



## Urteil vom 22. Februar 2018

---

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richter Michael Beusch, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

1. X. \_\_\_\_\_ **AG**, ...,  
2. Y. \_\_\_\_\_ **AG**, ...,  
beide vertreten durch  
lic. iur. LL.M. Ernst Hauser, Fürsprecher,  
und Evelyne Toh, Rechtsanwältin und Notarin, ...,  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Zollrückerstattung für exportiertes Schweine- und Rinderfett.

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

Die X. \_\_\_\_\_ AG und die Y. \_\_\_\_\_ AG gehören zur A. \_\_\_\_\_-Gruppe. Die Y. \_\_\_\_\_ AG exportiert seit Oktober 2015 raffiniertes Schweineschmalz unter den Tarifnummern 1501.1091 und 1501.1099 sowie seit Januar 2016 raffiniertes Rinderfett unter der Zolltarifnummer 1502.1092 im Rahmen des besonderen Verfahrens der aktiven Veredelung (nachfolgend: bVaV).

**B.**

Für eine im Oktober 2015 unter der Zolltarifnummer 1501.1099 ausgeführte Menge von 1'000 kg Schweineschmalz wurde der Y. \_\_\_\_\_ AG der Zoll am 30. November 2015 im bVaV erstattet.

**C.**

Am 1. April 2016 reichte die Y. \_\_\_\_\_ AG der Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD oder Vorinstanz) einen weiteren Antrag auf Zollrückerstattung im bVaV unter anderem für Schweineschmalz und Rinderfett ein. Die Exporte waren zwischen Dezember 2015 und März 2016 erfolgt.

**D.**

Mit Schreiben vom 1. Juni 2016 gewährte die OZD die Erstattung nicht. Sie hielt dafür, unter den Zolltarifnummern 1501.1091 und 1502.1091 ausgeführte raffinierte Speisefette seien nicht erstattungsberechtigt. Die Rückerstattung werde nur für *verarbeitete* Speiseöle und Speisefette gewährt. Für nicht verarbeitetes, [sondern nur] raffiniertes Schweine- bzw. Rinderfett könne im Rahmen des bVaV keine Rückerstattung gewährt werden.

**E.**

Am 14. Juli 2016 reichte die Y. \_\_\_\_\_ AG der OZD einen weiteren Antrag auf Zollrückerstattung im bVaV unter anderem für Schweineschmalz und Rinderfett ein. (In der angefochtenen Verfügung erwähnt die OZD nur Rinderfett der Zolltarifnummer 1502.1091.) Die Exporte waren von Mai bis Juni 2016 erfolgt.

**F.**

Mit Schreiben vom 26. Juli 2016 ersuchte die X. \_\_\_\_\_ AG um Erlass einer anfechtbaren Verfügung betreffend die im Schreiben der OZD vom 1. Juni 2016 (Bst. D) genannten sowie die noch nicht abgerechneten Ausfuhren. Sie hielt dafür, die Rückerstattung für diese Ausfuhren sei zu gewähren.

**G.**

Die OZD erliess am 8. September 2016 eine anfechtbare Verfügung. Darin kam sie zum Schluss, für den im Oktober 2015 ausgeführten Schweineschmalz (vgl. Bst. B) aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine Rückforderung der Zollrückerstattung im bVaV zu verzichten und für die seit November 2015 ausgeführten Exporterzeugnisse «Schweineschmalz» und «Rinderfett» der Zolltarifnummern 1501 und 1502 (Bst. C und E) keine Rückerstattungen im bVaV zu gewähren. Sie begründet dies insbesondere damit, eine Zollrückerstattung im bVaV werde nur auf *verarbeiteten* Speiseölen und -fetten gewährt. Raffinierte Schweine- und Rinderfette würden dagegen nur als *bearbeitet* gelten. Sowohl der Schweineschmalz als auch das Rinderfett verblieben in den Zolltarifnummer 1501 bzw. 1502. Da die Fette weder in die Tarifnummer 1516 noch die Tarifnummer 1517 eingereiht würden, und es sich auch nicht um fraktionierte Fette handle, gälten sie als *bearbeitete* und nicht als *verarbeitete* Fette. Anträge um Zollrückerstattung könnten nur stichprobenweise kontrolliert werden. Die Abrechnung für Oktober 2015 (Bst. B) sei nicht geprüft worden. Es habe sich um eine Kleinmenge gehandelt.

**H.**

Am 10. Oktober 2016 erhoben die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und die Y. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführerinnen) gegen die Verfügung der OZD vom 8. September 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Anträge der Beschwerdeführerin 2 um Zollrückerstattung für Rinderfett und Schweineschmalz für die Exporte vom Dezember 2015 bis März 2016 sowie um Zollrückerstattung für Rinderfett für Exporte von Mai bis Juni 2016 gutzuheissen – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung bringen sie im Wesentlichen vor, die Vorinstanz verfolge im Zusammenhang mit der Zollrückerstattung aus aktiver Veredelung bezüglich exportiertem Schweineschmalz und Rinderfett eine uneinheitliche Praxis. So sei für eine im Oktober 2015 exportierte Menge von Schweineschmalz der Zoll im bVaV erstattet worden. Am 1. April 2016 sei ein weiterer Antrag auf Zollrückerstattung für Schweineschmalz und Rinderfett im bVaV eingereicht worden, wobei die Vorinstanz die ausgeführten raffinierten Speisefette als nicht erstattungsberechtigt betrachtet habe. Streitig sei weiter, ob die «Praxis» der Vorinstanz, Zollrückerstattungen nur für *verarbeitete*, nicht aber für *bearbeitete* Waren zu gewähren, rechtmässig sei und ob es sich vorliegend tatsächlich «nur» um bearbeitete und nicht verarbeitete Waren handle. Sie

reichen ein Gutachten, in dem der Prozess der Raffination beschrieben und als Verarbeitung qualifiziert wird, sowie eine Fotodokumentation ein.

#### I.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 2017, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Sie hält dafür, bei der beschriebenen Raffination handle es sich um eine *Bearbeitung*. Verarbeitete Speiseöle und -fette würden in andere Tarifpositionen eingereiht. Die Tarifeinreihung der Fette werde nicht bestritten. Wenn die OZD im Zusammenhang mit dem aktiven Veredelungsverkehr lediglich Waren der Tarifpositionen 1516 und 1517 als verarbeitet erachte, stelle dies eine einheitliche Praxis dar. Die OZD legt Art. 5 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 4. April 2007 über den Veredelungsverkehr (SR 631.016; nachfolgend: VO-VV) aus. Die Zollrückerstattung im besonderen Veredelungsverkehr sei aus WTO-Sicht nur für Grundstoffe zulässig, bei welchen ein Importüberschuss vorhanden sei. Bei den exportierten Speisefetten der Beschwerdeführerin handle es sich ausschliesslich um Fette schweizerischer Herkunft. Es seien also nie Einfuhrabgaben bezahlt worden. Seit ca. drei Jahren werde nach Rücksprache mit der Branche bei den tierischen Fetten auf die Vorlage von Einfuhrveranlagungen verzichtet. Offenbar habe dieser Verzicht bei einigen Firmen zu neuen Geschäftsmodellen bei der Bearbeitung von Fetten schweizerischer Herkunft geführt. Falls die OZD die Rückerstattung auch für lediglich *bearbeitete* Erzeugnisse gewähren müsste, wäre die Vorlage der Einfuhrquittungen wieder zwingend, was für alle Beteiligten einen erheblichen Mehraufwand nach sich ziehen würde.

#### J.

Am 8. Februar 2017 reichten die Beschwerdeführerinnen eine Stellungnahme ein. Sie halten an ihren Rechtsbegehren gemäss Beschwerde fest. Sie bringen vor, bei der Raffination handle es sich um eine Verarbeitung. Das Ausgangsprodukt sei nicht das tierische Rohfett, sondern die rohen Rinderfettabschnitte. Weiter verfolge die Vorinstanz keine einheitliche Praxis. Die Beschwerdeführerinnen kritisieren zudem die Verordnungsauslegung der Vorinstanz. Der angebliche Konflikt zu den WTO-Richtlinien müsse in vorliegendem Verfahren unberücksichtigt bleiben. Jedenfalls dürfe er sich nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerinnen auswirken, schon gar nicht unter Missachtung von klaren gesetzlichen Grundlagen. Der schweizerische Gesetzgeber habe sich ausdrücklich dafür entschieden, den Äquivalenzverkehr im Zusammenhang mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen den Bestimmungen der aktiven Veredelung sowie der Zollermässigung und Zollbefreiung zu unterwerfen.

**K.**

Die Vorinstanz antwortete mit Stellungnahme vom 23. Februar 2017. Nach dem Äquivalenzprinzip könnten anstelle der importierten Rohstoffe auch Ersatzwaren ausländischer Herkunft verwendet werden. Schweizerische Ersatzwaren könnten ebenfalls verwendet werden, solange vorgängig mindestens die gleiche Menge an ausländischen Rohstoffen importiert worden sei. Im zeitlichen Zusammenhang mit der betreffenden Gesuchsperiode sei weder durch die Beschwerdeführerinnen noch durch einen anderen Importeur eine entsprechende Menge tierischer Speisefette im Normalverfahren eingeführt worden. Insofern bestehe kein Anspruch auf Zollrückerstattung.

