welchen die genannten Bestätigungsschreiben angesichts ihrer beschränkten Beweistauglichkeit nicht zu genügen vermögen. Der volle Beweis für die von der Beschwerdeführerin behauptete Beschaffenheit des Eisbergsalats ist mit diesen Beweismitteln nicht gelungen.

**cc.** Die Zollkreisdirektion hat die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. Mai 2003 (...) aufgefordert, zusätzliche Beweismittel einzulegen und als «zweckdienliche» Beweismittel Bestellungen, Auftragsbestätigung, Zuteilungsverfügung des Bundesamtes für Landwirtschaft genannt. Auch die OZD (...) hat die Beschwerdeführerin nochmals zum Einreichen von Unterlagen aufgefordert. Die Beschwerdeführerin hat somit genügend Gelegenheit erhalten, Beweismittel einzureichen und ist sogar darauf hingewiesen worden, welche Art von Unterlagen besonders geeignet wären zur Beweisführung. Trotzdem hat sie nur ein einziges Dokument aus der Zeit vor der Einfuhr beigebracht (Bestellung ...), welches überdies nach dem Gesagten (E. 3d.aa) ihren Standpunkt nicht belegt. Wenig überzeugend ist in diesem Zusammenhang die Äusserung der Beschwerdeführerin, wonach es Auftragsbestätigungen in diesem Handel sowieso nie gebe, auf der genannten Bestellung befindet sich nämlich ein Vermerk mit der Bitte um Bestätigung («pls. confirm»). Jedenfalls hat die Beschwerdeführerin die Tatsache, dass sie nicht in der Lage war und ist, Unterlagen einzureichen, die vor der Einfuhr ausgestellt worden sind und Aufschluss geben über die von ihr behauptete Beschaffenheit, selbst zu vertreten.

**e.** Zusammengefasst hat die Beschwerdeführerin durch die falsche Deklaration der Waren die nötige Sorgfalt bei der Einfuhrabfertigung nicht aufgebracht. Diese mangelnde Sorgfalt hatte sie zu vertreten und die Deklaration wurde für sie verbindlich. Die nachträgliche Korrektur dieser Fehler bei der Deklaration im Rahmen einer Beschwerde ist hingegen nur möglich, wenn der volle Beweis für die geltend gemachte, von der Deklaration abweichende Beschaffenheit der Ware geleistet wird. Es ist der Beschwerdeführerin mit den verschiedenen eingereichten Dokumenten jedoch nicht gelungen, diesen Beweis zu erbringen. (...)

**JAAC 70.55 - Auszug aus dem Entscheid ZRK 2003-165 der Eidgenössischen  
Zollrekurskommission vom 15. November 2005**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2006
Année	
Anno	
Band	70
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 007 358

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.