

# **BGer 9C 717/2022 vom 15. Dezember 2023**

Bundesgericht, 2023-12-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_717\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_717_2022)

FR: TF 9C 717/2022 du 15 décembre 2023

IT: TF 9C 717/2022 del 15 dicembre 2023

## **Regeste**

Einfuhrabgaben, Abgabeperiode 2011 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Streit um Zoll- und andere Einfuhrabgaben, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG ). Es liegt keine der Ausnahmen von Art. 83 BGG vor. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit zulässig. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ( Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ) des nach Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführers ist in Bezug auf den Hauptantrag einzutreten.

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer stellt eventualiter Anträge auf Feststellung und auf die Erteilung einer Anweisung an die Unterinstanz. Abgesehen davon, dass Feststellungsanträge nur unter restriktiven Voraussetzungen zulässig sind (vgl. dazu BGE 148 I 160 E. 1.6; 141 II 113 E. 1.7; 136 III 102 E. 3.1), dehnen diese Anträge in unzulässiger Weise den Streitgegenstand aus: Die Vorinstanz hat mangels entsprechender Anträge nicht darüber befunden, ob das Verfahren der vorübergehenden Verwendung ausserhalb des Verfahrens über die Nachleistungspflicht nachträglich "finalisiert" werden und das BAZG gegebenenfalls auf seine Verfügung zurückkommen könnte. Das bzw. die Eventualbegehren sind also neu und unzulässig ( Art. 99 Abs. 2 BGG ). Darauf ist nicht einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 I 135 E. 1.5). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

### **E. 3**

Die Vorinstanz hat festgehalten, dass laut der Unterinstanz keine mündliche Zollanmeldung und keine mündliche Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung erfolgt sei. Die Behauptung des Beschwerdeführers, es sei eine mündliche Anmeldung gegenüber anwesenden schweizerischen Zollbeamten erfolgt, hielt die Vorinstanz für unglaublich. Weiter hat die Vorinstanz erwogen, dass eine bloss mündliche Anmeldung den formellen Anforderungen ohnehin nicht genügt hätte. Mangels Anmeldung und Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung bestehe kein Anspruch auf Abgabebefreiung. Die Verbringung der Fahrzeuge in das Inland habe folglich die objektiven Tatbestände der Steuer- bzw. Zollhinterziehung ( Art. 36 Abs. 1 AStG , Art. 96 Abs. 4 MWSTG und Art. 118 Abs. 1 ZG ) erfüllt. Der Beschwerdeführer sei als Transporteur, der die Ware über die Grenze verbracht habe, und als Warenführer zuführungs- und anmeldepflichtig ( Art. 21 und 24 ZG ). Er gehöre damit zum Kreis der Zollschnldner ( Art. 70 Abs. 2 ZG ) und sei folglich nach Art. 12 Abs. 2 VStrR leistungspflichtig.

#### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer macht hiergegen zunächst geltend, es verletze Art. 58 Abs. 3 ZG , wenn ihm trotz mündlicher Anmeldung das Verfahren der vorübergehenden Verwendung bzw. die nachträgliche Durchführung desselben nach dieser Bestimmung verweigert werde. Mit diesen Ausführungen setzt er sich allerdings in Widerspruch zur Sachverhaltswürdigung der Vorinstanz, die keine mündliche Anmeldung festgestellt hat. Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was diese Würdigung als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen würde. Sie ist demnach für das Bundesgericht verbindlich ( Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1). Ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung also gar nicht erst eingeleitet worden, weil keine Anmeldung erfolgt ist, scheidet die nachträgliche Regularisierung, die Art. 58 Abs. 3 ZG für den nicht ordnungsgemässen Abschluss des Verfahrens vorsieht, von vornherein aus.

#### **E. 3.2**

Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Zoll- und Steuerhinterziehungsdelikte nach Art. 118 Abs. 1 lit. a ZG , Art. 36 Abs. 1 AStG und Art. 96 Abs. 1 MWSTG Erfolgsdelikte seien, wobei der tatbestandsmässige Erfolg in der Zoll- bzw. Steuerverkürzung bestehe. Es sei keine Zoll- und Steuerverkürzung eingetreten, weil er bei korrekter Anmeldung schliesslich Anspruch auf das Verfahren der vorübergehenden Verwendung gehabt hätte. Es fehle demnach bereits an einer objektiven Widerhandlung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR . Selbst wenn aber von einer objektiven Widerhandlung ausgegangen würde, liege jedenfalls keine Abgabeverkürzung vor, die Art. 12 Abs. 1 VStrR ebenfalls voraussetze. Auch in diesem Punkt kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt

werden.