**L.**

Mit Stellungnahme vom 10. März 2017 antworteten die Beschwerdeführerinnen, diese Argumentation stehe erstens im diametralen Widerspruch zur bisherigen Praxis der Vorinstanz, zweitens habe die Vorinstanz gemäss ihren bisherigen Zusicherungen von den Beschwerdeführerinnen keinen Nachweis der Einfuhr im Normalverfahren verlangt und drittens seien diese Ausführungen für die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens irrelevant, weil sie ausserhalb des massgebenden Streitgegenstandes lägen. Die Vorinstanz müsse sich auf ihre Auskunft/Zusicherung bzw. Praxis, die sie in einem Schreiben vom 21. Februar 2014 geäussert habe, behaften lassen. Demnach müssten keine Einfuhrveranlagungsverfügungen vorgelegt werden. Zudem habe die Vorinstanz mehrfach verbindlich bestätigt, dass Zollrückerstattungen auf schweizerischer Rohware gewährt würden.

**M.**

Die OZD antwortet ihrerseits am 12. April 2017. Sie führt aus, es sei auf Zusehen hin auf die Vorlage von Veranlagungsverfügungen verzichtet worden. Heute liege ein Exportüberschuss vor. Konsequenterweise müsste die OZD im Bereich der tierischen Speisefette und Speiseöle heute wieder auf die Pflicht zur Vorlage von Veranlagungsverfügungen Einfuhr zurückkommen. Dies wäre jedoch für alle Beteiligten ein erheblicher Mehraufwand und würde zudem die langjährigen Exporteure kleinerer Mengen benachteiligen. Daher werde zurzeit nach Alternativen gesucht.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die OZD ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch 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 VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin 1 ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und – mit der in E. 1.4 zu nennenden Ausnahme – zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin 2 ist zwar nicht Verfügungsadressatin, doch wird auch sie in der angefochtenen Verfügung vom 8. September 2016 mehrfach erwähnt. Sie hat im vorinstanzlichen Verfahren Anträge gestellt, die teilweise in der angefochtenen Verfügung behandelt werden, und war am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt. Da ihre Rückerstattungsanträge abgewiesen wurden, ist sie beschwert. Damit ist sie ebenfalls – mit der in E. 1.4 zu nennenden Ausnahme – zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.3** Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Zwar beantragen die Beschwerdeführerinnen, die angefochtene Verfügung aufzuheben. Dieser Antrag bezieht sich jedoch gemäss der Präzisierung (Sachverhalt Bst. J) nur auf den zweiten Satz des Dispositivs, wonach für die seit November 2015 ausgeführten Exporterzeugnisse «Schweineschmalz» und «Rinderfett» der Zolltarifnummern 1501 und 1502 keine Rückerstattungen im bVaV gewährt werden. Nicht angefochten ist hingegen Satz 1 des Dispositivs, wonach für den im Oktober 2015 ausgeführten Schweineschmalz der Zolltarifnummer 1501.1099 (Sachverhalt Bst. B) aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine Rückforderung der Zollrückerstattung im bVaV verzichtet wird. Selbst wenn die Beschwerdeführerinnen sich gegen die im Dispositiv festgehaltene Begründung («aus verwaltungsökonomischen Gründen») wehren wollten, wären sie im Ergebnis

durch diesen Satz nicht beschwert und aus diesem Grund nicht zur Beschwerde dagegen legitimiert (Art. 48 Abs. 1 Bst. c und d VwVG).

Mit dieser Ausnahme ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Beschwerdeentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können 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). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; statt vieler: Urteile des BVGer A-1357/2016 vom 7. November 2017 E. 2.1, A-7466/2016 vom 25. September 2017 E. 1.3, A-3056/2015 vom 22. Dezember 2016 E. 2.1 f.).

## **2.**

Im vorliegenden Verfahren steht die Frage im Zentrum, ob die Beschwerdeführerinnen für die von ihnen exportierten Schweine- und Rinderfette im bVaV die Einfuhrzollabgaben zurückerstattet erhalten. Es wird daher – unter Berücksichtigung der Besonderheiten des vorliegenden Falls – die Frage zu beantworten sein, auf welcher rechtlichen Grundlage eine Rückerstattung zu gewähren oder nicht zu gewähren ist.

Zunächst ist zu klären, ob die Zollabgaben im bVaV nur für *verarbeitete* oder auch für *bearbeitete* Produkte zurückzuerstatten sind (E. 3). Dazu sind als Erstes die Grundzüge insbesondere des aktiven Veredelungsverkehrs und des bVaV darzustellen, bevor auf die diesbezüglichen Vorbringen der Parteien einzugehen ist. Dann ist zu beurteilen, nach welcher Bestimmung sich die Rückerstattung richtet (E. 4). Schliesslich werden die weiteren Argumente der Vorinstanz und der Beschwerdeführerinnen, insbesondere unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes, behandelt (E. 5), so das Argument der Vorinstanz, die Zolltarifnummern, für die eine Rückerstattung der Einfuhrzollabgaben gewährt würde, seien den Beschwerdeführerinnen bekannt gewesen (E. 5.1). Weiter wird beurteilt, ob möglicherweise eine Verletzung von WTO-Regeln vorliegt, wobei in diesem Zusammenhang das Äquivalenzprinzip sowie ein Schreiben der OZD an Swiss-olio im Zentrum stehen (E. 5.2). Schliesslich wird in Bezug auf einen Export kurz auf die Frage der Verwirkung einzugehen sein (E. 6).

### 3.

**3.1** 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). Ebenso unterliegt die Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen bzw. -erleichterungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG; Art. 1 Abs. 2 ZTG; Art. 53 MWSTG). Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie der Zollstelle angemeldet wird, und den Zollansätzen und Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld gelten (Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b ZG).

### 3.2

**3.2.1** Für Waren, welche zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung vorübergehend ins Zollgebiet verbracht werden, gewährt die Zollverwaltung im Rahmen des Zollverfahrens der aktiven Veredelung eine Zollermässigung oder Zollbefreiung, sofern keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegenstehen (vgl. Art. 12 Abs. 1 ZG). Die entsprechenden Einfuhren sind auch von der Einfuhrsteuer befreit (vgl. Art. 53 Abs. 1 Bst. i MWSTG). Art. 59 ZG regelt das Verfahren der aktiven Veredelung genauer. Weitere Bestimmungen sind den Art. 165 ff. der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) zu entnehmen.

**3.2.2** In Art. 40 ZV werden die in Art. 12 Abs. 1 ZG enthaltenen Begriffe definiert. Gemäss Art. 40 Bst. b ZV bedeutet der Begriff «*Bearbeitung*» eine «Behandlung, bei der die Ware gegenständlich individuell erhalten bleibt, namentlich auch das Abfüllen, das Abpacken, die Montage und das Zusammen- oder Einbauen». Bst. c definiert den Begriff der «*Verarbeitung*» als «Behandlung, die zu einer Veränderung der Wesensmerkmale der Ware führt».

Typisch für die Bearbeitung im zolltechnischen Sinne ist eine Behandlung, bei der nur die Eigenschaften oder das Aussehen einer Ware verändert werden, nicht aber die wesentliche Beschaffenheit der Ware in ihrer Individualität. Beispiele sind das Ausrüsten von Textilien, das Besticken oder Färben von Gewebe, die Oberflächenveredelung von Metallen, das Rösten von Kaffee, das Härten von Maschinenteilen, das Mästen von Vieh (REMO ARPAGAUS, Zollrecht, 2. Aufl. 2007, Rz. 852 und FN 2880).

Bei der Verarbeitung hingegen erfolgt eine weitgehende Umgestaltung einer Ware oder eines Stoffes zu einer neuen Ware mit anderen Eigenschaften und Anwendungsgebieten, wobei die Individualität des Vorprodukts, nicht aber die Substanz verloren geht. Beispiele sind die Verarbeitung von Getreide zu Mehl, von Mehl zu Brot, von Milch und Zucker zu Schokolade, die Herstellung von Kunststoff aus Rohöl, das Verweben von Spinnstoffen, das Konfektionieren von Geweben oder das Ausstanzen von Teilen aus Blech (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 852 und FN 2883).

### **3.3**

**3.3.1** Für landwirtschaftliche Erzeugnisse und landwirtschaftliche Grundstoffe gewährt die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) Zollermässigung oder Zollbefreiung im Rahmen des aktiven Veredelungsverkehrs nur dann, wenn gleichartige inländische Erzeugnisse nicht in genügender Menge verfügbar sind oder für solche Erzeugnisse der Rohstoffpreisschaden nicht durch andere Massnahmen ausgeglichen werden kann (Art. 12 Abs. 3 ZG). Mit dieser eigentlichen *lex specialis* im aktiven Veredelungsverkehr bezweckt der Gesetzgeber, die Absatzmöglichkeiten der schweizerischen Landwirtschaft zu schützen (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 558, vgl. auch Rz. 860 und 888). Im Sinne einer Gegen Ausnahme vorbehalten bleiben diejenigen Erzeugnisse und Grundstoffe, die nach dem so genannten «besonderen Verfahren für bestimmte landwirtschaftliche Rohstoffe» zur aktiven Veredelung nach dem Äquivalenzverfahren (E. 3.3.2 und E. 5.2.2) zugelassen sind (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 559 und 889). Gemäss Art. 43 Abs. 2 ZV bezeichnet das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) hierzu im Einvernehmen mit dem Eidgenössischen Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung (WBF) landwirtschaftliche Erzeugnisse und Grundstoffe, für welche die Voraussetzungen nach Art. 12 Abs. 3 ZG zur Gewährung des aktiven Veredelungsverkehrs generell erfüllt sind.

