

# **BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-03-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3365\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3365_2020)

FR: TAF A-3365/2020 du 19 mars 2021

IT: TAF A-3365/2020 del 19 marzo 2021

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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 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).

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf das Rechtsmittel ist somit grundsätzlich einzutreten (vgl. aber sogleich E. 1.3).

### **E. 1.3**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend die Aufhebung der Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 6. August 2018 beantragt, ist deshalb auf ihr Rechtsmittel nicht einzutreten. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2).

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

## **E. 2.1**

Das Verbot der Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung ergibt sich als Teilgehalt aus der allgemeinen Verfahrensgarantie in Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV). Danach hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist (sog. Beschleunigungsgebot). Art. 65 Abs. 4 MWSTG hält für den Bereich der Mehrwertsteuer ausdrücklich fest, dass sämtliche Verwaltungshandlungen beförderlich zu vollziehen sind (vgl. Urteil des BVGer A-1193/2014 vom 8. Mai 2014 E. 2.1).

### **E. 2.1.1**

Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens ist im Einzelfall unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände zu beurteilen. Dabei sind insbesondere die Natur und der Umfang der Streitsache, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung des Verfahrens für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen. Ein Verschulden der Behörde an der Verzögerung wird nicht vorausgesetzt, weshalb sie das Rechtsverzögerungsverbot auch dann verletzt, wenn sie wegen Personalmangels oder Überlastung nicht innert angemessener Frist verfügt (vgl. BGE 144 II 486 E. 3.2, 130 I 312 E. 5.2; BVGE 2012/10 E. 5.1.1; Urteil des BVGer A-1193/2014 vom 8. Mai 2014 E. 2.3.1; Müller/Bieri, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 46a N 16; Felix Uhlmann/Simone Wälle-Bär, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 46a N 21 ff.).

### **E. 2.1.2**

Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen überlangen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht festgehalten, es müsse mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben sei, sein Bewenden haben. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich folglich auf die blosser Feststellung der Rechtsverzögerung (vgl. BGE 129 V 411 E. 3.4; Urteile des BGer 2C\_872/2008, 2C\_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.11; Uhlmann/Wälle-Bär, Praxiskommentar VwVG, Art. 46a N 37). Namentlich kann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteile des BGer 2C\_872/2008, 2C\_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-5410/2016 vom 8. November 2017 E. 3.2.3, A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.11, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 6.2).

### **E. 2.2.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV verleiht dem Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (anstelle vieler: BGE 133 I 270 E. 3.1, 132 V 368 E. 3.1). In gesetzlicher Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 26 Abs. 1 VwVG vor, dass die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf hat, die Akten in ihrer Sache einzusehen. Die Akteneinsicht ist auf Gesuch der Partei zu gewähren, sofern nicht wesentliche öffentliche oder private Interessen eine Geheimhaltung erfordern (vgl. Art. 27

VwVG). Das Recht auf Akteneinsicht verlangt nicht, dass die Behörde die Parteien von Amtes wegen zur Einsicht einlädt, vielmehr haben die Parteien ein entsprechendes Gesuch zu stellen. Damit sie dieses Recht wahrnehmen können, müssen die Parteien aber über die Aktenlage orientiert sein (Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 6.1, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.3).

### **E. 2.2.2**

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gehört auch, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. statt vieler: BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 6.2). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass ihn die Betroffenen gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sie sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können (BVGE 2013/46 E. 6.2.5; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.106). Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 141 III 28 E. 3.2.4, 140 II 262 E. 6.2; BVGE 2013/46 E. 6.2.5; Urteil des BVGer A-3485/2018 vom 31. Januar 2019 E. 3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_238/2019 vom 14. März 2019]). Erforderlich ist aber stets eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt. Allgemein gehaltene Erwägungen ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen ebenso wenig wie floskelhafte Feststellungen betreffend die Rechtslage im Allgemeinen oder die Richtigkeit einer Tatsachenbehauptung oder einer Rechtsauffassung (vgl. BVGE 2013/46 E. 6.2.5; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.106; Lorenz Kneubühler/Ramona Pedretti, Kommentar VwVG, Art. 35 N 9).

### **E. 2.2.3**

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2; Patrick Sutter, Kommentar VwVG, Art. 29 N 19).

### **E. 3.1**

Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Gegenstände unterliegen zudem im Allgemeinen der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG) und - sofern es sich um Automobile handelt - der Automobilsteuer (Art. 22 Abs. 1 AStG). Vorbehalten bleiben Abweichungen wie

Zollbefreiungen und -erleichterungen sowie Steuerbefreiungen, die sich aus Staatsverträgen oder besonderen Bestimmungen von Gesetzen oder Verordnungen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 53 MWSTG sowie Art. 7 und Art. 12 AStG).

### **E. 3.2.1**

Da Waren, die nur vorübergehend in ein Zollgebiet verbracht und dort genutzt werden, nicht endgültig in den wirtschaftlichen Kreislauf eines Zollgebietes eingehen, können sie anders behandelt werden als Waren, die uneingeschränkt am Binnenmarkt teilnehmen. Zu diesem Zweck ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (vgl. Urteile des BVGer A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1, A-957/2019 vom 9. Dezember 2019 E. 2.7, A-5320/2018 vom 26. August 2019 E. 3; Heinz Schreier, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 9 N 1).

### **E. 3.2.2**

Grundsätzliche Voraussetzung dafür, dass Waren zur vorübergehenden Verwendung zollfrei eingeführt werden können, ist, dass sie im Eigentum einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebietes sind und von einer solchen Person verwendet werden (Art. 30 Abs. 1 Bst. a der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]). Laut Art. 32 ZV kann die Eidgenössische Zollverwaltung (nachfolgend: EZV) das Verfahren der vorübergehenden Verwendung aber auch dann bewilligen, wenn nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind. Einen solchen Sonderfall stellt das Verbringen der Ware ins Zollgebiet «zum ungewissen Verkauf» dar (vgl. Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 3.2.3; siehe auch Ziff. 3.3 der Richtlinie 10-60 der EZV, Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Stand 1. Januar 2021 [nachfolgend: RL 10-60]).