### **E. 3.2.1**

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.1 und 7.3), löst die Verbringung der Fahrzeuge in das Zollgebiet die Zoll- sowie die Automobil- und die Einfuhrsteuerpflicht aus ( Art. 7 ZG , Art. 22 Abs. 1 AStG und Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG ). Wird die Zollanmeldung unterlassen, entstehen die Zoll-, Einfuhr- und Automobilsteuerschulden im Zeitpunkt, in dem das Fahrzeug über die Zollgrenze verbracht wird ( Art. 69 lit. c ZG i.V.m. Art. 56 Abs. 1 MWSTG und Art. 23 Abs. 1 AStG ; Urteil 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.4 und 3.5). Diese Zoll- und Steuerschulden bleiben nach der Rechtsprechung auch dann geschuldet, wenn die nicht angemeldete Ware später wieder ausgeführt wird, selbst wenn rückblickend bei ordnungsgemässer Anmeldung allenfalls eine Abgabebefreiung möglich gewesen wäre (so bereits BGE 89 I 542 E. 2; vgl. auch Urteil 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 E. 3.2; 2C\_132/2009 vom 7. Januar 2010 E. 4.1). Hintergrund dieser Rechtsprechung ist der Umstand, dass bei einer Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware in das Zollgebiet noch nicht feststeht, ob dereinst die Voraussetzungen für die Abgabebefreiung erfüllt sein werden. Die Anmeldung ist also zwar zwingende Voraussetzung, hat aber alleine noch nicht die unmittelbare Abgabebefreiung zur Folge, sondern führt erst zur bedingten Veranlagung der Zollabgaben ( Art. 58 Abs. 2 lit. a ZG ). Sie ermöglicht den Zollbehörden sicherzustellen, dass die übrigen Voraussetzungen der (definitiven) Abgabebefreiung eingehalten sind, namentlich dass Waren, die sich lediglich zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet befinden, fristgerecht und unverändert wieder ausgeführt werden (vgl. Art. 30 Abs. 1 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV; SR 631.01]; vgl. auch BGE 89 I 542 E. 2). Der vorliegende Fall zeigt im Übrigen exemplarisch, dass auf die Zollanmeldung als Voraussetzung für die Abgabebefreiung nicht verzichtet werden kann, wurde doch eines der beiden Fahrzeuge in der Folge gerade nicht wieder ausgeführt, sondern im Zollgebiet verkauft (vgl. oben Bst. A.e).

### **E. 3.2.2**

Da also die Wiederausfuhr eines der beiden Fahrzeuge nicht dazu führt, dass die entstandenen Einfuhrabgabeschulden erloschen wären, und diese Schulden nicht beglichen worden sind, ist eine Zoll- und Steuerverkürzung eingetreten. Das Verhalten des Beschwerdeführers (Verbringen der Fahrzeuge über die Zollgrenze ohne Anmeldung) war hierfür kausal. Die objektiven Tatbestände der Automobilsteuer-, Einfuhrsteuer- und Zollhinterziehung ( Art. 36 Abs. 1 AStG ; Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG ; Art. 118 Abs. 1 lit. a ZG ) sind erfüllt und es liegt eine Abgabeverkürzung gemäss Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR vor.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz die Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR zu Recht für erfüllt gehalten hat.

### **E. 4**

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, dass die Einfuhrsteuerforderung verjährt sei. Er beruft sich zwar nicht darauf, dass auch die Forderungen bezüglich der Automobilsteuer und der Zollabgaben verjährt seien. Da die Verjährung dieser Forderungen aber mit der Verjährung der Forderung bezüglich der Einfuhrsteuer eng zusammen hängt, ist sie nachfolgend ebenfalls zu prüfen, zumal die Verjährung von öffentlich-rechtlichen

Forderungen des Gemeinwesens von Amtes wegen zu berücksichtigen ist ( BGE 138 II 169 E. 3.2).

#### **E. 4.1**

Zunächst stellt sich die Frage, nach welcher Regelung die Verjährung zu beurteilen ist. Das Bundesgericht war bereits verschiedentlich mit der Frage konfrontiert, in welchem Verhältnis spezial- bzw. abgabegesetzliche Verjährungsregelungen wie Art. 56 Abs. 4 MWSTG und Art. 75 ZG zur Verjährungsregelung des VStrR stehen, kam dabei aber zu teilweise unterschiedlichen Ergebnissen.

##### **E. 4.1.1**

In BGE 143 IV 228 hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Nachleistung der Verrechnungssteuer festgehalten, dass sich die Verjährung der Leistungs- oder Rückerstattungspflicht ("la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution") bei Vorliegen von Verletzungen gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes nach dem VStrR und nicht nach der Regelung im betreffenden Verwaltungsgesetz richtet (E. 4.2; vgl. auch Urteile 2C\_422/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.3; 2C\_415/2014 vom 2. Februar 2014 E. 8.1).

##### **E. 4.1.2**

Dieses und frühere Urteile, die ähnliche Formulierungen enthielten (vgl. Hinweise in BGE 143 IV 228 E. 4.2), betrafen Konstellationen, in denen die verwaltungsstrafrechtliche die abgabegesetzliche Verjährungsfrist überdauerte. Für die umgekehrte Konstellation (längere abgabegesetzliche Verjährungsfrist) kam das Bundesgericht unter Berücksichtigung der einschlägigen Materialien zum Schluss, dass die verwaltungsstrafrechtliche subsidiär zur abgabegesetzlichen Verjährungsfrist zur Anwendung kommt, die Abgabeforderung also nur dann verjährt ist, wenn beide Fristen abgelaufen sind (Urteil 2C\_217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.4.1 und 4.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer]).