**3.3.2** Der soeben genannte Art. 43 Abs. 2 ZV sieht damit das bVaV vor, welches neben dem ordentlichen Verfahren der aktiven Veredelung (E. 3.2) besteht. Auf das bVaV sind die Art. 165-168 ZV (Bewilligung und Nichterhebungsverfahren) nicht anwendbar (Art. 170 Abs. 1 ZV). Dafür gilt die aktive Veredelung dieser Waren als bewilligt (Art. 170 Abs. 2 ZV). In diesen Fällen kommt – wie gerade erwähnt – das Nichterhebungsverfahren nicht zum Tragen. Dafür wird ein Rückerstattungsverfahren vorgesehen, das durch das EFD zu regeln ist (Art. 170 Abs. 3 ZV; ARPAGAU, a.a.O., Rz. 889).

**3.3.3** Dem Auftrag in Art. 43 Abs. 2 ZV (E. 3.3.1) ist das EFD mit seiner Verordnung vom 4. April 2007 über den Veredelungsverkehr (SR 631.016, nachfolgend: VO-VV) nachgekommen. Art. 3 Abs. 1 Bst. b VO-VV beschränkt den aktiven Veredelungsverkehr nach dem besonderen Verfahren für landwirtschaftliche Erzeugnisse und Grundstoffe nach Artikel 170 ZV unter anderem – die weiteren Waren sind im vorliegenden Zusammenhang nicht relevant – auf tierische Speiseöle und Speisefette des Kapitels 15 von Anhang 1 ZTG.

**3.3.4** Die Höhe der Rückerstattung ist in der VO-VV – soweit vorliegend relevant – wie folgt geregelt: Art. 5 Abs. 1 VO-VV hält fest, dass sich die Höhe der Rückerstattung für Waren nach Art. 3 Abs. 1 VO-VV nach dem zum Zeitpunkt der Ausfuhr gültigen Einfuhrzollansatz richtet, wobei die Abs. 2-4 vorbehalten bleiben. Art. 5 Abs. 1 VO-VV ist damit ein Auffangtatbestand, sofern die folgenden Absätze keine genauere Regel aufstellen. Eine solche detailliertere Regelung findet sich in Art. 5 Abs. 4 VO-VV. Demnach werden für verarbeitete Speiseöle und Speisefette, ausgenommen Olivenöl, Fr. 159.50 je 100 kg Eigenmasse (Basis Raffinat) rückerstattet.

**3.4** Einig sind sich die Parteien, dass die der vorliegenden Angelegenheit zugrunde liegenden Erzeugnisse der Beschwerdeführerinnen von Art. 3 Abs. 1 VO-VV erfasst und somit grundsätzlich rückerstattungsberechtigt sind. Die Beschwerdeführerinnen machen nunmehr aber geltend, der Verordnungsgeber der VO-VV habe keine Unterscheidung zwischen der Ausfuhr *verarbeiteter* und der Ausfuhr *bearbeiteter* Waren schaffen dürfen. Auch auf *bearbeitete* Produkte sei Art. 5 Abs. 4 VO-VV anwendbar, eventualiter Art. 5 Abs. 1 VO-VV. Überhaupt handle es sich bei den von ihnen exportierten Produkten um *verarbeitete*. Die Vorinstanz hält dagegen, die ausgeführten Produkte seien lediglich *bearbeitet*. Die in der VO-VV gemachte Unterscheidung sei legitim. Grundsätzlich sei für eine Zollrückerstattung im bVaV rohes oder raffiniertes Fett einzuführen, zu verarbeiten und wieder auszuführen. Sie stellt sich auf den Standpunkt, Art. 5 Abs. 4 VO-VV betreffe nur *verarbeitete*, nicht aber *bearbeitete* Produkte. Nach rein grammatikalischer Auslegung würden diese zwar unter Art. 5 Abs. 1 VO-VV fallen. Es sei aber von einer «unqualifizierten» Lücke im Verordnungstext auszugehen. Aufgrund der historischen und teleologischen Auslegung kommt die Vorinstanz zum Schluss, der Zoll sei nicht zurückzuerstatten. Weiter führt sie aus, der besondere Veredelungsverkehr sei in erster Linie für die Herstellung von Nahrungsmittelerzeugnissen der Kapitel 16-22 des Zolltarifs gedacht. Im Jahr 2001 habe die damalige Geschäftsleitung der EZV in Anlehnung an die Botschaft des Bundesrats vom

19. September 1994 zu den für die Ratifizierung der GATT/WTO-Übereinkommen (Uruguay-Runde) notwendigen Rechtsanpassungen (GATT-Botschaft 2; BBl 1994 IV 950 1008 ff.) entschieden, dass – nebst Nahrungsmittelzubereitungen der Kapitel 16-22 – auch verarbeitete Exporterzeugnisse (z.B. Margarine) und Mischungen der Tarifnummer 1516 und 1517 rückerstattungsberechtigt seien. Bis zum Jahr 2001 seien somit Exportprodukte der Tarifnummer 1516 und 1517 nicht rückerstattungsberechtigt gewesen.

**3.5** Bei den vorliegend ausgeführten Produkten handelt es sich um landwirtschaftliche Erzeugnisse im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG, SR 910.1). Damit sind Art. 12 Abs. 3 ZG (E. 3.3.1), Art. 43 Abs. 2 ZV (E. 3.3.1) und die VO-VV (E. 3.3.3 f.) auf sie anwendbar. Tierische Speiseöle und Speisefette des Kapitels 15 von Anhang 1 des ZTG werden auch ausdrücklich in Art. 3 Abs. 1 Bst. b VO-VV genannt (E. 3.3.3). Die exportierten Produkte werden – wie auch die Parteien übereinstimmend ausführen – von dieser Bestimmung erfasst. Insofern ist auf die im vorliegenden Verfahren relevanten Erzeugnisse – was auch die Vorinstanz nicht bestreitet (E. 3.4) – das bVaV grundsätzlich anwendbar.

Damit ist zu prüfen, ob für die Produkte die Einfuhrzollabgaben zurückzuerstatten sind. Zunächst sind hierfür die Abs. 1 und 4 von Art. 5 VO-VV auszulegen und auf ihre Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht zu prüfen.

**3.6** Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 141 V 191 E. 3, 137 IV 180 E. 3.4, 130 V 472 E. 6.5.1). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 143 I 109 E. 6, 143 III 453 E. 3.1, 141 I 78 E. 4.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein

vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2, 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1, 2014/8 E. 3.3, 2007/41 E. 4.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013 Rz. 2.180 ff.).

### **3.7**

**3.7.1** Der Wortlaut von Art. 5 Abs. 4 VO-VV ist insofern klar, als er nur von Rückerstattung für *verarbeitete*, nicht auch für *bearbeitete* Fette und Öle spricht. Die Marginalie zu Art. 5 VO-VV macht indessen deutlich, dass primärer Regelungszweck von Art. 5 VO-VV nicht die Bestimmung der rückerstattungsberechtigten Kategorien an sich, sondern die Höhe der Rückerstattung ist.

Bei Art. 5 Abs. 1 VO-VV handelt es sich um einen Auffangtatbestand, der für alle Produkte im Sinne von Art. 3 Abs. 1 VO-VV gilt, für die nicht die spezielleren Rückerstattungsansätze von Art. 5 Abs. 2-4 VO-VV anwendbar sind. Damit liegt der Schluss nahe, dass die Rückerstattung auch für *bearbeitete* und nicht nur *verarbeitete* Fette und Öle zu gewähren ist.

### **3.7.2**

**3.7.2.1** Soweit die Vorinstanz in historischer Auslegung Art. 4 der Verordnung vom 16. Juni 1986 über Preiszuschläge auf Speiseölen und Speisefetten (AS 1986 1112; nachfolgend: VO 1986) heranziehen will, wonach der Preiszuschlag nur bei der Ausfuhr von *verarbeiteten* Fertigprodukten rückerstattet worden sei, welche rohe oder raffinierte Öle und Fette beinhaltet hätten, scheidet dies bereits daran, dass mit der per 1. Juli 1995 in Kraft getretenen Revision des Zollgesetzes der Verarbeitungsverkehr, den diese alte Verordnung unter anderem zum Inhalt hatte, dem Veredelungsverkehr gleichgestellt werden sollte (siehe dazu: Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, in: BBl 2004 567 S. 574). Die VO 1986 wurde denn auch per 1. Juli 1995 aufgehoben (Art. 18 Bst. h der Verordnung vom 17. Mai 1995 über die Einfuhr von Milch und Milchprodukten sowie von Speiseölen und Speisefetten [AS 1995 2079; nachfolgend: VO 1995/1]).