### **E. 3.2.3**

Bei zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung angemeldeten Waren werden die Einfuhrzollabgaben oder allfällige Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt (Art. 58 Abs. 2 Bst. a ZG). Bis zur Wiederausfuhr oder Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr unterliegen die Waren der Zollüberwachung und der Zollprüfung (Art. 23 Abs. 1 ZG). Sie behalten ihren ausländischen Zollstatus (Ziff. 4.3 RL 10-60). Soll die Ware während der Dauer des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung eine neue zollrechtliche Bestimmung erhalten und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, so entsteht mit der Anmeldung zum neuen Verfahren eine neue Zollschuld (vgl. Art. 162 Abs. 2 ZV; ferner Remo Arpagaus, Zollrecht, in: Koller et al. [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl. 2007, Rz. 845; Ziff. 1.1.6 der Richtlinie 69-10 der EZV, Vorübergehende Verwendung im Inland, Vorübergehende Verwendung im Ausland, Mehrwertsteuer auf der Einfuhr [Einfuhrsteuer], Stand 1. Januar 2019 [nachfolgend: RL 69-10]).

### **E. 3.3**

Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Person, welche die Waren über die Zollgrenze bringt, deren Auftraggeber sowie die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt ist oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG). Als Auftraggeber gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung derjenige, der die Ware über die Grenze bringen lässt. Als solcher gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag

abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsaechlich veranlasst (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 f.). Der Zollschuldner nach Art. 70 ZG ist auch fuer die Automobilsteuer und die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 9 Abs. 1 Bst. a AStG bzw. Art. 51 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteile des BVerfG A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.2, A-3322/2018 vom 11. Dezember 2018 E. 3.2, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.4**

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenstaenden einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Bei der Einfuhr handelt es sich um einen zollrechtlichen Tatbestand (Art. 6 Bst. g ZG). Nach schweizerischem Verstaendnis setzt sich dieser einerseits aus dem tatsaechlichen Verbringen der Ware ins Inland (Realkomponente; Art. 21 ZG), andererseits aus der ueberfuehrung des Gegenstandes in den zollrechtlich freien Verkehr zusammen (Verfahrenskomponente; Art. 47 Abs. 2 Bst. a ZG; Schreier, Zollkommentar, Art. 6 N 35; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. Maerz 2017 E. 2.2.1). Steuerobjekt der Automobilsteuer ist - soweit vorliegend interessierend - die Einfuhr von Automobilen ins Inland (Art. 22 Abs. 1 AStG).

### **E. 3.5**

Die Steuerforderung entsteht sowohl bei der Einfuhr- wie auch der Automobilsteuer zur gleichen Zeit wie die Zollschuld, mithin im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (Art. 56 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 23 Abs. 1 AStG i.V.m. Art. 69 Bst. a ZG).

### **E. 3.6.1**

Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand im Rahmen eines Veraeusserungs- oder Kommissionsgeschaefts eingefuehrt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 MWSTG; vgl. Urteil des BVerfG 2C\_1079/2016 vom 7. Maerz 2017 E. 2.2.3; Urteil des BVerfG A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.1). Ferner sind in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten, insbesondere die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zolle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG).

### **E. 3.6.2**

Wird ein Automobil in Erfuehrung eines Veraeusserungs- oder Kommissionsgeschaeftes eingefuehrt, wird die Automobilsteuer auf dem vom Importeur entrichteten oder zu entrichtenden Entgelt erhoben (Art. 24 Abs. 1 Bst. a AStG). In die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind, insbesondere die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zolle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Steuer selbst und der Mehrwertsteuer (Art. 24 Abs. 2 Bst. a AStG).

### **E. 3.7**

Wer als Importeur gilt, definiert weder das MWSTG noch das AStG (vgl. Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz ueber die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2019], Art. 51 N 14). Laut Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 ueber die Statistik des Aussenhandels (SR 632.14) gilt als Importeur, wer die Ware ins Zollinland einfuehrt oder auf seine Rechnung einfuehren laesst (vgl. Urteil des BVerfG 2C\_1079/2016 vom 7. Maerz 2017

E. 2.2.3).

#### **E. 4.1**

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil bezüglich Einfuhr- und Automobilsteuer verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuer- bzw. Automobilsteuergesetzgebung (vgl. Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG; Art. 36 AStG). Sowohl die Mehrwertsteuer- als auch die Automobilsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (Urteile des BVGer A-957/2019 vom 9. Dezember 2019 E. 2.6.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_97/2020 vom 18. Mai 2020], A-5320/2018 vom 26. August 2019 E. 4.4, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4).

#### **E. 4.2**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c; Urteile des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.2.2, 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1; Stefan Oesterhelt/Laetitia Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK VStrR], Art. 12 N 5). Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», d.h. für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (vgl. oben E. 3.3). Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3). Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; Michael Beusch, Zollkommentar, Art. 70 N 12). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen - für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt - haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteile des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3, 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4).

#### **E. 5.1**

Die funktionelle Zuständigkeit für die Veranlagung sowie den Bezug der Einfuhr- und Automobilsteuer liegt bei der EZV (Art. 62 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 3 AStG).

### **E. 5.2**

Im Mehrwertsteuerrecht sind laut Art. 103 Abs. 1 MWSTG namentlich die Art. 63 Abs. 1 und 2 VStrR ausdrücklich nicht anwendbar. Art. 103 Abs. 2 MWSTG legt sodann die Zuständigkeit zur Strafverfolgung fest. Diese liegt betreffend die Einfuhrsteuer ebenfalls bei der EZV. Auch die Strafverfolgung im Bereich der Automobilsteuer obliegt der EZV (Art. 40 Abs. 2 AStG).

### **E. 5.3**

Gemäss Art. 116 Abs. 1 bis ZG kann sodann gegen erstinstanzliche Verfügungen der Zollkreisdirektionen bei der OZD Beschwerde geführt werden.