##### **E. 4.1.3**

In eine im Ergebnis ähnliche Richtung weisen Urteile aus der Zeit vor BGE 143 IV 228 . Diese legen zumindest nahe, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstellt. Forderungen hieraus verjähren alsdann grundsätzlich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR und nicht nach der Abgabegesetzgebung (vgl. BGE 110 Ib 306 E. 3; 106 Ib 218 E. 2d; vgl. auch BGE 115 Ib 358 E. 3b; Urteile 2C\_243/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 5.2.1; 2C\_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 8.1). Ist nur entweder nach dem Abgabegesetz oder nach Art. 12 Abs. 4 VStrR die Verjährung eingetreten, kann also hiernach die andere, nicht verjährte Forderung weiterhin geltend gemacht werden. In weiteren Urteilen hat das Bundesgericht überdies in Art. 12 Abs. 2 VStrR eine unmittelbare, eigenständige Grundlage für Verzugszinsforderungen erblickt (vgl. Urteile 2A.215/1998 vom 4. August 1999 E. 2a und 2c, in: ASA 68 S. 438; A.388/1985 vom 20. Oktober 1989 E. 13d, nicht publ. in: BGE 115 Ib 274 , aber in: ASA 59 S. 306; A.425/1981 vom 5. April 1984 E. 5, nicht publ. in: BGE 110 Ib 127 , aber in: ASA 53 S. 278, RDAF 1985 S. 217).

##### **E. 4.1.4**

Auch in der Literatur wird vertreten, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR eine parallele Anspruchsgrundlage darstelle (OESTERHELT/ FRACHEBOUD, in: Basler Kommentar, VStrR, 2020, N. 1 und 13 zu Art. 12 VStrR ; wohl auch BLUMENSTEIN / LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 459 f.). Eine solche Rechtslage

würde sich allerdings von jener bei den direkten Steuern unterscheiden. Dort ist die Nachsteuerforderung nach der Rechtsprechung vom ursprünglichen Steueranspruch nicht verschieden, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund der Überprüfung der bisherigen Veranlagung ergibt ( BGE 144 II 427 E. 9.2.1; 121 II 273 E. 3b; 98 Ia 22 E. 2; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 85).

#### **E. 4.2**

Um zu klären, in welchem Verhältnis Art. 12 VStrR und spezielle Verjährungsregelungen zueinander stehen und insbesondere, ob es sich um verschiedene Forderungen handelt, ist in einem ersten Schritt Art. 12 VStrR auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen ( BGE 149 II 158 E. 5.2.1; 148 V 28 E. 6.1; 146 V 224 E. 4.5.1, 146 V 95 E. 4.3.1; je mit Hinweisen).

##### **E. 4.2.1**

Soweit die Nachleistung von zu Unrecht nicht erhobenen Abgaben betroffen ist, ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 VStrR nicht eindeutig, ob diese Bestimmung für den Fiskus eine selbständige Anspruchsgrundlage schafft oder lediglich die bereits entstandene Abgabeforderung modifiziert. Klar ist jedoch, dass sich die Pflicht zur Rückerstattung von Vergütungen, Beiträgen sowie Steuerrückerstattungen direkt auf Art. 12 VStrR stützen können muss, weil sie oft im Spezialgesetz nicht geregelt ist (vgl. BGE 129 II 385 E. 3.3.4).

##### **E. 4.2.2**

Insbesondere mit Blick auf die systematische Stellung von Art. 12 VStrR in einem Strafrechtserlass und den historischen Hintergrund dieser Vorschrift haben mehrere Autoren die Nachleistungspflicht in einen Zusammenhang mit der Einziehung ( Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 69 ff. StGB ) gesetzt (vgl. BLUMENSTEIN / LOCHER, a.a.O., S. 459 f.; PETER BÖCKLI, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51 S. 102 f. und Fn. 18; VALÉRIE PARIS, L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA ?, in: Au carrefour des contributions, Mélanges Mollard, 2020, S. 174 und 176; ZUPPINGER/BÖCKLI/ LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 1984, S. 285 [betr. Nachsteuern generell]). Bereits vor Erlass des VStrR hatte insbesondere der spätere Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung WALTER ROBERT PFUND dafür plädiert, die Nachsteuer als konfiskatorische Massnahme und nicht als blosser Fortsetzung der Steuerforderung auszugestalten (WALTER ROBERT PFUND, Das Steuerstrafrecht, 1954, S. 126 ff.). Ab 1955 bereitete PFUND sodann als Experte des Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartements und des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements die

Vorlage des VStrR vor; die Botschaft beruhte im Wesentlichen auf seinen Vorarbeiten und Berichten (vgl. Botschaft vom 21. April 1971 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht, BBl 1971 I 993, 996). Im Wortlaut von Art. 12 VStrR hat die Konzeption PFUNDS jedenfalls insoweit direkten Niederschlag gefunden, als Abs. 2 nicht nur für leistungspflichtig erklärt, wer die Abgabe schuldet, sondern an den unrechtmässigen Vorteil anknüpft, der durch die objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung erlangt worden ist (vgl. WALTER ROBERT PFUND, Das neue Verwaltungsstrafrecht des Bundes, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerstrafrechts, ASA 42 S. 178; vgl. auch BLUMENSTEIN/ LOCHER, a.a.O., S. 459 f.).