**3.7.2.2** Die Verordnung des EFD vom 19. Juni 1995 über die Gewährung von Zollbegünstigungen für landwirtschaftliche Rohstoffe im aktiven Veredelungsverkehr (AS 1995 3206; nachfolgend: VO 1995/2), welche die VO 1986 gemäss Ausführungen der Vorinstanz ersetzt habe (aufgehoben

wurde die VO 1986 durch Art. 18 Bst. h VO 1995/1; E. 3.7.2.1), wird von der OZD zwar erwähnt, aber Letztere erklärt nicht, inwiefern die VO 1995/2 für die Auslegung der heute geltenden Bestimmung relevant wäre, wenn einmal davon abgesehen wird, dass – so die Vorinstanz – die heute geltende VO-VV die Bestimmungen der VO 1995/2 sinngemäss übernommen habe. Wie der heutige Art. 5 Abs. 4 VO-VV sprach der damalige Art. 2 Abs. 2 VO 1995/2 nur von *verarbeiteten* Speiseölen und -fetten. Dem heutigen Auffangsachverhalt von Art. 5 Abs. 1 VO-VV entsprach Art. 2 Abs. 1 VO 1995/2. Die Vorinstanz macht eine schon unter dieser Verordnung bestehende Praxis geltend, ohne dies jedoch zu belegen. Aus dieser historischen Auslegung kann die Vorinstanz daher nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**3.7.2.3** Der GATT-Botschaft 2 (S. 1009) kann entnommen werden, dass die Befreiung von Zollabgaben bei der *Verarbeitung* vor dem 1. Juli 1995 (Datum des Inkrafttretens von Art. 17 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [AS 42 287 und BS 6 465] in der Fassung gemäss Ziff. I des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1994 [AS 1995 1816]) kaum möglich war, bei der *Bearbeitung* hingegen durchaus vorkam. Anders formuliert ging die Befreiung historisch gesehen bei der Bearbeitung weiter als bei der Verarbeitung. Erst künftig wurde die Verarbeitung zolltechnisch der Bearbeitung im Sinne einer Veredelung gleichgestellt (s.a. ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 859). Weshalb nun vorliegend nur die *Verarbeitung* als rückerstattungsberechtigte Veredelung gelten soll, nicht aber auch die historisch schon früher als Veredelung geltende *Bearbeitung*, erhellt nicht.

Im Gegenteil ergibt sich auch hieraus, dass nach heutigem Recht Bearbeitung und Verarbeitung gleich zu behandeln sind.

**3.7.3** Was die systematische Auslegung betrifft, wurde bereits zuvor auf die Marginalie von Art. 5 Abs. 4 VO-VV hingewiesen (E. 3.7.1). Wird nicht nur die VO-VV selbst betrachtet, ist zu erwähnen, dass Art. 12 Abs. 1 ZG, der unter anderem sowohl die Bearbeitung als auch die Verarbeitung zur Veredelung zählt (E. 3.2.1), dem internationalen Recht entspricht. Auch Art. 10 Ziff. 9.2 Bst. b des Anhangs 1A.15 zum Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation (SR 0.632.20, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Juli 1995) mit dem Titel «Abkommen vom 27. November 2014 über Handelserleichterungen» (ebenfalls SR 0.632.20, für die Schweiz in Kraft getreten am 22. Februar 2017) spricht von «Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung». Insofern entsprach das schweizerische

Recht schon vor Inkrafttreten dieses Anhangs dem Völkerrecht (vgl. dazu die GATT-Botschaft 2 [BBI 1994 IV 950 1008 ff.]).

**3.8** Die Auslegung von Art. 5 Abs. 1 und 4 VO-VV ergibt demnach, dass nicht nur verarbeitete, sondern auch bearbeitete Produkte für die Zollabgaben rückerstattungsberechtigt sind. Dieses Ergebnis bestätigt sich auch mit Blick auf das übergeordnete Recht, wie im Folgenden zu zeigen ist.

**3.8.1** Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle prüft das Bundesverwaltungsgericht auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates (und seiner Departemente) auf ihre Rechtmässigkeit. Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (dazu E. 3.8.4), prüft das Bundesverwaltungsgericht vorab deren Gesetzmässigkeit. Dabei ist zu untersuchen, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen bzw. seine Regelung nicht lediglich eine bereits im Gesetzesrecht angelegte Verfassungswidrigkeit übernimmt, ist auch die Verfassungsmässigkeit zu prüfen (statt vieler: BGE 141 II 169 E. 3.4, BGE 139 II 460 E. 2.3; Urteile des BVGer A-6043/2016 vom 10. Oktober 2017 E. 4.1.2, A-3824/2016 vom 14. Juni 2017 E. 2.3, A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.3).

**3.8.2** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von ausreichender demokratischer Legitimation (Normstufe) und genügender Bestimmtheit (Normdichte) zu beruhen hat (BVGE 2011/13 E. 15.4 auch zum Folgenden; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 325, 336 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 Rz. 1 f.; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, 2. Aufl. 2013, N. 51; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, N. 43).

Das Erfordernis der genügenden Normstufe erfüllt neben der rechtsstaatlichen regelmässig auch eine demokratische Funktion. Alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen sind in der Form eines Gesetzes und damit vom Parlament und – allenfalls – unter Mitwirkung des Volkes zu erlassen (vgl.

Art. 164 Abs. 1 und Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 351; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 19 Rz. 4; TANQUEREL, a.a.O., N. 325). Der Gesetzesvorbehalt wirkt – zusammen mit dem als verfassungsmässigem Recht anerkannten Prinzip der Gewaltentrennung (BGE 126 I 180 E. 2a/aa) – vorab als Delegationsschranke (vgl. PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 3. Aufl., 2014, Art. 164 Rz. 4).

**3.8.3** Werden Rechtssetzungsbefugnisse an die Exekutive delegiert, erlässt diese die rechtsetzenden Bestimmungen in Form von (Regierungs-)Verordnungen. Diese gehen gewöhnlich von der Regierung als Verwaltungsspitze aus, im Bund also vom Bundesrat (Art. 182 Abs. 1 BV; BVGE 2011/13 E. 15.5; ausführlich: Urteil des BVer A-2032/2013 vom 27. August 2014 E. 2.3 und 2.4; vgl. PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 4. Aufl., 2016 [nachfolgend: TSCHANNEN, Staatsrecht], § 46 Rz. 1 f.; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., N. 50).

Zugelassen ist im Bund auch die Subdelegation vom Bundesrat an die Departemente (Art. 48 Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 [RVOG, SR 172.010]; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 75; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., N. 50).

**3.8.4** Man unterscheidet Vollziehungsverordnungen und gesetzesvertretende Verordnungen. Vorliegend ist nur die Vollziehungsverordnung zu nennen. Eine solche liegt vor, wenn die Ordnungsregelung in der Sache durch das Gesetz vorausbestimmt ist. Über die Kompetenz zum Erlass von Vollziehungsverordnungen verfügt der Bundesrat kraft Art. 182 Abs. 2 BV (vgl. TSCHANNEN, Staatsrecht, a.a.O., § 46 Rz. 16 ff.; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., N. 54).

Die Vollziehungsverordnung führt die durch das Gesetz bereits begründeten Rechte und Pflichten weiter aus und entfaltet das Gesetz. Da blosses Abschreiben des Gesetzes nicht sinnvoll wäre, enthalten Vollziehungsverordnungen ein gewisses Mass an Normen, die in dieser Weise nicht im Gesetz stehen. Dies schadet nicht, soweit dadurch keine grundsätzlich neuen Rechte und Pflichten eingeführt werden (vgl. TSCHANNEN, Staatsrecht, a.a.O., § 46 Rz. 18 ff.; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., N. 54; TANQUEREL, a.a.O., N. 323).

### 3.9

**3.9.1** Das ZG enthält in Art. 130 eine ausdrückliche Delegationsnorm an den Bundesrat, das ZG zu vollziehen. Auch ohne diese ausdrückliche Regelung käme die Vollziehungskompetenz dem Bundesrat zu (E. 3.8.4). Weitergehende, für das vorliegende Verfahren relevante Delegationsnormen enthält das ZG nicht. Der Bundesrat hat darauf gestützt die ZV erlassen. Diese wiederum ermächtigt in Art. 242a das EFD, Vollzugsbestimmungen zur ZV zu erlassen. Auch hier wird demnach nur der Vollzug der Verordnung delegiert. Durch die Verordnungen dürfen somit keine grundsätzlich neuen Rechte und Pflichten eingeführt werden (E. 3.8.4).

**3.9.2** Die VO-VV stützt sich nun gemäss ihrem Einleitungssatz auf Art. 43 Abs. 2, Art. 168 Abs. 3, Art. 170 Abs. 3 und Art. 173 Abs. 3 ZV. In Bezug auf Art. 3 VO-VV wurde sie zudem im Einvernehmen mit dem WBF erlassen.

**3.9.2.1** Art. 43 Abs. 2 ZV wiederum findet seine Grundlage in Art. 12 Abs. 3 ZG (E. 3.3.1). Er bestimmt, dass das EFD im Einvernehmen mit dem WBF landwirtschaftliche Erzeugnisse und Grundstoffe bestimmt, für welche die Voraussetzungen nach Art. 12 Abs. 3 ZG zur Gewährung des aktiven Veredelungsverkehrs (E. 3.3.1) generell erfüllt sind, wobei auf diese Waren der Äquivalenzverkehr (E. 5.2.2) anwendbar ist.