### **E. 6.1**

Die Verjährung der Pflicht, Abgaben nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.1). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind». Insbesondere gilt für qualifizierte Übertretungen in Form einer Hinterziehung oder einer Gefährdung von Abgaben nach Art. 11 Abs. 2 VStrR gemäss Rechtsprechung - und entgegen dem Wortlaut des Gesetzes - eine Verfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren entsprechend dem nach Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB für Vergehen (und damit auch für den Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR) geltenden Mass (eingehend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. auch BGE 143 IV 228 E. 4.4, 139 IV 62 E. 1.3.2; BVGE 2009/59 E. 4.3 ff.; Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-7466/2016 vom 25. September 2017 E. 2.6.1; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.3; Michael Beusch/Jasmin Malla, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Aufl. 2012, Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N 54a). Diese Verjährung ruht dabei unter anderem während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage (vgl. Art. 11 Abs. 3 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 5 Bst. c aStGB [sog. «Transformationsnorm»; Fassung vom 22. März 2002, in Kraft von 1. Oktober 2002 bis 31. Dezember 2006; AS 2002 2986] bzw. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB [in Kraft seit 1. Januar 2007]; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_414/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2; Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3). Wie das Bundesgericht in BGE 143 IV 228 (dort E. 5.2 ff.) klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält. Letzteres muss auch dann gelten, wenn kein Einspracheverfahren vorgesehen ist (Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2 mit Hinweis).

### **E. 6.2**

Laut Art. 101 Abs. 1 MWSTG sind die Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich nicht anwendbar. Die Verjährung der Leistungs- und

Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich in Fällen von Art. 96 Abs. 4 MWSTG (Steuerhinterziehung im Veranlagungsverfahren, vgl. oben E. 4.1) nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG. Wie die Nachleistungspflicht an sich wird auch deren Verjährung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person geprüft. Mit anderen Worten reicht es aus, wenn ein Tatbestand gemäss Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG objektiv erfüllt ist (vgl. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 12.2.2.2; Valérie Paris, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2015], Art. 105 N 16; siehe ferner auch Urteil des BGer 2C\_185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 8.3). Letztere Bestimmung verweist auf die Regelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung von Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, welche folglich analog anzuwenden ist. Demnach tritt die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht bei der Einfuhrsteuer in sieben Jahren ein (Art. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 5203]; in gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4). Die Überprüfung der einmal festgesetzten Einfuhrmehrwertsteuerforderung bzw. die Frage nach der ordentlichen materiellen Verjährung der entsprechenden Leistungs- bzw. Nachleistungspflicht richtet sich nach Art. 56 Abs. 4 MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung verjährt die Einfuhrmehrwertsteuerschuld zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 75 ZG). Diese verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist (Art. 75 Abs. 1 ZG; relative Verjährung), wobei die Fälligkeit der Zollschuld mit der Entstehung der Zollforderung, d.h. unter Vorbehalt hier nicht interessierender Ausnahmen im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung durch die Zollstelle eintritt (vgl. Art. 69 Bst. a i.V.m Art. 72 Abs. 1 ZG). Unterbrochen wird diese relative Verjährungsfrist (namentlich) durch jede Einforderungshandlung der zuständigen Behörde (vgl. Art. 75 Abs. 2 ZG). In jedem Fall verjährt die Zollschuld 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 75 Abs. 4 ZG; absolute Verjährung). Der in Art. 75 Abs. 4 ZG verankerte Vorbehalt der Verjährungsfristen gemäss Art. 11 und 12 VStrR gilt aufgrund des expliziten Ausschlusses von Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR durch Art. 101 Abs. 1 MWSTG nicht, es sei denn, es werde ein Strafverfahren durchgeführt. Während dieses Strafverfahrens ruht die relative Verjährungsfrist, sofern die Eröffnung des Strafverfahrens der zahlungspflichtigen Person mitgeteilt wurde (Art. 56 Abs. 4 Satz 2 MWSTG). Dennoch bleibt es bei der höchstzulässigen (absoluten) Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 56 Abs. 4 Satz 1 MWSTG i.V.m. Art. 75 ZG; siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.5.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4).

## **E. 7**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz für den Erlass des angefochtenen Beschwerdeentscheides zuständig gewesen ist und die Verfügung rechtsgültig erlassen wurde (E. 7.1), ob das Beschleunigungsgebot eingehalten (E. 7.2) und das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin gewahrt wurde (E. 7.3). In der Hauptsache stellt sich sodann die Frage, ob für die Berechnung der Automobil- und Einfuhrsteuer auf die korrekte Bemessungsgrundlage abgestellt wurde (E. 8.1 ff.) und ob die entsprechenden Forderungen bereits verjährt sind (E. 8.5).

### **E. 7.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt aus formaler Sicht zunächst vor, die Vorinstanz sei sachlich nicht zuständig gewesen zum Erlass des Beschwerdeentscheides vom 28. Mai 2020. Anstelle der OZD habe die Abteilung Strafsentscheide entschieden. Darüber hinaus sei die Verfügung von einer «nicht entzifferbaren Person, jedenfalls gerade nicht vom auf Seite 15 verzeichneten» (Hervorhebung im Original) Chef des Dienstbereiches Strafverfolgung unterzeichnet worden. Es sei keine gesetzliche Grundlage erkennbar, worauf die OZD die Delegation des Erlasses der angefochtenen Verfügung an die Abteilung Strafsentscheide, «eventualiter an den Dienstbereich Strafverfolgung» stützen könne. Dies sei insbesondere von Bedeutung, da es sich bei der Bemessungsgrundlage der Automobilsteuer um eine «genuin abgabenrechtliche Frage» (Hervorhebung im Original) handle, welche nichts mit dem Verwaltungsstrafrecht zu tun habe. Eine derartige Delegation sei deshalb weder gesetzlich vorgesehen noch sinnvoll. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hätte der Direktionsbereich Grundlagen die Verfügung instruieren und der Oberzolldirektor diese unterzeichnen müssen. Des Weiteren sei bei Verfügungen über einen Betrag von Fr. 100'000 eine Doppelunterschrift erforderlich und es sei keine Grundlage dafür erkennbar, dass der Chef des Dienstbereiches Strafverfolgung als Unterzeichner vorgesehen werden könne. Insgesamt sei die angefochtene Verfügung von einer sachlich unzuständigen Stelle erlassen und zudem nicht rechtsgültig unterzeichnet worden, was gerichtlich festzustellen sei.