#### **E. 4.2.3**

Neben diesen historischen und systematischen sprechen auch teleologische Gesichtspunkte dafür, in dieser Bestimmung die Grundlage für einen eigenständigen, mit der Abgabeforderung nicht identischen Anspruch zu sehen. Das Bundesgericht hat bereits erkannt, dass die Verjährungsregelung in Art. 12 Abs. 4 VStrR und die Verjährungsregelungen in den Abgabegesetzen einander grundsätzlich nicht verdrängen: Weder hindert der Eintritt der abgabegesetzlichen Verjährung die Verwaltungsbehörde daran, die Nachleistung nach Art. 12 VStrR geltend zu machen (vgl. oben E. 4.1.1), noch kann Art. 12 Abs. 4 VStrR zum Untergang der Abgabeforderung führen, solange die abgabegesetzliche Verjährungsfrist noch läuft (vgl. oben E. 4.1.2). Es ist nun zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, Art. 12 Abs. 4 VStrR neben bzw. subsidiär zu einer abgabegesetzlichen Verjährungsfrist auf dieselbe abgabegesetzliche Forderung zur Anwendung zu bringen (so insbesondere Urteil 2C\_217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.4.1 und 4.4.2 mit Hinweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 84). Dadurch würde die ursprüngliche Abgabeforderung indessen tiefgreifend modifiziert, ohne dass dies die Lektüre des Abgabegesetzes erahnen lassen würde. Ungewöhnlich wäre auch die Ausdehnung des Kreises der Pflichtigen und der Haftungssubjekte, die nach Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR für die Abgabeforderung eintreten müssten. Beides verkompliziert die ohnehin schon komplexe gesetzliche Gemengelage im Bereich der Verjährung unnötig (vgl. dazu Urteil 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.2.3).

#### **E. 4.2.4**

Diese Gemengelage lässt sich demgegenüber zumindest etwas entwirren, wenn in Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR die Grundlage für eine von der Abgabeforderung separate Forderung gesehen wird, die nach Art. 12 Abs. 4 VStrR verjährt (vgl. aber Art. 105 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]; diese Bestimmung verdrängt ihrerseits Art. 12 Abs. 4 VStrR, deutet nach ihrem Wortlaut aber immerhin darauf hin, dass der Gesetzgeber die Leistungs- und Rückleistungspflicht als eigenständige, mit der Steuerobligations nicht identische Schuld betrachtet; vgl. näher zu dieser Bestimmung unten E. 4.7). Hinzu kommt, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR jedenfalls für die Rückerstattung von Vergütungen, Beiträgen sowie Steuerrückerstattungen eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstellt (vgl. oben E. 4.2.1). Es leuchtet nicht ein, weshalb für die Nachleistung von Abgaben etwas anderes gelten sollte.

#### **E. 4.3**

Nach dem Gesagten verleiht Art. 12 VStrR der Bundesverwaltung bzw. der zuständigen Verwaltungsbehörde (vgl. Art. 63 Abs. 1 VStrR) auch in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben einen eigenständigen Anspruch, der von der Abgabeforderung separat ist. Die

Verwaltungsbehörde kann wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander. Allerdings führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. dazu BGE 148 III 401 E. 3.1; 147 V 10 E. 4.3.3; vgl. auch OESTERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 13 zu Art. 12 VStrR ; PFUND, Das Steuerstrafrecht, a.a.O., S. 144, der - de lege ferenda - einen Vorrang der Nachleistungspflicht befürwortete).

#### **E. 4.4**

Wenn die abgabegesetzliche Forderung von der Forderung aus Art. 12 VStrR zu unterscheiden ist, muss für beide Forderungen separat nach der jeweils einschlägigen Regelung geprüft werden, ob die Verjährung eingetreten ist.

##### **E. 4.4.1**

Nach Art. 75 Abs. 1 ZG verjähren Zollschulden fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig werden. Diese relative Verjährungsfrist gilt kraft der Verweisung in Art. 56 Abs. 4 MWSTG auch für die Einfuhrsteuerschuld. Sowohl für die Zollschuld als auch für die Einfuhrsteuerschuld ist also vorliegend fünf Jahre nach Ende des Kalenderjahres 2011 - mithin am Ende des Jahres 2016 - die Verjährung eingetreten, zumal bis dahin kein Grund für eine Unterbrechung oder einen Stillstand der Verjährung gesetzt worden war (vgl. Art. 75 Abs. 2 ZG und Art. 56 Abs. 4 MWSTG ).