Art. 43 Abs. 2 ZV delegiert nur die Festsetzung, für welche landwirtschaftlichen Erzeugnisse und Grundstoffe die Voraussetzungen nach Art. 12 Abs. 3 ZG zur Gewährung des aktiven Veredelungsverkehrs generell erfüllt sind, an das EFD (in Absprache mit dem WBF). Da die Verordnung hier lediglich eine administrative Erleichterung einführt und überdies durch die vorgesehene Absprache zwischen EFD und WBF verhindert werden kann, dass der Schutz der Landwirtschaft unterlaufen wird, bewegt sich diese Bestimmung in der ZV im Rahmen der Delegationsnorm von Art. 130 ZG. Nicht delegiert wird hingegen die Beantwortung der Frage, wann es sich um eine aktive Veredelung handelt. Eine solche liegt nach dem klaren Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 ZG – neben der hier nicht relevanten Ausbesserung – dann vor, wenn Waren zur Bearbeitung oder Verarbeitung vorübergehend ins Zollgebiet verbracht werden (E. 3.1). Das ZG nennt damit ausdrücklich sowohl die Be- als auch die Verarbeitung. Diesem Wortlaut ist zwar zu entnehmen, dass Bearbeitung und Verarbeitung nicht dasselbe sind, was sich auch in den Definitionen gemäss Art. 40 ZV niederschlägt (E. 3.2.2) und in der französischen und der italienischen Sprachversion deutlicher zum Ausdruck kommt («ouvrison» und «transformation» bzw. «lavorazione» und «trasformazione»). Entscheidend ist aber, dass diese

Veränderungen der Waren gleich behandelt werden sollen. Festgehalten werden kann damit, dass verarbeitete und bearbeitete Waren im Rahmen des aktiven Veredelungsverkehrs gleich zu behandeln sind und damit, zumindest was die rechtlichen Folgen anbelangt, kein Unterschied zwischen diesen Arten der Veredelung gemacht werden darf.

**3.9.2.2** Gemäss Art. 170 Abs. 3 ZV regelt das EFD das Rückerstattungsverfahren im bVaV (E. 3.3.2). Art. 170 ZV stützt sich seinerseits auf Art. 59 ZG, der Bestimmungen betreffend das Verfahren der aktiven Veredelung enthält (vgl. E. 3.2.1). Die in Art. 170 ZV vorgesehenen Erleichterungen bewegen sich im Rahmen der Delegationsnorm von Art. 130 ZG.

Damit wird dem EFD aber nur die Befugnis erteilt, die Art und Weise der Rückerstattung zu regeln. Nicht übertragen wird hier die Kompetenz zu entscheiden, für welche Produkte die Rückerstattung gewährt wird.

Es gilt somit auch in Bezug auf diese Vorschriften das zuvor Gesagte (E. 3.9.2.1), wonach keine Befugnis übertragen wird, Unterschiede zwischen verschiedenen Veredelungsarten zu machen.

**3.9.2.3** Art. 168 ZV ist auf das Verfahren für die in Art. 43 Abs. 2 ZV bezeichneten landwirtschaftlichen Erzeugnisse und Grundstoffe, welches in Art. 3 ff. VO-VV geregelt wird, nicht anwendbar (E. 3.3.2), weshalb sich die vorliegend anwendbaren Bestimmungen nicht auf Art. 168 ZV, demgemäss das EFD Verfahrenserleichterungen vorsehen kann, stützen können. Da vorliegend der Vollzug der ZV (E. 3.9.1) und die Regelung des bVaV dem EFD delegiert werden (E. 3.3.1 f.), liegt es aber ohnehin in dessen Kompetenz, Verfahrenserleichterungen vorzusehen, sofern dadurch keine Bestimmungen des übergeordneten Rechts verletzt werden (vgl. auch E. 3.8.4).

**3.9.3** Die Auffassung der Vorinstanz, im ordentlichen Veredelungsverkehr seien grundsätzlich rohe oder raffinierte Fette einzuführen, zu *verarbeiten* und wieder auszuführen, findet demnach in dieser Form im übergeordneten Recht keine Stütze. Im Gesetz ist nämlich – wie gesehen (E. 3.2.1 f. und 3.9.2.1 f.) – ausdrücklich neben der *Verarbeitung* auch von der *Bearbeitung* als Veredelungsart die Rede.

Damit lässt sich Art. 3 Abs. 1 Bst. b VO-VV, mit dem das EFD tierische Speiseöle und Speisefette des Kapitels 15 von Anhang 1 des ZTG als Erzeugnisse und Grundstoffe bezeichnet hat, bei denen die Voraussetzun-

gen von Art. 12 Abs. 3 ZG erfüllt sind, auf Art. 43 Abs. 2 ZV stützen. Hingegen findet der Umstand, dass eine Rückerstattung der Zollabgabe in Art. 5 Abs. 4 VO-VV nur im Falle der *Verarbeitung* der Produkte, nicht auch im Falle einer *Bearbeitung* vorgesehen ist, weder in Art. 43 Abs. 2 noch in Art. 170 Abs. 3 ZV eine Stütze. Auch sonst findet sich weder im ZG noch in der ZV eine Grundlage, die es dem EFD erlauben würde, die Rückerstattung auf eine bestimmte Verarbeitungsstufe der ausgeführten Produkte zu beschränken.

Sowohl für verarbeitete als auch für bearbeitete Produkte ist damit die Zollabgabe zurückzuerstatten.

**3.9.4** Die von der Vorinstanz vorgebrachten Argumente vermögen damit nicht zu überzeugen. Art. 5 Abs. 1 VO-VV ist insbesondere insofern nicht lückenhaft, als dass bearbeitete Produkte nicht unter die Auffangbestimmung von Art. 5 Abs. 1 VO-VV fielen, denn für bearbeitete Produkte ist ebenso wie für verarbeitete eine Zollrückerstattung zu gewähren.

Der Einwand der Vorinstanz, die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen könne wieder notwendig werden, wenn die Rückerstattung auch für *bearbeitete* Fette und Öle gewährt werden müsse (vgl. dazu auch E. 5.2), ändert nichts an diesem Auslegungsergebnis. Der Umstand, dass bei gesetzeskonformer Auslegung einer Bestimmung ein Mehraufwand entsteht, vermag nicht, eine gesetzeswidrige Auslegung zu rechtfertigen.

Es kann somit offenbleiben, ob es sich bei den streitbetroffenen um bearbeitete oder verarbeitete Produkte handelt.

#### **4.**

**4.1** Nach diesem Auslegungsergebnis gilt es zu bestimmen, welcher Rückerstattungsansatz anzuwenden ist.

**4.1.1** Was die Festsetzung von fixen Rückerstattungsansätzen in Art. 5 Abs. 2-4 VO-VV angeht, ist das EFD grundsätzlich befugt, Verfahrenserleichterungen vorzusehen (vgl. E. 3.8.4). Es kann als administrative Erleichterung gelten, wenn für bestimmte Arten ausgeführter Produkte fixe Rückerstattungssätze festgesetzt werden. Dies ist zumindest so lange unproblematisch, als sich der Rückerstattungsansatz in einem vernünftigen Rahmen hält.

**4.1.2** Die Delegationsnormen von Art. 130 ZG und Art. 242a ZV beinhalten indes nur den Vollzug der Verordnung (E. 3.9.1). Materiell kann das Gesetz nicht geändert werden. Dieses bestimmt, was als Veredelung gilt (E. 3.9.3 und die dortigen Verweise). Würde zugelassen, dass auf Verordnungsstufe für unterschiedliche Veredelungsarten unterschiedliche Rückerstattungsätze gälten, würde diese Kompetenzordnung unterlaufen. Damit ist für bearbeitete Fette und Öle derselbe Rückerstattungsansatz vorzusehen wie für verarbeitete.

**4.2** Daher ist darüber zu befinden, ob Abs. 1 oder Abs. 4 von Art. 5 VO-VV für veredelte Produkte der hier interessierenden Art Anwendung findet.

### **4.3**

**4.3.1** Wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende Rechtsfrage schuldig bleibt, besteht eine Lücke im Gesetz bzw. der Verordnung. Hat der Gesetz- oder Verordnungsgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden (sog. qualifiziertes Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung. Demgegenüber liegt eine echte, durch das Gericht zu füllende Lücke vor, wenn der Gesetz- oder Verordnungsgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz oder der Verordnung diesbezüglich weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann (BGE 140 III 636 E. 2.1, 140 III 206 E. 3.5.1, 139 I 57 E. 5.2; Urteil des BVGer A-5664/2014 vom 18. November 2015 E. 7).