### **E. 7.1.2**

Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, die interne Regelung der sachlichen Zuständigkeit zum Erlass des verwaltungsinternen Beschwerdeentscheides entspreche dem Erfordernis der stufengerechten Zuordnung der Zuständigkeiten in der Bundesverwaltung gemäss Art. 47 Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010). Die Zuordnung erfolge in der Regel an die Einheit, bei welcher die erforderliche fachliche Kompetenz konzentriert sei. Deshalb sei auch eine Zuordnung an Einheiten unterhalb der Amtsstufe zulässig. Die Leistungspflicht, auf welche sich die Nachforderungsverfügung beziehe, habe ihre Grundlage im Verwaltungsstrafrecht. So bestehe bei einer Nachforderung ein Konnex zu einer Strafuntersuchung, da diese aufgrund einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes entstehe. Die Strafverfolgung und -beurteilung bei Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuergesetz und das Automobilsteuergesetz im Rahmen der Einfuhr von Fahrzeugen obliege der EZV bzw. der OZD; innerhalb dieser wiederum dem Direktionsbereich Strafverfolgung, welchem auch die Abteilung Strafsentscheide angehöre. Auch wenn es vorliegend um die Frage der Bemessungsgrundlage gehe, sei diese nicht eigenständig, sondern im Rahmen der Beurteilung der objektiven Widerhandlung von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG bzw. Art. 36 Abs. 1 AStG zu beurteilen. Es bestehe entsprechend ein enger Zusammenhang zwischen der Nachleistungspflicht und dem Entscheid im Strafpunkt «bzw. sogar eine Interdependenz». So sehe auch Art. 63 Abs. 2 VStrR vor, dass die für die Strafverfolgung zuständige Behörde Nachforderungsverfügungen mit dem Strafbescheid verbinden könne. Abschliessend stelle die Abteilung Strafsentscheide der OZD die kompetente verwaltungsinterne Einheit dar, um sowohl über die Widerhandlungen gegen die Gesetzgebung des Bundes wie auch die Leistungspflicht im Rahmen einer Nachforderung zu entscheiden. Betreffend die Unterschriftenregelung entgegnet die Vorinstanz, dass es sich bei jenen Verfügungen über einen Betrag von Fr. 100'000, welche

laut Art. 49 Abs. 3 RVOG eine Doppelunterschrift erfordern, um Verfügungen handle, die Verpflichtungen, namentlich Ausgaben des Bundes, begründen. Mit der angefochtenen Verfügung werde indes nur der Verfügungsadressat und nicht der Bund verpflichtet, weshalb das Erfordernis der Doppelunterschrift gemäss Art. 49 Abs. 3 RVOG im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Sofern letztere Bestimmung für anwendbar befunden werde, verweist die Vorinstanz zudem auf Art. 49 Abs. 5 RVOG in Verbindung mit Art. 22c der Regierungs- und Verwaltungsverordnung vom 25. November 1998 (RVOV, SR 172.010.1). Laut dieser Ausnahmeregelung seien Verfügungen, die sich auf das Mehrwertsteuergesetz stützen und im Massenverfahren erlassen werden, vom Erfordernis der Doppelunterschrift ausgenommen. Da die den Betrag von Fr. 100'000 überschreitende Nachforderung ihre Grundlage im Mehrwertsteuergesetz habe und die EZV im Massenverfahren entscheide, sei die Ausnahme von der Doppelunterschrift sowohl für die ursprüngliche Nachforderungsverfügung wie auch die angefochtene Verfügung gegeben. Dass der (angefochtene) Beschwerdeentscheid im Auftrag und nicht vom Chef des Direktionsbereiches Strafverfolgung selbst unterzeichnet worden sei, führe des Weiteren nicht zur Ungültigkeit der angefochtenen Verfügung. Auch im öffentlichen Verwaltungsrecht sei die Unterzeichnung in Vertretung bzw. im Auftrag zulässig.

### **E. 7.1.3**

Vorweg ist festzuhalten, dass die grundsätzliche Zuständigkeit der OZD zur Behandlung der Beschwerde gegen den Entscheid der Zollkreisdirektion nicht strittig ist. Im Übrigen verfangen die Rügen der Beschwerdeführerin nicht.

#### **E. 7.1.3.1**

Die OZD ist unterteilt in die Direktionsbereiche Operationen und Strafverfolgung (<<https://www.ezv.admin.ch/ezv/de/home/die-ezv/organisation.html>>, abgerufen am 11. Februar 2021). Die Nachforderung von Abgaben, und insbesondere von Einfuhr- und Automobilsteuern, stützt sich auf Art. 12 VStrR, mithin das Verwaltungsstrafrecht. Die Pflicht zur nachträglichen Leistung von Abgaben entsteht aufgrund einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung (vgl. oben E. 4.2). Zuständig für diese Nachforderung wie auch die Strafverfolgung im Bereich der Einfuhr- und Automobilsteuer ist die EZV (vgl. oben E. 5.1 ff.). Allein schon unter diesem Aspekt erscheint es durchaus auch zulässig, dass der Direktionsbereich Strafverfolgung den angefochtenen Beschwerdeentscheid erliess. Die Nachforderung von Abgaben kann - wie im vorliegenden Fall - ihren Ursprung in einer unrichtigen Bemessungsgrundlage haben, die der Steuerberechnung zugrunde liegt. Dass eine diesbezügliche Beschwerde bei der OZD vom Bereich Strafverfolgung behandelt wird, ist unter dem Aspekt der stufengerechten Zuordnung von Zuständigkeiten gemäss Art. 13 RVOV i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RVOG zulässig (wenn auch im Hinblick auf die Einfuhrsteuer vermutlich nicht dem Ideal des Gesetzgebers entsprechend; vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 7.1.3.2**