##### **E. 4.4.2**

Anders als die Zoll- und die Einfuhrsteuerschuld unterliegt die Automobilsteuerschuld einer relativen Verjährungsfrist von zehn Jahren ( Art. 20 Abs. 1 AStG ). Diese Frist wird unter anderem durch jede Amtshandlung unterbrochen, mit der die Steuerforderung bei der steuerpflichtigen Person geltend gemacht wird ( Art. 20 Abs. 2 lit. b AStG ), wodurch die Frist von Neuem zu laufen beginnt ( Art. 20 Abs. 3 AStG ). Die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren würde vorliegend erst Ende des Jahres 2026 ablaufen ( Art. 20 Abs. 4 AStG ). Das BAZG hat zwar diverse Amtshandlungen unternommen, die grundsätzlich zur Verjährungsunterbrechung geeignet gewesen wären. Weil es seinen Anspruch aber von Beginn weg auf Art. 12 VStrR gestützt hat, bestehen gewisse Zweifel, ob die relative Verjährung der Automobilsteuerforderung unterbrochen worden ist. Die Frage kann aber offen bleiben, sofern der Anspruch aus Art. 12 VStrR nicht verjährt oder anderweitig untergegangen ist.

#### **E. 4.5**

Zu prüfen bleibt demnach, ob der Anspruch des BAZG auf Nachleistung der Einfuhrabgaben aus Art. 12 VStrR verjährt ist. Wie die Vorinstanz erwogen hat, beträgt die Verjährungsfrist nach Art. 12 Abs. 4 VStrR für die vorliegend infrage stehenden Hinterziehungsdelikte sieben Jahre (vgl. zur Herleitung dieser Frist BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. ferner BGE 143 IV 228 E. 4.4; 139 IV 62 E. 1.3.2; vgl. nunmehr auch Art. 11 Abs. 2 VStrR , dessen Wortlaut per 1. Juli 2023 an diese Rechtsprechung angepasst worden ist). Die Verjährung nach Art. 12 Abs. 4 VStrR wäre also frühestens sieben Jahre nach der Einfuhr eingetreten, mithin am 13. Oktober 2018. Seit der Eröffnung der Nachleistungsverfügung vom 20. September 2018 am 21. September 2015 ruht die Verjährung ( Art. 11 Abs. 3 VStrR ; BGE 144 IV 228 E. 5.7). Dementsprechend ist die Vorinstanz zutreffend zum Schluss gelangt, dass die Verjährung nach Art. 12 Abs. 4 VStrR nicht eingetreten ist. Es kann sich nur noch die Frage stellen, ob die Frist von Art. 12 Abs. 4

VStrR von abgabe- oder sonstigen spezialgesetzlichen Regelungen übersteuert wird.

#### **E. 4.6**

Das AStG enthält keine Bestimmung, welche die Verjährung der Forderung aus Art. 12 VStrR abweichend von Art. 12 Abs. 4 VStrR regeln würde. Soweit es um die Nachleistung der Automobilsteuer geht, ist die Forderung aus Art. 12 VStrR also nicht verjährt. Nichts anderes gilt für den Zoll. Art. 75 ZG regelt nur die Verjährung der Zollschuld und nicht jene der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR. Der Vorbehalt der "längere[n] Verjährungsfristen nach den Artikeln 11 und 12 VStrR" in Art. 75 Abs. 4 ZG kann nicht so verstanden werden, dass damit die Verjährung der Forderung aus Art. 12 VStrR modifiziert werden sollte. Er ist vielmehr bloss deklaratorischer Natur und weist die Zollschuldner darauf hin, dass sie auch nach der Verjährung der Zollschuld gemäss dieser Bestimmung unter Umständen noch damit rechnen müssen, zur Nachleistung verpflichtet zu werden. Es kann also festgehalten werden, dass die Schuld des Beschwerdeführers aus Art. 12 VStrR betreffend die Nachleistung der Automobilsteuer und der Zollabgaben nicht verjährt ist.