Kann dem Gesetz oder der Verordnung keine Vorschrift entnommen werden, so soll das Gericht, wenn – wie vorliegend – ein Gewohnheitsrecht fehlt, nach der Regel entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde (vgl. Art. 1 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210], welcher zumindest sinngemäss auch für das öffentliche Recht gilt [vgl. BGE 140 II 289 E. 3.1, 137 V 90 E. 5.4.1, 135 V 163 E. 5.3, 121 III 324 E. 3c/bb]). Bei der Ergänzung des lückenhaften Gesetzes oder der Verordnung gelten als Massstab die dem Gesetz bzw. der Verordnung selbst zugrunde liegenden Zielsetzungen und Werte (BGE 140 III 636 E. 2.2, 140 III 206 E. 3.5.1). Oftmals können Lücken auf dem Weg der Analogie geschlossen werden (BGE 141 IV 298 E. 1.3.1; Urteil des BVGer A-5664/2014 vom 18. November 2015 E. 7.2).

**4.3.2** Wie zuvor festgehalten (E. 4.1.1), stellt es eine zulässige Verfahrenserleichterung dar, wenn ein fixer Rückerstattungssatz festgelegt wird. Da für bearbeitete und verarbeitete Fette derselbe Rückerstattungsansatz vorzusehen ist, ist Art. 5 Abs. 4 VO-VV, der für verarbeitete Fette und Öle einen Rückerstattungsansatz von Fr. 159.50 je 100 kg Eigenmasse vorsieht, in richterlicher Lückenfüllung analog auf bearbeitete Fette und Öle anzuwenden (E. 4.3.1). Art. 5 Abs. 4 VO-VV ist in diesem Sinn zu ergänzen. Dass dort von «Basis Raffinat» die Rede ist, hindert diese richterliche Ergänzung nicht, kann doch vorliegend die Menge des ausgeführten Fetts auf dieser Basis berechnet werden. Damit beträgt der Rückerstattungsansatz Fr. 159.50 je 100 kg Eigenmasse.

## **5.**

An diesem Ergebnis vermögen – wie im Folgenden zu zeigen ist – auch die weiteren Vorbringen der Vorinstanz nichts zu ändern.

### **5.1**

**5.1.1** Soweit sich die Vorinstanz in der Stellungnahme vom 23. Februar 2017 darauf beruft, die rückerstattungsberechtigten Zolltarifnummern seien den Beschwerdeführerinnen bekannt gewesen, und auf die Beilagen verweist, ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass, selbst wenn dies der Fall wäre, eine Mitteilung der Zollverwaltung noch nicht zwingend bedeutet, dass die darin enthaltene Information gesetzeskonform ist. Allenfalls ist sie unter dem Titel des Vertrauensschutzes (dazu E. 5.2.6.1) zu beurteilen. Weiter handelt es sich bei zweien dieser Beilagen um Bewilligungen für den aktiven Veredelungsverkehr vom 16. Juli 2015. Mitteilungen, die dort in Bezug auf die konkrete Bewilligung gemacht werden, können nicht verallgemeinert werden. Zudem steht in diesen Bewilligungen als Veredelungsart «Raffinieren, teilweise hydrieren, mischen und / oder abfüllen». Bei dieser Art der Veredelung handelt es sich aber genau um jene, die die Beschwerdeführerinnen vorliegend durchgeführt haben (s. dazu auch E. 5.1.2), womit gerade bestätigt wird, dass eine Veredelung vorliegt. Die dritte Beilage ist eine Tarifauskunft vom 27. Juni 2001. Dort wird die Tarifnummer für verschiedene Produkte festgelegt. Am Ende des Schreibens wird festgehalten, dass die in der Auskunft genannten Produkte rückerstattungsberechtigt seien. Da die Tarifnummern 1501 und 1502 dort nicht vorkommen, lässt sich über diese aus dem Schreiben nichts ableiten. Auch wird auf der letzten Seite festgehalten, als Verarbeitung gälte Hydrierung, Herstellung geniessbarer Mischungen oder Zubereitungen der Tarifnummer 1517 nach Rezeptur, Nahrungsmittelzubereitungen der Kapitel 16-22 des Zolltarifs und Fraktionierung. Daraus lässt sich aber nicht ableiten,

dass andere Verfahren nicht als Verarbeitung gelten können. Zudem stützt sich die Auskunft auf die VO 1995/2 (zu dieser E. 3.7.2.2). Auch ist die Auskunft deutlich älter als die zuvor genannten Bewilligungen für die aktive Veredelung. Damit könnte die Vorinstanz aus diesen Ausführungen selbst dann nichts zu ihren Gunsten ableiten, wenn nicht bereits festgehalten worden wäre, dass die Rückerstattung – bei gegebenen Voraussetzungen – nicht nur bei verarbeiteten, sondern auch bearbeiteten Produkten zu gewähren ist (E. 3.8 und 3.9.2.2).

**5.1.2** An dieser Stelle ist kurz darauf einzugehen, dass die Vorinstanz in der Stellungnahme vom 23. Februar 2017 (Sachverhalt Bst. K) darauf hinweist, dass die Beschwerdeführerinnen seit Mitte Juli 2015 über zwei Bewilligungen für die Einfuhr von tierischen und pflanzlichen Fetten und Ölen zwecks – unter anderem – Raffination im Nichterhebungsverfahren der aktiven Veredelung verfügen (es handelt sich um die in E. 5.1.1 genannten Bewilligungen). Sofern die Vorinstanz mit dieser Aussage darauf hinweisen möchte, dass sich für die Beschwerdeführerinnen aufgrund der Bewilligung die Frage der Rückerstattung nicht stellen sollte, da sie das ordentliche Veredelungsverfahren in Anspruch nehmen könnten, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerinnen vorliegend das bVaV gewählt haben und gerade nicht das ordentliche Nichterhebungsverfahren. Da beide Verfahren möglich sind, konnten die Beschwerdeführerinnen das bVaV wählen. Ob den Beschwerdeführerinnen in diesem Verfahren die Zollabgaben zurückzuerstatten sind, ist Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

## **5.2**

**5.2.1** Die Vorinstanz führt aus, die Zollrückerstattung im besonderen Veredelungsverkehr sei aus WTO-Sicht nur für Grundstoffe zulässig, bei welchen ein Importüberschuss vorhanden sei. Bei der Rückerstattung im bVaV handle es sich nicht um eine Exportsubvention. Bei den exportierten Speisefetten der Beschwerdeführerin handle es sich ausschliesslich um Fette schweizerischer Herkunft. Es seien also nie Einfuhrabgaben bezahlt worden. Zwar könnten nach dem Äquivalenzprinzip anstelle der importierten Rohstoffe auch Ersatzwaren ausländischer Herkunft verwendet werden und ebenso schweizerische Ersatzwaren. Es müsse aber vorgängig mindestens die gleiche Menge an ausländischen Rohstoffen importiert worden sein. Auch das bVaV habe eine Importseite. Würden die Fette vorliegend rückerstattungsberechtigt, ergäbe dies eine systemfremde Belastung des von réservesuisse (rs) verwalteten Garantiefonds, da beim Export der anlässlich der Einfuhr erhobene Garantiefondsbeitrag (GFB) rückerstattet wird. Wenn kein Fett eingeführt werde, werde (dafür) nämlich auch kein

GFB erhoben, der bei der Ausfuhr rückerstattet werden könne. Gemäss Mitteilung vom 21. Februar 2014 werde nach Rücksprache mit der Branche bei den *tierischen* Fetten auf die Vorlage von Einfuhrveranlagungen verzichtet. Diese Mitteilung gelte indes nicht vorbehaltlos. Seit Februar 2014 hätten sich neue Geschäftsmodelle entwickelt und die Zollrückerstattungen im Bereich tierischer Produkte hätten sich hochgradig gesteigert, so dass heute ein Exportüberschuss vorliege. Falls sie (die OZD) die Rückerstattung auch für lediglich *bearbeitete* Erzeugnisse gewähren müsste, wäre die Vorlage von Einfuhrquittungen, die im zeitlichen Zusammenhang mit der betreffenden Gesuchsperiode stünden, wieder zwingend, was für alle Beteiligten einen erheblichen Mehraufwand nach sich ziehen würde, zumal der Import hauptsächlich über drei Grossimporteure statffinde und die Schweizer Abnehmer über keine Importdokumente verfügten. Daher werde zurzeit nach Alternativen gesucht. Im zeitlichen Zusammenhang mit der betreffenden Gesuchsperiode sei weder durch die Beschwerdeführerinnen noch durch einen anderen Importeur eine entsprechende Menge tierischer Speisefette im Normalverfahren eingeführt worden. Insofern bestehe kein Anspruch auf Zollrückerstattung.