Betreffend die Unterschriftenregelung ist Folgendes festzuhalten. Direktorinnen und Direktoren von Gruppen und Ämtern regeln für ihren Bereich die Unterschriftsberechtigung (Art. 49 Abs. 3 RVOG). Dass der Chef des Dienstbereiches Strafverfolgung - der im Übrigen als Vizedirektor der EZV amtiert - grundsätzlich die Beschwerdeentscheide der OZD unterzeichnet ist angesichts des freien Ermessens des Direktors der EZV zur Unterschriftenregelung nicht zu beanstanden. Unter diesem Blickwinkel ist auch nichts

dagegen einzuwenden, dass die Unterzeichnung des vorliegend angefochtenen Beschwerdeentscheides nicht durch den Chef des Dienstbereiches selbst, sondern in dessen Auftrag erfolgte. Auch dies liegt in der Regelungsfreiheit der Direktion. Dass die Unterschriftenregelung der Beschwerdeführerin nicht bekannt bzw. für diese nicht einsehbar ist, ändert nichts an der Sache, besteht doch keine Pflicht zur Publikation der Regelung bzw. Delegation von Unterschriften (vgl. Urteil des BGer 2A.528/2006 vom 6. Februar 2007 E. 2).

### **E. 7.1.3.3**

Der Beschwerdeführerin kann überdies auch nicht gefolgt werden, wenn sie die fehlende Doppelunterschrift rügt. Der Zweck der in Art. 49 Abs. 3 RVOG vorgesehenen Doppelunterschrift für Verträge, Verfügungen oder andere formelle Verpflichtungen des Bundes über einen Betrag von mehr als Fr. 100'000 besteht darin, «eine ungerechtfertigte finanzielle Belastung des Bundes zu vermeiden» (Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 2016 zum Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 2017-2019 sowie zum Bundesgesetz über Aufgaben, Organisation und Finanzierung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht, BBl 2016 4691, 4775). Die angefochtene Verfügung mit einem Streitwert von über Fr. 100'000 verpflichtet einzig die Beschwerdeführerin zur Nachzahlung von Automobil- und Einfuhrsteuern. Folglich ist Art. 49 Abs. 3 RVOG in diesem Fall nicht einschlägig und eine Doppelunterschrift nicht erforderlich.

### **E. 7.2.1**

Die Beschwerdeführerin rügt sodann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots. Eine Verfahrensdauer von 21 Monaten sowie ein Stillstand von fast 18 Monaten seien unhaltbar, insbesondere, da es sich um eine «konzise, kurz gefasste Beschwerde von 4 Seiten Text» gehandelt habe und sie zudem schon früh vorgeschlagen habe, die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde zu schaffen. Die Beschwerdeführerin beantragt aufgrund der Schwere der Verletzung eine Verfahrenseinstellung, eventualiter die Feststellung der Verletzung im Dispositiv des Urteils.

### **E. 7.2.2**

Die Vorinstanz erachtet es als nachvollziehbar, dass 21 Monate aus Sicht der Beschwerdeführerin eine «relativ lange Verfahrensdauer darstellen» können. Die Verfahrensdauer liege jedoch immer noch im Rahmen des Üblichen. Als Erklärung für die Verfahrensdauer nennt die Vorinstanz die personelle und formelle Reorganisation der OZD, die hohe Arbeitsauslastung der Abteilung Strafsentscheide sowie die «Massnahmen im Zusammenhang mit dem Corona Virus». Der Fall sei sodann «[a]ls Folge einer unvorhersehbaren und ausserordentlich hohen Arbeitsauslastung des ursprünglich mit der Beschwerde befassten Sachbearbeiters» intern auf eine andere Sachbearbeiterin umgeteilt worden und die gründliche Auseinandersetzung mit der Beschwerde habe eine gewisse Dauer beansprucht. Von einer «Verletzung des Beschleunigungsgebots - namentlich von einer krassen Verletzung» könne somit nicht ausgegangen werden.

### **E. 7.2.3**

Das Beschwerdeverfahren vor Vorinstanz dauerte ab Beschwerdeerhebung vom 4. September 2018 bis zum Beschwerdeentscheid vom 28. Mai 2020 knapp 21 Monate (vgl. oben Sachverhalt Bst. C.a ff.). Nicht nachvollziehbar ist, dass die Vorinstanz für das Einfordern des Kostenvorschusses und die Weiterleitung der Stellungnahme der Zollkreisdirektion fünfeinhalb Monate gebraucht hat. Da ein Verschulden der Behörde für

die Verzögerung nicht vorausgesetzt wird, können auch die von der Vorinstanz vorgebrachten Gründe, namentlich die personelle und formelle Reorganisation der OZD sowie die Überlastung eines Mitarbeiters und letztlich die «Massnahmen im Zusammenhang mit dem Corona Virus», die lange Verfahrensdauer nicht rechtfertigen (vgl. oben E. 2.1.1). Dies gilt insbesondere mit Bezug auf «Massnahmen im Zusammenhang mit dem Corona Virus», zumal solche erst ab März 2020 und somit 18 Monate nach Eingang der Beschwerde an der Tagesordnung waren. Auch wenn der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Verfahrensdauer kein Vorwurf gemacht werden kann und eine Verfahrensdauer von 21 Monaten verständlicherweise sehr lange erscheinen mag, ist im Lichte der bundesgerichtlichen und bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung noch keine unangemessen lange Gesamtdauer des Verfahrens festzustellen (vgl. hierzu Urteil des BVer A-1193/2014 vom 8. Mai 2014 E. 2.3.2 mit ausführlichen Hinweisen zur Rechtsprechung). Eine Verfahrenseinstellung, wie sie die Beschwerdeführerin fordert, ist im Verwaltungsrecht ohnehin nicht vorgesehen. Insbesondere könnte eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die Steuer nicht bezahlt werden muss (vgl. oben E. 2.1.2).