#### **E. 4.7.1**

Gleich wie für den Zoll selbst kann Art. 75 Abs. 1 ZG auch in Bezug auf die Einfuhrsteuer ungeachtet der Verweisung in Art. 56 Abs. 4 MWSTG nicht zur Verjährung der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR führen. Soweit die Vorinstanz dies in den Urteilen, auf die sich der Beschwerdeführer beruft, anders gesehen haben sollte, wäre ihr nicht zu folgen (vgl. dazu näher unten E. 5). Im Unterschied zum AStG und zum ZG enthält das MWSTG aber Vorschriften, welche die Anwendung von Art. 12 Abs. 4 VStrR ausschliessen ( Art. 101 Abs. 1 MWSTG ) und die Verjährung der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR selbständig regeln ( Art. 105 Abs. 3 MWSTG ). Nach Art. 105 Abs. 3 MWSTG richtet sich die Verjährung der Nachleistungspflicht nach Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG , wenn "ein Tatbestand der Artikel 96 Absatz 4, 97 Absatz 2 oder 99 oder nach den Artikeln 14-17 VStrR erfüllt ist," andernfalls nach Art. 42 MWSTG . Entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, ASA 79 S. 840) ist im Einklang mit der ständigen Praxis zu Art. 12 VStrR auch hier alleine auf den objektiven Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung ( Art. 96 Abs. 4 MWSTG ) abzustellen (so zu Recht VALÉRIE PARIS, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 16 zu Art. 105 MWSTG ). Der deutsche und der italienische Wortlaut von Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG scheinen die gegenteilige Auffassung zwar zu stützen, indem sie auf die Erfüllung des "Tatbestands" bzw. der "fatispecie" von (u.a.) Art. 96 Abs. 4 MWSTG abstellen. Demgegenüber knüpft der französische Wortlaut gleich wie Art. 12 Abs. 1 VStrR an die Widerhandlung ("infraction") an. Dass die Erfüllung des objektiven Tatbestands jedenfalls in Bezug auf die in Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG genannten Einfuhrsteuerdelikte genügen muss, ergibt sich zudem daraus, dass die Regelung insoweit eine Harmonisierung mit dem Zollrecht anstrebt (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, S. 418; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, ST 2009 S. 498; CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, in: Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, OFK, 2. Aufl. 2019, N. 27 zu Art. 105 MWSTG ). Da der objektive Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung erfüllt worden ist (vgl. oben E. 3), ergibt sich für den vorliegenden Fall also, dass auch in Bezug auf die Nachleistung der Einfuhrsteuer die

Verjährung für die Forderung aus Art. 12 VStrR frühestens sieben Jahre nach der Einfuhr eingetreten ist, mithin am 13. Oktober 2018.

#### **E. 4.7.2**

Das Mehrwertsteuerstrafrecht kennt keinen Fristenstillstand während der Dauer von Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahren über die Nachleistungspflicht (anders Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR ) oder während der Durchführung des Steuerstrafverfahrens (anders Art. 42 Abs. 4 MWSTG ). Auch ein Unterbruch der Verjährung ist nicht vorgesehen (anders Art. 42 Abs. 2 und 3 MWSTG ). Gewissermassen als Ersatz für Unterbruch und Stillstand bestimmt Art. 105 Abs. 2 MWSTG , dass keine Verfolgungsverjährung mehr eintritt, wenn rechtzeitig eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Diese Regelung ist offenkundig vom Kernstrafrecht (StGB) inspiriert, das für die Verfolgungsverjährung seit der Änderung vom 5. Oktober 2001 (in Kraft seit dem 1. Oktober 2002) ebenfalls keinen Fristenstillstand mehr kennt, dafür aber die Verjährung ausschliesst, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergeht (vgl. Art. 70 StGB i.d.F. vom 5. Oktober 2001 [AS 2002 2993]; seit 1. Januar 2007: Art. 97 Abs. 1 und 3 StGB ; vgl. BGE 146 IV 59 E. 3.3 und 3.4.6; 143 IV 49 E. 1.8.1). Anders als das StGB, das seit der erwähnten Reform nur noch eine Verfolgungsverjährungsfrist kennt, setzt das Mehrwertsteuerstrafrecht der Strafverfolgungsbehörde aber zwei Fristen: Die erste, in Art. 105 Abs. 1 MWSTG geregelte Frist betrifft die Einleitung der Strafuntersuchung. Sie beträgt für die hier infrage stehende Einfuhrsteuerhinterziehung sieben Jahre (Art. 105 Abs. 1 lit. d aMWSTG (i.d.F. bis zum 31. Dezember 2017 [AS 2009 5253]) bzw. Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG (i.d.F. seit dem 1. Januar 2018 [AS 2017 3588])). Die zweite, in Art. 105 Abs. 4 MWSTG geregelte Frist verlangt von der Strafverfolgungsbehörde, dass sie eingeleitete Strafuntersuchungen innerhalb von fünf Jahren durchführt.

#### **E. 4.7.3**

In Bezug auf die Nachleistung der Einfuhrsteuer ist zu beachten, dass Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG nur auf Abs. 1 und 2, nicht aber auf Abs. 4 dieses Artikels verweist. Diese bloss teilweise Verweisung auf die mehrwertsteuerstrafrechtliche Regelung eröffnet einigen Interpretationsspielraum. Sie könnte etwa so verstanden werden, dass bereits die rechtzeitige Einleitung des Strafverfahrens und damit die Einhaltung der Frist nach Abs. 1 zur Unverjährbarkeit der Nachleistungspflicht führt, wobei diesfalls die Verweisung in Abs. 3 lit. b auf Abs. 2 redundant wäre. Aus Abs. 2 könnte aber umgekehrt auch geschlossen werden, dass innert der Frist gemäss Abs. 1 nicht bloss die Einleitung, sondern auch eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergehen muss, damit die Rückleistungsforderung nicht verjährt. Weiter ist denkbar, dass ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt, sei es, weil die Verweisung richtigerweise nur auf Abs. 1 lauten müsste (so C LAVADETSCHER/BOSSART MEIER, a.a.O., N. 28 zu Art. 105 MWSTG , wobei sich diese Autoren primär an der Unverjährbarkeitsfolge von Abs. 2 stören, allerdings ohne zu erläutern, welche sonstige Folge die rechtzeitige Einleitung der Strafverfolgung nach Abs. 1 für die Verjährung der Nachleistungsforderung haben soll), sei es, weil auch auf Abs. 4 hätte verwiesen werden müssen (vgl. dazu Botschaft vom 24. August 2022 zum Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil der Abgabenerhebung und die Kontrolle des grenzüberschreitenden Waren- und Personenverkehrs durch das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit sowie zur Totalrevision des Zollgesetzes zum neuen Zollabgabengesetz [Botschaft Zollrechtsrevision], BBl 2022 2724 S. 303, wonach die Verweisung in Art. 105

Abs. 3 MWSTG im Rahmen der laufenden Zollrechtsrevision entsprechend ergänzt werden soll).

#### **E. 4.7.4**

Da sich der Entwurf des Bundesrats noch mit einer allgemeinen Verweisung auf das VStrR begnügt hatte (Art. 104 Abs. 1 E-MWSTG; BBl 2008 7180) und die besondere Verjährungsregelung von Art. 105 MWSTG erst auf Vorschlag der zuständigen Kommission Eingang in das Gesetz fand, gibt die Botschaft des Bundesrats keinen Aufschluss darüber, wie die Bestimmung auszulegen ist. Sie wurde auch in den Räten nicht diskutiert (vgl. AB 2009 N 491 f.). Den Kommissionsprotokollen lässt sich entnehmen, dass ein Kommissionsmitglied zunächst beantragt hatte, analog Art. 97 StGB lediglich eine einzige Verfolgungsverjährungsfrist vorzusehen. Nach dieser Konzeption wäre die Verjährung der Strafverfolgung bei der Einfuhrsteuerhinterziehung - und damit kraft der Verweisung in Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG (bzw. Art. 104b Abs. 3 lit. b E-MWSTG i.d.F. dieses Vorschlags) auf Abs. 1 und 2 derselben Bestimmung auch die Verjährung der Forderung aus Art. 12 VStrR - eingetreten, falls vor Ende der Frist von sieben Jahren nicht eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen wäre. Hintergrund dieses Vorschlags war, dass die Verjährungsfristen gemäss dem Entwurf des Bundesrats generell als zu lange empfunden wurden (vgl. Protokoll WAK-N vom 9./10. Februar 2009, S. 43 sowie Antrag 85). Dieser Antrag wurde in der Folge zugunsten eines Alternativvorschlags der Verwaltung zurückgezogen, der die Frist nach Art. 105 Abs. 1 MWSTG (bzw. Art. 104b Abs. 1 E-MWSTG) in eine Einleitungsfrist umwandelte und um die Durchführungsfrist in Abs. 4 derselben Bestimmung ergänzte, allerdings ohne auch in Abs. 3 auf die Durchführungsfrist zu verweisen (Protokoll WAK-N vom 9./10. Februar 2009, S. 43 f. und Alternativvorschlag ESTV zu den Anträgen 47 und 85). Dieser Vorschlag ist schliesslich Gesetz geworden. Ob damit bezweckt war, die Verjährung der Forderung aus Art. 12 VStrR vor der steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung eintreten zu lassen, ergibt sich aus den Kommissionsprotokollen nicht. Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass die Materialien keinen schlüssigen Hinweis auf die ratio legis von Art. 105 Abs. 3 lit. b in Verbindung mit Abs. 1 und 2 MWSTG liefern.

#### **E. 4.7.5**

In der Praxis scheinen die Verwaltungsbehörden die Bestimmung so zu handhaben, dass noch nicht die Einleitung der Strafuntersuchung, aber dafür neben der Strafverfügung und dem erstinstanzlichen Urteil auch die Eröffnung der Nachleistungsverfügung die Verjährungsfrist einhält respektive zur Unverjährbarkeit der Forderung führt (vgl. Botschaft Zollrechtsrevision, BBl 2022 2724 S. 303). Diese Rechtsfolge ergibt sich zwar nicht direkt aus dem Wortlaut der Bestimmung. Dadurch wird aber im Ergebnis die Parallelität zum Zollrecht hergestellt, die Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG in Bezug auf die Einfuhrsteuer bezweckt (vgl. oben E. 4.7.1), zumal der Stillstand der Verjährung für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens nach Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR letztlich eine vergleichbare Wirkung entfaltet. Diese Wirkung der Verfügung über die Nachleistungspflicht lässt sich ferner auch auf die ständige Rechtsprechung stützen, wonach Einziehungsverfügungen im Verwaltungsstrafrecht für Zwecke der Unterbrechung der Verjährung des Einziehungsanspruchs als erstinstanzliche Urteile gelten ( BGE 147 IV 274 E. 1.5; 133 IV 112 E. 9.4.4; Urteil 6B\_178/2019 vom 1. April 2020 E. 4.4.10, nicht publ. in: BGE 146 IV 201 ). Angesichts der einziehungsähnlichen Funktion von Art. 12 VStrR (vgl. oben E. 4.2.2) bietet es sich an, einem separaten (vgl. Art. 63 Abs. 1 VStrR ) Entscheid der

Verwaltungsbehörde über die Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR betreffend die Einfuhrsteuer im Rahmen von Art. 105 Abs. 3 lit. b i.V.m. Abs. 2 MWSTG ebenfalls diese Wirkung zuzubilligen, da diese Verfügung nicht bloss auf summarischer Grundlage ergeht, einem Rechtsmittel unterliegt ( Art. 63 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 50 MWSTG und Art. 116 ZG ) und Urteilsqualität hat (vgl. demgegenüber zu Straf- und Einziehungsbefehlen und -bescheiden BGE 142 IV 11 E. 1.2.1 und 1.2.2). Im Interesse des Gleichlaufs mit dem Zollrecht bzw. mit Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR ist für die Verjährung der Nachleistungspflicht allerdings nicht auf das Entscheiddatum (so die Rechtslage im Strafrecht: BGE 146 IV 59 E. 3.3), sondern auf die Eröffnung der Verfügung als Auslöser der Rechtsmittelfrist abzustellen.

#### **E. 4.8**

Aus dem Gesagten folgt, dass die Eröffnung der Verfügung des BAZG bzw. der Zollstelle oder Zollkreisdirektion (vgl. Art. 116 ZG ) über die Nachleistungspflicht im Falle von Einfuhrsteuerdelikten nach Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG die Unverjährbarkeit der Forderung zur Folge hat, falls sie vor Ablauf der Verjährungsfrist nach Art. 105 Abs. 1 MWSTG erfolgt. Da die Nachleistungsverfügung vorliegend vor Ablauf dieser Frist eröffnet worden ist (vgl. oben E. 4.5 und 4.7.1), ist also auch die Forderung aus Art. 12 VStrR auf Nachleistung der Einfuhrsteuer nicht verjährt.

#### **E. 5**

Der Beschwerdeführer beruft sich im Zusammenhang mit der Einfuhrsteuer auf eine Praxis der Vorinstanz, wonach diese neben der (hier siebenjährigen) Verjährungsfrist von Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG die (fünfjährige) relative Verjährungsfrist von Art. 56 Abs. 4 MWSTG in Verbindung mit Art. 75 Abs. 1 ZG anwende. Die Verjährung der Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR trete bereits ein, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren eine Strafuntersuchung eingeleitet werde und dadurch der Stillstand der relativen Verjährungsfrist gemäss Art. 56 Abs. 4 MWSTG herbeigeführt werde. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass diese Praxis auch in seinem Fall anzuwenden sei und deshalb von der Verjährung der Forderung betreffend die Einfuhrsteuer ausgegangen werden müsse. Dieses Vorbringen ist unbegründet.

#### **E. 5.1**

Die Rechtssuchenden haben keinen Anspruch darauf, dass das Bundesgericht die Praxis einer untergeordneten Instanz befolgt, wenn es die betreffende Rechtsfrage frei überprüfen kann ( BGE 146 I 105 E. 5.2.2). Die hier streitige Rechtsfrage entspringt dem Bundesrecht und kann vom Bundesgericht frei überprüft werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Wie gesehen (vgl. oben E. 4.7.1), sind Art. 56 Abs. 4 MWSTG und Art. 75 ZG für die Forderung aus Art. 12 VStrR ohne Belang. Im angefochtenen Urteil vertritt im Übrigen nunmehr auch die Vorinstanz die Ansicht, dass die siebenjährige Frist gemäss Art. 105 Abs. 1 MWSTG durch die relative Frist gemäss Art. 56 Abs. 4 MWSTG in Verbindung mit Art. 75 Abs. 1 ZG nicht verkürzt werde (vgl. angefochtenes Urteil E. 8.2.3).

#### **E. 5.2**

Aus einer als rechtswidrig erkannten Praxis einer unteren Instanz können Rechtssuchende nur ausnahmsweise einen Vorteil ziehen, nämlich wenn die strengen Voraussetzungen des Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht erfüllt sind ( Art. 8 Abs. 1 BV ; vgl. BGE 146 I 105 E. 5.3.1). Dies ist hier offensichtlich nicht der Fall. Es ist bereits zweifelhaft, ob die Vorinstanz überhaupt eine eigentliche Praxis entwickelt hat, zumal sie nach eigener

Aussage die vorliegende Konstellation zuvor noch nie zu beurteilen hatte bzw. noch nie kraft Art. 56 Abs. 4 MWSTG auf die Verjährung einer Forderung aus Art. 12 VStrR geschlossen hat, weil nicht innert fünf Jahren eine Strafuntersuchung eingeleitet worden war (vgl. angefochtenes Urteil E. 8.2.3). Auf jeden Fall ist aber nicht anzunehmen, dass die Vorinstanz nicht gewillt sein wird, in künftigen Fällen dem Urteil des Bundesgerichts zu folgen.

#### **E. 6**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.