Die Beschwerdeführerinnen halten dem entgegen, in einem Schreiben der Vorinstanz vom 21. Februar 2014 werde der Importüberschuss ausdrücklich erwähnt. Der angebliche Konflikt zu den WTO-Richtlinien müsse in vorliegendem Verfahren unberücksichtigt bleiben. Jedenfalls dürfe er sich nicht zu ihrem Nachteil auswirken, schon gar nicht unter Missachtung von klaren gesetzlichen Grundlagen. Im Weiteren sei es stossend, dass die Vorinstanz ein derartiges, politisches Argument ohne vorgängige Orientierung der Marktteilnehmer in ein laufendes Verfahren einbringe. Die Argumentation der Vorinstanz, es seien nicht genügend tierische Speisefette im Normalverfahren eingeführt worden, stehe erstens im diametralen Widerspruch zur bisherigen Praxis der Vorinstanz. Zweitens habe die Vorinstanz gemäss ihren bisherigen Zusicherungen von den Beschwerdeführerinnen keinen Nachweis der Einfuhr im Normalverfahren verlangt und drittens seien diese Ausführungen für die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens irrelevant, weil sie ausserhalb des massgebenden Streitgegenstandes lägen. Die Vorinstanz müsse sich auf ihre Auskunft/Zusicherung bzw. Praxis, die sie im Schreiben vom 21. Februar 2014 geäussert habe, behaften lassen. Demnach müssten keine Einfuhrveranlagungsverfügungen vorgelegt werden. Die EZV habe in der Folge tatsächlich auf die Vorlage solcher Verfügungen verzichtet. Somit hätten sich die Beschwerdeführerinnen nicht geweigert, solche Veranlagungsverfügungen vorzulegen, sondern die Vor-

instanz habe auf die Vorlage verzichtet. Zudem habe die Vorinstanz mehrfach verbindlich bestätigt, dass Zollrückerstattungen auf schweizerischer Rohware gewährt würden. Der schweizerische Gesetzgeber habe sich ausdrücklich dafür entschieden, den Äquivalenzverkehr im Zusammenhang mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen den Bestimmungen der aktiven Veredelung sowie der Zollermässigung und Zollbefreiung zu unterwerfen. An diese Vorgaben hätten sich die rechtsanwendenden Behörden zu halten. Daran ändere auch der Hinweis auf eine allfällige systemfremde Belastung des von der *réserve suisse* (rs) verwalteten GBF nichts.

**5.2.2** Das Äquivalenzprinzip lässt zu, dass anstelle der ursprünglich ein- oder ausgeführten Ware Ersatzware in das Veredelungserzeugnis einfließt. Die Ersatzware muss von gleicher Menge, Beschaffenheit und Qualität wie die be- oder verarbeitete Ware sein (Art. 12 Abs. 2 ZG; IVO GUT, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz [ZG], 2009, Vorbemerkungen zu Art. 12 und 13 N. 3; ARPAGAU, a.a.O., Rz. 555, 869 und 873). Es findet ein Statuswechsel zwischen Einfuhr- und Ersatzware statt: Im aktiven Veredelungsverkehr gelangt die Einfuhrware in den freien inländischen Verkehr und die Ersatzware wird zur Ausfuhrware (als Veredelungserzeugnis). Der Zeitpunkt dieses Statuswechsels ist gesetzlich nicht geregelt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Ersatzware bis zur Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung bei der Ausfuhr ihren Status als Inlandware behält. Zum gleichen Zeitpunkt erhält die Einfuhrware aus dem aktiven Veredelungsverkehr den Status der Inlandware, sofern sie nicht schon vorher im Inland abgesetzt wurde. Eine vorzeitige Ausfuhr der Ersatzwaren als Veredelungserzeugnisse, also bevor die Auslandware ins Zollgebiet verbracht wurde, ist im Schweizer Recht zwar nicht ausdrücklich vorgesehen, wird aber in der Praxis von der EZV akzeptiert, wenn die Bewilligung für den Veredelungsverkehr vorhanden ist (Merkblatt über die aktive Veredelung [MB 47.83] Ziff. 2.5; GUT, a.a.O., Art. 12 N. 5). Ob Letzteres auch für das bVaV gilt, kann vorliegend offen bleiben.

Grundsätzlich liegt die Wahl, ob im Verfahren der aktiven Veredelung identische oder äquivalente Waren ausgeführt werden, beim antragstellenden Unternehmen (GUT, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 12 und 13 N. 8 mit Hinweis auf AB 2004 N 1379).

**5.2.3** Konkret ist das Verfahren in der VO-VV wie folgt geregelt: Die Waren nach Art. 3 Abs. 1 VO-VV, die zur aktiven Veredelung eingeführt werden, müssen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet

werden. Die Zollabgaben werden rückerstattet, wenn Veredelungserzeugnisse, die Waren nach Art. 3 Abs. 1 VO-VV enthalten, zum Ausfuhrverfahren angemeldet werden (Art. 4 Abs. 1 VO-VV). Die Rückerstattung muss bereits in der Zollanmeldung für die Ausfuhr beantragt werden. Für die Rückerstattung muss zusätzlich ein schriftliches Gesuch innerhalb von dreizehn Monaten nach der ersten Warenausfuhr an die EZV gestellt werden (Art. 4 Abs. 2 VO-VV). Die EZV kann verlangen, dass für die Rückerstattung Veranlagungsverfügungen vorgelegt werden. Die Veranlagungsverfügungen müssen im zeitlichen Zusammenhang mit der Gesuchsperiode ausgestellt worden sein (Art. 4 Abs. 4 VO-VV). Der Zoll wird dem Hersteller der ausgeführten Veredelungserzeugnisse erstattet, wenn er nachweisen kann, welche Mengen landwirtschaftlicher Rohstoffe er in verarbeiteter Form ausgeführt hat. Die Rückerstattung erfolgt gegen Vorlage der Einfuhrzollquittung, welche der Importeur der Einfuhrwaren allenfalls an den Ausführer zu zedieren hat (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 891).

**5.2.4** Bei jenen Waren, die im vorliegenden Fall veredelt werden, handelt es sich um inländische und nicht um eingeführte Waren. Da der Äquivalenzverkehr (E. 5.2.2) grundsätzlich für Waren wie die im vorliegenden Fall betroffenen zugelassen ist (E. 3.9.2.1), spricht dieser Umstand alleine noch nicht gegen die Rückerstattung der Zölle. Das sehen auch die Parteien so. Allerdings muss es sich diesfalls um Ersatzwaren handeln. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, wenn sie ausführt, das Verfahren der aktiven Veredelung habe eine Importseite und es dürften nicht mehr rückerstattungsberechtigzte Waren exportiert werden, als importiert wurden. Daher muss – wie die Zollverwaltung zu Recht vorbringt – auch eine entsprechende Anzahl Waren gleicher Beschaffenheit und Qualität eingeführt werden, die im Inland verbleibt. Nur dann können die verwendeten Produkte als Ersatzwaren im Sinn des Veredelungsverkehrs betrachtet werden.

**5.2.5** Art. 4 Abs. 4 VO-VV sieht vor, dass die EZV für die Rückerstattung die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen verlangen kann, die in zeitlichem Zusammenhang mit der Gesuchsperiode ausgestellt worden sind (E. 5.2.3). Auf diese Weise kann die EZV sicherstellen, dass keine Veredelungsprodukte ausgeführt werden, wenn nicht in zeitlichem Zusammenhang mit der Ausfuhr Ausgangswaren gleicher Qualität und Menge eingeführt wurden. Die Bestimmung verhindert, dass mehr Waren aus- als eingeführt werden. Bei Art. 4 Abs. 4 VO-VV handelt es sich indes um eine «kann»-Bestimmung. Die Vorinstanz ist also nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt, die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen zu verlangen.

Sie kann demnach auf die Vorlage verzichten oder gar eine entsprechende Zusicherung geben, was sie vorliegend getan hat (dazu E. 5.2.7.2 ff.).

## **5.2.6**

**5.2.6.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Allerdings wird der Vertrauensschutz im Abgaberecht, das von einem strengen Legalitätsprinzip beherrscht wird, nur zurückhaltend gewährt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-2777/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.6, A-2997/2016 vom 6. April 2017 E. 3.7.2 und 3.7.4, A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 2.6, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 7.1).

**5.2.6.2** Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (vgl. statt vieler: BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4357/2015 vom 27. Juli 2017 E. 2.7, A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 6.1, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 7.1, A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 6.2).

## **5.2.7**

**5.2.7.1** Die Beschwerdeführerinnen haben weder im vorinstanzlichen noch im vorliegenden Verfahren Einfuhrveranlagungsverfügungen vorgelegt. Sie machen allerdings geltend, die Vorinstanz habe die Vorlage solcher Verfügungen auch nicht verlangt. Tatsächlich hat die Vorinstanz – soweit ersichtlich – erstmals in der Vernehmlassung überhaupt erwähnt, dass

nicht genügend Fette importiert worden seien. Auch im vorliegenden Verfahren hat die Vorinstanz die Vorlage der Einfuhrveranlagungsverfügungen nicht verlangt, sondern nur darauf hingewiesen, dass sie dies könne und – wenn die Rückerstattung auch für *bearbeitete* Waren gewährt würde – müsse.

**5.2.7.2** Indem sie die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen nicht verlangt, handelt die Vorinstanz in Übereinstimmung mit ihrem Schreiben vom 21. Februar 2014 an [den Verband, dem] auch die Beschwerdeführerin 2 angehört. Dort hat die Vorinstanz [dem Verband] mitgeteilt, ein Vergleich der Importmengen mit den begünstigten Exportmengen der letzten fünf Jahre habe gezeigt, dass bei den tierischen Fetten und Ölen jeweils ein deutlicher Einfuhrüberschuss bestanden habe, weshalb sie keine Notwendigkeit sehe, für tierische Speisefette und -öle weiterhin die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen zu verlangen. Damit enthält das Schreiben eine Zusicherung, zumindest auf Zusehen hin, auf die Vorlage der Veranlagungsverfügungen zu verzichten. Indem die Vorinstanz auf die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen verzichtet, entbindet sie die Rückerstattungsberechtigten von der Obliegenheit, sich die Einfuhrveranlagungsverfügungen allenfalls zedieren zu lassen (E. 5.2.3).