### **E. 7.3.1**

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden, da die Vorinstanz den Sachverhalt nicht rechtsgenügend festgestellt habe. Der Sachverhalt, den die Vorinstanz «festgehalten» habe, stimme nicht mit dem Sachverhalt gemäss Verfügung der Zollkreisdirektion vom 6. August 2018 überein. Zudem sei ihr der Sachverhalt vorher nie eröffnet worden. Es liege an der Zollkreisdirektion, den Sachverhalt darzustellen, gestützt auf welchen sie Abgaben erhebe. Dies habe die Vorinstanz verkannt. Es sei sowohl für sie (die Beschwerdeführerin) wie auch das Bundesverwaltungsgericht nicht zumutbar, ohne Sachverhalt über eine Abgabennachforderung zu befinden.

### **E. 7.3.2**

Die Vorinstanz hält dem entgegen, sowohl aus der Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 6. August 2018 wie auch aus der Sachverhaltsdarstellung in der angefochtenen Verfügung sei ersichtlich, welche Einfuhren von Abgabennachforderungen betroffen seien. Die Ausführungen in der angefochtenen Verfügung verwiesen auf die zugrundeliegenden Akten, die der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Akteneinsicht jederzeit zugänglich (gewesen) seien. Von einem neuen und der Beschwerdeführerin unbekanntem Sachverhalt sowie einer Verletzung des rechtlichen Gehörs könne deshalb nicht ausgegangen werden.

### **E. 7.3.3**

Welche Einfuhren den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden, geht bereits aus der der Nachforderungsverfügung vom 6. August 2018 beiliegenden Liste hervor. Zusätzlich verweist die Vorinstanz in ihrem Beschwerdeentscheid auf die Beweismittel, die selbigem zugrunde liegen, und führt die rechtlichen Erwägungen auf, welche die Grundlage ihres Entscheids bilden. Inwiefern es der Beschwerdeführerin damit nicht möglich gewesen sein sollte, die Nachforderungsverfügung bzw. den vorinstanzlichen Beschwerdeentscheid sachgerecht anzufechten (vgl. oben E. 2.2.2), entzieht sich dem Bundesverwaltungsgericht, weshalb auf diese Rüge nicht weiter einzugehen ist. Der Beschwerdeführerin ist auch nicht zu folgen, wenn sie geltend macht, der Sachverhalt sei ihr vor dem Entscheid nicht eröffnet

worden. Dass sie an einer Akteneinsicht gehindert worden wäre, macht sie weder geltend noch ergibt sich solches aus den Akten. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin - hätte sie ein entsprechendes Gesuch gestellt - Einsicht in die relevanten Akten erhalten hätte. Die Vorinstanz war insbesondere nicht gehalten, die Beschwerdeführerin von sich aus zur Akteneinsicht einzuladen (vgl. oben E. 2.2.1).

### **E. 8.1**

In der Hauptsache rügt die Beschwerdeführerin sodann, es sei bei der Berechnung der Automobil- und Einfuhrsteuer auf eine unrichtige Bemessungsgrundlage abgestellt worden. Der Käufer im Inland werde nicht Importeur der eingeführten Fahrzeuge. Er sei nicht zuführungspflichtig im Sinne von Art. 21 ZG und könne deshalb auch nicht anmeldepflichtig werden. Darüber hinaus ändere er auch den Verwendungszweck der Ware nicht. Die Vorinstanz verkenne, dass der inländische Kunde mit dem (ausländischen) Fahrzeughersteller nichts zu tun habe. Er wisse nicht einmal, dass das Fahrzeug im Verfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt worden sei und gehe mit der Beschwerdeführerin «einen gewöhnlichen inländischen Kaufvertrag ein». Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang weiter vor, es sei nicht strittig, dass die Fahrzeuge in Erfüllung von Kaufverträgen zwischen ihr und den (ausländischen) Herstellern eingeführt worden seien. Diese Kaufverträge seien unabhängig von einem Weiterverkauf, weshalb gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der dem Hersteller bezahlte Preis als Bemessungsgrundlage für die Einfuhr- und Automobilsteuer anzuwenden sei. Dies gelte gerade auch dann, wenn der Weiterverkauf der Fahrzeuge in der Schweiz ungewiss sei. Dieser Schluss ergebe sich - so die Beschwerdeführerin - auch aus einem systematischen Zusammenhang. Würden die Fahrzeuge «&ldirect&gt; zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr» angemeldet, so würden die Einfuhr- und Automobilsteuer basierend auf dem an die Hersteller bezahlten Kaufpreis berechnet; «und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug bereits an einen Schweizer Endkunden weiterverkauft, dies erst geplant [sei] oder das Fahrzeug &ldan Lager&gt; [gehe]». Würden die importierten Fahrzeuge nach Ablauf des Verfahrens zur vorübergehenden Verwendung importiert, so käme es vorgängig zum Abschluss dieses Zollverfahrens und zu einer definitiven Veranlagung im Umfang des an den (ausländischen) Hersteller bezahlten Kaufpreises. Die Beschwerdeführerin stellt in Frage, weshalb es anders sein solle, wenn das Verfahren der vorübergehenden Verwendung während der gewährten Frist beendet werde. Unsystematische Auslegung sei rechtsfehlerhaft, und logisch nicht nachvollziehbare Entscheide seien rechtsstaatlich bedenklich und folglich nicht zulässig. Die Praxis der Vorinstanz erweise sich letztlich auch aus teleologischer Sicht als unrichtig. Zweck des Verfahrens zur vorübergehenden Verwendung sei, dass auf legale Art Abgaben, Zölle und Steuern vermieden werden können, wenn die Waren nicht verkauft und wieder exportiert werden müssen. Die Vorinstanz verkehre dieses Verfahren aber in sein Gegenteil, da es gar zu einer höheren Abgabenlast führe, als wenn die Waren von Anfang an im ordentlichen Verfahren eingeführt worden wären. Ihrer Auffassung nach - so die Beschwerdeführerin weiter - sind die Abgaben, Zölle und Steuern bei einer direkten Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nicht nach dem Inlandpreis zu bemessen, selbst wenn der Weiterverkauf bereits feststeht. Abschliessend moniert die Beschwerdeführerin, hinsichtlich der Mehrwertsteuer führe die Praxis der Vorinstanz dazu, dass ihre Marge doppelt besteuert werde; einmal mit der Einfuhrsteuer und einmal mit der Inlandsteuer. Dies widerspreche der Systematik der Mehrwertsteuer und lasse sich sachlich nicht begründen.

## **E. 8.2**

Die Vorinstanz entgegnet, die Beendigung des Verfahrens zur vorübergehenden Verwendung infolge Zeitablaufs betreffe einen anderen Sachverhalt, als die vorzeitige Beendigung des Verfahrens infolge der definitiven Einfuhr zum Verkauf im Inland. Wenn im Zeitpunkt der definitiven Einfuhr ein Kaufvertrag mit einem inländischen Käufer bestehe, dann ändere Letzterer den Verwendungszweck der Ware und werde entsprechend zum Importeur. Ohne einen inländischen Abnehmer habe die Beschwerdeführerin keinen Anreiz, das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorzeitig zu beenden. In diesem Moment bestehe keine Ungewissheit mehr hinsichtlich des Verkaufs der Ware. Dieser Sachverhalt sei deutlich davon zu unterscheiden, dass das Verfahren der vorübergehenden Verwendung infolge Zeitablaufs ende und die Ware trotz ungewissen Verkaufs entweder eingeführt oder wieder ausgeführt werden müsse. In einer solchen Situation bleibe das im «ursprüngliche[n] Vertrag» vereinbarte Entgelt - nämlich der Kaufpreis an den ausländischen Hersteller - massgeblich. Bei einer vorzeitigen definitiven Einfuhr sei demgegenüber das Entgelt, «welches der Zwischenhändler mit dem inländischen Kunden im bestehenden Kaufvertrag vereinbart [habe]», massgeblich. Des Weiteren bringt die Vorinstanz vor, es sei lediglich unstrittig, dass die Fahrzeuge im Verfahren der vorübergehenden Verwendung in Erfüllung der Kaufverträge zwischen der Beschwerdeführerin und den (ausländischen) Herstellern eingeführt worden seien. Im Zusammenhang mit der definitiven Einfuhr der Fahrzeuge seien die «massgebliche Konstellation bzw. die massgeblichen Kaufverträge» hingegen strittig. Die von der Beschwerdeführerin zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung gelte aber «nicht auch dann, sondern nur dann, wenn es ungewiss [sei], ob die (vorübergehend) eingeführten Waren in der Schweiz weiterverkauft» (Hervorhebung im Original) werden könnten. Bestehe im Zeitpunkt der definitiven Einfuhranmeldung bereits ein Kaufvertrag mit einem inländischen Kunden, so werde die Einfuhr im Rahmen dieses inländischen Kaufvertrags abgewickelt.

## **E. 8.3**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die streitgegenständlichen Einfuhren jeweils nach folgendem Muster abliefen: Die Fahrzeuge wurden in einem ersten Schritt über die Zollgrenze gebracht und im Verfahren der vorübergehenden Verwendung angemeldet. Zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte die Anmeldung zur definitiven Einfuhr bzw. zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist, auf welcher Grundlage die Automobilsteuer sowie die Einfuhrsteuer zu bemessen sind.

### **E. 8.3.1**

Mit der Anmeldung zur Überführung der Fahrzeuge in den zollrechtlich freien Verkehr brachte die Beschwerdeführerin das Verfahren der vorübergehenden Verwendung zum vorzeitigen Abschluss. Die Fahrzeuge wurden zu diesem Zeitpunkt erstmalig definitiv in den zollrechtlich freien Verkehr überführt (Verfahrenskomponente; vgl. oben E. 3.4), wodurch eine neue Zollschuld entstand (vgl. oben E. 3.2.3). Erfolgt die Einfuhr eines Fahrzeuges «in Erfüllung eines Veräusserungsgeschäfts», so stellt sich im Hinblick auf die massgebliche Bemessungsgrundlage die Frage, welches Veräusserungsgeschäft bei der Einfuhr (im Sinne von Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr) erfüllt wird (vgl. oben E. 3.4 und 3.6).

### **E. 8.3.2**

Aus den Akten geht hervor, dass im Zeitpunkt, in welchem die Beschwerdeführerin die entsprechenden Fahrzeuge zur definitiven Einfuhr (Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr) anmeldete, jeweils bereits ein Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und deren Kunden in der Schweiz abgeschlossen worden war. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge definitiv einfuhrte, um damit ihre Kunden im Inland zu beliefern. Wäre ein Verkauf zu diesem Zeitpunkt weiterhin ungewiss gewesen, hätte die Beschwerdeführerin das Fahrzeug im dafür vorgesehenen Verfahren der vorübergehenden Verwendung belassen können. Damit erfolgte die Einfuhr der Fahrzeuge (genauer - was hier massgeblich ist - die Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr) durch die Beschwerdeführerin mit dem Zweck, die betreffenden Kaufverträge zwischen Letzterer und ihren Kunden zu erfüllen. Mit anderen Worten liess die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge in Erfüllung der Kaufverträge zwischen ihr und den jeweiligen Endabnehmern im Inland definitiv einführen (vgl. oben E. 3.6).

### **E. 8.3.3**

Aus dem Dargelegten folgt, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin dasjenige Entgelt massgeblich ist, welches gemäss (bereits abgeschlossenem) Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Kunden im Inland geschuldet ist.

### **E. 8.3.4**

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang moniert, ihre Marge werde doppelt mit einer Steuer belegt, kann ihr nicht gefolgt werden. Dies zumal ihr als Mehrwertsteuerpflichtige gestützt auf Art. 28 ff. MWSTG - nach Einhaltung der hier nicht zu prüfenden Voraussetzungen - ohnehin der Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer offenstände.

### **E. 8.3.5**

Ebenso wenig verfährt ihr Argument, die Vorinstanz verkehre mit ihrer Praxis das Verfahren der vorübergehenden Verwendung in ihr Gegenteil. Wie die Beschwerdeführerin richtig feststellt, kann sie bei einem ungewissen Verkauf von Fahrzeugen «auf legale Art» Automobil- und Einfuhrsteuern vermeiden. Findet sie für ihre Fahrzeuge keine Käufer im Inland, kann sie die Fahrzeuge wieder ausführen, ohne die betreffenden Steuern zahlen zu müssen. Wählt die Beschwerdeführerin das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, trägt sie somit zwar einerseits kein Risiko, falls sich das Fahrzeug nicht verkaufen lässt. Andererseits werden die Automobil- und Einfuhrsteuer im Falle einer definitiven Einfuhr in Erfüllung eines bereits abgeschlossenen Kaufvertrags nach dem vom inländischen Endabnehmer bezahlten oder zu bezahlenden Entgelt bemessen. Der Beschwerdeführerin wäre es freilich offen gestanden, die Fahrzeuge auch ohne kaufrechtliche Verpflichtung in den zollrechtlich freien Verkehr zu überführen. Dies entspricht vorliegend indes nicht der aktenkundigen Sachverhaltslage, weshalb an dieser Stelle auf die entsprechenden abgaberechtlichen Folgen nicht weiter einzugehen ist.

### **E. 8.3.6**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz für die Berechnung der Einfuhr- und Automobilsteuer die korrekte Bemessungsgrundlage herangezogen. Die Rügen der Beschwerdeführerin stossen folglich ins Leere und der vorinstanzliche Beschwerdeentscheid ist mit Blick auf die Bemessung des massgeblichen Entgelts nicht zu beanstanden.

## **E. 8.4**

Durch die unrichtigen Deklarationen erweisen sich die Tatbestände der qualifizierten Übertretung in Form der Hinterziehung der Einfuhr- und der Automobilsteuer in objektiver Hinsicht als erfüllt. Die Beschwerdeführerin ist als Zollschuldnerin bzw. Zollzahlungspflichtige für die nicht erhobenen Abgaben solidarisch nachleistungspflichtig. Da die Nachleistungspflicht - wie erwähnt - nicht von einem Verschulden abhängt, braucht eine allfällige strafrechtliche Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin vorliegend nicht geprüft zu werden (vgl. zum Ganzen: oben E. 4.2).

#### **E. 8.5.1**

Zum Schluss macht die Beschwerdeführerin eventualiter geltend, die Nacherhebungsforderungen betreffend die Fälle Nr. 1 bis 23 gemäss Beilage zur Verfügung der Zollkreisdirektion seien unter Anwendung der abgaberechtlichen Verjährungsfristen verjährt.

#### **E. 8.5.2**

Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, die Nacherhebungsforderungen seien nicht verjährt, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt seien. Für die Nachforderung der Automobilsteuer gelte eine Verjährungsfrist von sieben Jahren. Da die früheste beschwerdegegenständliche Einfuhranmeldung am 27. Januar 2012 erfolgt sei, stehe die Verjährungsfrist seit Einreichung der Beschwerde vom 4. September 2018 im vorinstanzlichen Verfahren still. Dies gelte seit der Eröffnung der Nachforderungsverfügung am 7. August 2018 gleichermassen für die auf die Nachforderung der Einfuhrsteuer anwendbare siebenjährige Verjährungsfrist.

#### **E. 8.5.3**

Die beschwerdegegenständlichen Einfuhranmeldungen erfolgten im Zeitraum zwischen dem 27. Januar 2012 und dem 8. Juni 2017. Ausgehend von der frühesten Einfuhranmeldung wäre die Verjährung der Nachforderung für die Automobilsteuer nach Ablauf einer Frist von sieben Jahren frühestens am 27. Januar 2019 eingetreten. Als die Nachforderungsverfügung der Beschwerdeführerin am 7. August 2018 eröffnet wurde, war die Verjährungsfrist somit noch nicht abgelaufen und ruht seit diesem Zeitpunkt (vgl. oben E. 6.1). Die Nachleistungspflicht für die Automobilsteuer ist folglich nicht verjährt. Aufgrund der festgestellten objektiven Steuerhinterziehung im Veranlagungsverfahren gemäss Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG (vgl. oben E. 8.4) gilt - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - für die Nachforderung der Einfuhrsteuer eine Verjährungsfrist von sieben Jahren (vgl. oben E. 6.2). Wie im Falle der Nachforderung der Automobilsteuer wäre die Nachforderung für die Einfuhrsteuer folglich frühestens am 27. Januar 2019 verjährt. Die Nachforderungsverfügung vom 6. August 2018 wurde der Beschwerdeführerin am 7. August 2018 und somit vor Ablauf der Verjährungsfrist eröffnet. Die Nachforderung der Einfuhrsteuer ist dementsprechend nicht verjährt (vgl. oben E. 6.2). Es bleibt, die ordentliche relative (fünfjährige) Verjährungsfrist für die Einfuhrsteuer zu prüfen. Diese wäre, ausgehend wiederum von der frühesten strittigen Einfuhranmeldung am 27. Januar 2012, fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einfuhrsteuerforderung fällig geworden ist, d.h. frühestens am 1. Januar 2018 eingetreten (vgl. oben E. 6.2). Die erste die relative Verjährungsfrist unterbrechende Handlung seitens der Behörden erfolgte am 20. Oktober 2017, als der Beschwerdeführerin die Eröffnung der Strafuntersuchung schriftlich mitgeteilt wurde (oben Sachverhalt Bst. B.a). Seit diesem Zeitpunkt ruht die ordentliche relative Verjährungsfrist für sämtliche vorliegend im Streit liegenden Einfuhren gemäss

Beilage zur Verfügung der Zollkreisdirektion. Schliesslich ist die ab Entstehung der Einfuhrsteuer laufende absolute Frist von 15 Jahren (vgl. oben E. 6.2 in fine) für alle hier interessierenden Nachforderungen ebenfalls noch nicht verstrichen.

#### **E. 8.6**

In rechnerischer Hinsicht wird die Nachforderung samt Verzugszinsen nicht bestritten. Es ergeben sich aus den Akten auch keine Anhaltspunkte, die an der Berechnung oder den Verzugszinsfolgen Zweifel aufkommen lassen. Damit erweist sich der vorinstanzliche Beschwerdeentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 9.1**

Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 5'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 9.2**

Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

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