**5.2.7.3** Das Schreiben stammt von der OZD. Sie ist für entsprechende Zusicherungen zuständig. Es wird eine konkrete Situation beschrieben und die Auskunft wird in Bezug auf einen genau bestimmten Personenkreis gegeben. Die Auskunft war nicht unrichtig und die Beschwerdeführerinnen haben – auch – gestützt auf diese Auskunft Dispositionen getroffen, nämlich schweizerische Fette und Öle für den Export veredelt. Damit sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben.

**5.2.7.4** Die Vorinstanz verzichtet(e) allerdings nur deshalb auf die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen, weil deutlich mehr Fette und Öle ein- als ausgeführt wurden. Damals wurden nicht mehr Fette und Öle rückerstattungsberechtigt exportiert als zuvor zollpflichtig importiert worden waren. Die Vorinstanz schien bürokratischen Aufwand, insbesondere die erwähnte Zession der Einfuhrveranlagungsverfügungen (E. 5.2.7.2), vermeiden zu wollen. In ihrem Schreiben an [den Verband] hält die Vorinstanz zudem fest, dass sie die Angelegenheit überprüfen werde, wenn sich die Import- bzw. Exportsituation ändern sollte.

Festzuhalten bleibt aber, dass sie nicht auf ihre Zusicherung zurückgekommen ist.

**5.2.7.5** Die Zollverwaltung ist grundsätzlich befugt, eine Zusicherung wie die vorliegende, die sich auf das Vorhandensein bestimmter Verhältnisse stützt, bei Änderung dieser Verhältnisse zu widerrufen. Insofern besagt der im Schreiben an [den Verband] angebrachte Vorbehalt nur das, was ohnehin gilt.

**5.2.7.6** Zu prüfen bleibt, ob sich die Umstände seither in einem Ausmass verändert haben, das es rechtfertigt, dass die Vorinstanz bereits im vorliegenden Verfahren auf die Zusicherung zurückkommt, insbesondere weil ein öffentliches Interesse an der Vorlage der Einfuhrveranlagungsverfügungen bestünde, das das Interesse der Beschwerdeführerinnen überstiege (E. 5.2.6.2). Auch dann bliebe es aber dabei, dass die Vorinstanz die Zusicherung gegenüber [dem Verband] (oder deren Mitgliedern) zurückgezogen haben muss, bevor sie wieder die Vorlage von Einfuhrzollveranlagungen verlangt. Bis dahin gilt der Vertrauensschutz; dies umso mehr, als die Vorinstanz die Vorlage von Einfuhrveranlagungsverfügungen lediglich verlangen kann, aber nicht muss (E. 5.2.5).

**5.2.7.7** In ihrer Vernehmlassung bezieht sich die Vorinstanz nur auf geänderte Geschäftspraktiken, die das Abweichen von der Zusicherung (in Zukunft) erfordern würden, erklärt aber nicht weiter, worin diese Geschäftspraktiken bestehen. Auch bringt sie vor, der Verzicht auf Vorlage von Veranlagungsverfügungen sei nur solange haltbar, als kein aus WTO-Sicht verbotener Exportüberhang bestehe. Erst in der Duplik hält sie generell fest, es seien im Jahr 2014 Geschäftspraktiken geändert worden und es seien nicht genügend tierische Speisefette eingeführt worden. Sie nennt hier allerdings keine Zahlen. Betrachtet man die Aussenhandelsstatistik, hängt die Antwort auf die Frage, ob die Exporte die Importe übersteigen, davon ab, welche Tarifunternummer des Kapitels 15 zum Anhang 1 des ZTG betrachtet wird. Bei der Unternummer 1501.1099 beispielsweise stiegen die Exporte im Jahr 2014 gegenüber dem Jahr 2013 bei sinkenden Importen stark an und gingen bei leicht steigenden Importen im Jahr 2015 gegenüber dem Jahr 2014 zurück, entwickelten sich dann aber im Jahr 2016 gegenüber sinkenden Importen explosionsartig. Dagegen überstiegen die Exporte bei der Tarifnummer 1502.1099 die Importe in den Jahren 2013 und 2014 in wesentlich grösserem Ausmass als im Jahr 2016, wobei das Ausmass im Jahr 2013 noch grösser war als im Jahr 2014. Bei der Unternummer 1502.9099 überstiegen die Exporte im Jahr 2012 die Importe bei weitem. Seither besteht zumindest bis ins Jahr 2016 ein deutlicher Importüberhang. Betrachtet man die «Hauptnummern» 1501 und 1502 sowie die Unternummern 1501.10, 1502.10 und 1502.90, so überstieg der Import

den Export jeweils bei weitem (Quelle: [www.gate.ezv.admin.ch/swissimpex](http://www.gate.ezv.admin.ch/swissimpex) > Zur Basisversion; letztmals besucht am 22. Februar 2018; einbezogene Jahre: 2012-2016). Bei welchem Anteil der exportierten Fette ein Antrag auf Rückerstattung der Einfuhrzollabgabe gestellt wurde und wie viele im Normalverfahren eingeführt wurden, lässt sich dieser Statistik freilich nicht entnehmen. Zumindest mit diesen Zahlen lässt sich aber das Vorbringen der Vorinstanz, sie müsse allenfalls aufgrund eines Exportüberhangs auf ihre Praxis zurückkommen, nicht substantiieren. Auch wird nicht klar dargelegt, dass der GBT über Gebühr belastet würde oder WTO-Regeln verletzt sein könnten, weshalb auf diese Argumente der Vorinstanz auch aus diesem Grund nicht einzugehen ist.

**5.2.7.8** Schliesslich kann festgehalten werden, dass der von der Zollverwaltung geltend gemachte Umstand, dass mehr Waren exportiert als importiert würden, darauf hindeuten würde, dass genügende schweizerische Waren in entsprechender Qualität vorhanden sind. Damit würde in Bezug auf diese Waren eine der Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 3 ZG wegfallen (E. 3.3.1), was wiederum zur Folge hätte, dass gelegentlich Art. 3 VO-VV zu revidieren wäre. Das EFD kann nämlich zwar im Einvernehmen mit dem WBF landwirtschaftliche Erzeugnisse und Grundstoffe bezeichnen, für die die Voraussetzungen nach Art. 12 Abs. 3 ZG generell erfüllt sind (Art. 43 Abs. 2 ZV; E. 3.3.1). Die Formulierung «erfüllt sind», sowie Sinn und Zweck der Absprache mit dem WBF, der vor allem im Schutz der heimischen Landwirtschaft liegt, bedeuten aber, dass keine Erzeugnisse und Grundstoffe bezeichnet werden dürfen, für die (längerfristig) die in Art. 12 Abs. 3 ZG bezeichneten Voraussetzungen nicht (mehr) erfüllt sind.

Selbst wenn also davon auszugehen wäre, dass die Vertrauensgrundlage bei geänderten Verhältnissen wegfiel, ohne dass ein Widerruf explizit zu erfolgen hätte, haben sich diese vorliegend nicht in einem Ausmass verändert, das eine solche Annahme zulassen würde.

**5.2.8** Bei diesem Ergebnis ist nicht mehr auf die weiteren Schreiben der Vorinstanz an die Beschwerdeführerinnen oder andere Konzerngesellschaften einzugehen, in denen die Beschwerdeführerinnen eine Vertrauensgrundlage sehen.

## **6.**

Zuletzt ist festzuhalten, dass die Vorinstanz im Sachverhalt der angefochtenen Verfügung geltend macht, für eine am 13. Januar 2016 exportierte Sendung von raffiniertem Rinderfett der Zolltarifnummer 1502.1092 sei die

Abrechnungsfrist bei Eingang des Abrechnungsantrages verwirkt gewesen. Hierzu finden sich in den Akten sonst keine Ausführungen. Der Rückerstattungsantrag datiert vom 1. April 2016 (Sachverhalt Bst. C). Die Frist von 13 Monaten gemäss Art. 4 Abs. 2 VO-VV (E. 5.2.3) war damit klar eingehalten. Von einer Verwirkung kann demnach keine Rede sein.

## **7.**

**7.1** Damit ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.4), vollumfänglich gutzuheissen. Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführerinnen die Einfuhrzollabgaben im Sinne der Erwägungen zu erstatten. Zur Ermittlung des Rückerstattungsbetrages ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**7.2** Als im Sinne der Erwägungen obsiegende Partei haben die Beschwerdeführerinnen keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Das Nichteintreten in Bezug auf einen untergeordneten, durch eine Ungenauigkeit in der Formulierung entstandenen Punkt ändert daran nichts. Entsprechend ist ihnen der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Die obsiegenden, anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerinnen haben gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Diese ist vorliegend ermessensweise sowie praxisgemäss auf Fr. 7'500.-- (inkl. Auslagen) festzusetzen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten wird, in dem Sinne gutgeheissen, als sie zur Berechnung des Rückerstattungsbetrags im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.

**2.**

Es werden keine Kosten erhoben. Der von den Beschwerdeführerinnen geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Susanne Raas

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: