



---

Abteilung I  
A-4313/2021

## Urteil vom 28. September 2022

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch lic. iur. Stephan Erbe, Rechtsanwalt, ,  
Beschwerdeführerin,  
gegen

**Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),**  
Dienstbereich Grundlagen, Sektion Recht,  
Taubenstrasse 16, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Nachforderung von Einfuhrabgaben.

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

**A.a** Statutarischer Zweck der A.\_\_\_\_\_ ist der Erwerb, die Entwicklung, die Verwaltung und die Veräusserung von Grundstücken aller Art, vorwiegend in der Region (...), vor einer Statutenänderung vom (...) 2021 darüber hinaus auch der Handel mit Waren aller Art sowie Planung, Organisation und Durchführung von Veranstaltungen jeder Art. Sie betreibt in F.\_\_\_\_\_ ein (...) für Oldtimer. Den Verwaltungsrat präsidiert B.\_\_\_\_\_.

**A.b** Vom (...) 2011 bis zum (...) 2012 führte die A.\_\_\_\_\_ in L.\_\_\_\_\_ eine Sonderausstellung «E.\_\_\_\_\_» durch, bei der eine Zahl von Oldtimern dieser Automarke gezeigt wurde. Darunter waren zwei Modelle, die im Ausland domizilierten Eigentümern gehörten, ein E.A.\_\_\_\_\_ (Chassis-Nr. [...], Standort: Belgien, Domizil des Eigentümers: Frankreich) und ein E.B.\_\_\_\_\_ (Chassis-Nr. [...], Standort und Eigentümerdomizil: Deutschland). B.\_\_\_\_\_ als Organisator beauftragte nach Vermittlung durch den gemeinsamen Bekannten D.\_\_\_\_\_ – der auch den Kontakt zu den beiden Fahrzeugeigentümern hergestellt haben soll – C.\_\_\_\_\_ mit dem Transport der Fahrzeuge an den Ausstellungsort. Dieser verfügte über einen für Fahrzeugtransporte dieser Art ausgerüsteten, auf die F.\_\_\_\_\_ (ein von ihm und seinem Bruder geführtes [...]unternehmen) zugelassenen Sattelzug und betrieb Transporte exklusiver Fahrzeuge (damals) im Sinne eines Hobbys respektive einer Nebenbeschäftigung.

**A.c** Gemäss den Leihverträgen wiesen die Fahrzeuge einen Wert auf von ca. Fr. 1'300'000.– (E.A.\_\_\_\_\_, Akten der Vorinstanz [vi-act.] 12.06.02 S. 4) respektive Fr. 25'000'000.– (E.B.\_\_\_\_\_, vi-act. 12.06.03; vgl. vi-act. 07.08.12 Beilage 2).

**A.d** Die Einfuhr der Fahrzeuge führte C.\_\_\_\_\_ am 13. Oktober 2011 (20:35 Uhr) über den Grenzübergang M.\_\_\_\_\_ durch. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz hatte C.\_\_\_\_\_ für den E.A.\_\_\_\_\_ keine Verzollungsmassnahmen vorgenommen. Für den E.B.\_\_\_\_\_ hatte er in Deutschland Ausfuhrpapiere erstellen lassen und er liess das Fahrzeug bei Passieren des deutschen Zolls auf einem sogenannten Warenausweis (vi-act. 7.8.12, Beilage; 16.06.04) vermerken.

**A.e** Das Fahrzeug E.A.\_\_\_\_\_ wurde vor Abschluss der Ausstellung an einen in der Schweiz wohnhaften Käufer zu einem Preis von Fr. 1'100'000.– (vi-act. 01.08.16) verkauft und von diesem übernommen,

das Fahrzeug E.B.\_\_\_\_\_ führte C.\_\_\_\_\_ nach Ende der Ausstellung zurück nach Deutschland.

**B.**

Am 13. Dezember 2017 eröffnete die (damalige) Eidgenössische Zollverwaltung EZV, (...) eine Zollstrafuntersuchung gegen C.\_\_\_\_\_ wegen des Verdachts der Widerhandlung gegen das Zollgesetz (ZG, SR 631.0), das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) und das Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (AStG, SR 641.51) (Akten der Vorinstanz [vi-act.] 07.01.04).

**C.**

Im Rahmen der Untersuchungshandlungen wurde unter anderem – am 23. April 2018 – auch B.\_\_\_\_\_ einvernommen. Dabei wurde ihm in Aussicht gestellt, dass die A.\_\_\_\_\_ mutmasslich für die nichtgeleisteten Einfuhrabgaben solidarisch haftbar sei (vi-act. 16.08.04 S. 7).

**D.**

Am 20. September 2018 nahm die EZV das Schlussprotokoll in der Untersuchung gegen C.\_\_\_\_\_ auf. Es schloss mit der Feststellung, dass auf den beiden Fahrzeugen folgende Abgaben lasteten:

- E.A.\_\_\_\_\_ (ausgehend von einem Gewicht von 1'050 kg und einem Wert von Fr. 1'100'000.00): Zoll Fr. 126.–, Automobilsteuer Fr. 44'005.05, Mehrwertsteuer Fr. 91'530.50, total Fr. 135'661.55;
- E.B.\_\_\_\_\_ (ausgehend von einem Gewicht von 880 kg und einem Wert von Fr. 25'000'000.00): Zoll Fr. 105.60, Automobilsteuer Fr. 1'000'004.20, Mehrwertsteuer Fr. 2'080'008.70, total Fr. 3'080'118.50;
- respektive total Fr. 3'215'780.05 (Fr. 1'044'009.25 Automobilsteuer, Fr. 231.60 Zoll, Fr. 2'171'539.20 Mehrwertsteuer).

Weiter wurde festgestellt, dass sich C.\_\_\_\_\_ der Widerhandlungen gegen das Zollgesetz, das Mehrwertsteuergesetz und das Automobilsteuergesetz schuldig gemacht habe (vi-act. 07.09.02).

Die EZV beschrieb in der Sachverhaltswürdigung, wie B.\_\_\_\_\_ als «Initiator und Begründer» der A.\_\_\_\_\_ und als Organisator der Sonderausstellung mit den Fahrzeugeigentümern Kontakt aufgenommen und mit diesen einen Leihvertrag geschlossen habe. Die Eigentümer seien zur Ausleihe unter der Bedingung bereit gewesen, dass B.\_\_\_\_\_ den Transport organisiere. Dieser habe C.\_\_\_\_\_ mit dem Transport der beiden Fahrzeuge beauftragt. Dieser wiederum habe den (nicht immatrikulierten)

E.A.\_\_\_\_\_ in Belgien mit einer Mappe Unterlagen übernommen, die er nicht näher kontrolliert habe, Zollformalitäten habe er keine vorgenommen. Anlässlich der Übernahme des (ebenfalls nicht immatrikulierten) E.B.\_\_\_\_\_ habe er beim Hauptzollamt (...), Zollpapiere für die temporäre Ausfuhr erstellen lassen. Die Zollstelle M.\_\_\_\_\_ habe er über die Busspur zu einer Zeit – 20:35 Uhr – passiert, da Abfertigungen im Handelswarenverkehr nicht mehr möglich gewesen seien. Aufgrund der Ermittlungserkenntnisse ergebe sich, dass C.\_\_\_\_\_ dem deutschen Zoll die Zollpapiere für den E.B.\_\_\_\_\_ und einen Warenausweis übergab, der ebenfalls (nur) dieses Fahrzeug deklarierte. Eine Zollanmeldung durch die schweizerische Zollabfertigung sei nicht erfolgt und auch keine Hinterlage geleistet worden. Ein Nachweis bezüglich des schweizerischen Zollverfahrens (Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder Transitverfahren) habe weder durch die Herren C.\_\_\_\_\_ oder B.\_\_\_\_\_ noch durch die Eigentümer vorgelegt werden können. Ebenfalls habe im Umfeld des Verkaufs des E.A.\_\_\_\_\_ kein Nachweis für eine Einfuhrzollbehandlung respektive Veranlagung festgestellt werden können. Auch weise die von der Emil C.\_\_\_\_\_ AG gestellte Rechnung unter den Nebenkosten nur die Kosten für die Erstellung einer Ausfuhranmeldung aus, nicht aber für eine schweizerische Zollbehandlung. Es sei insgesamt erwiesen, dass C.\_\_\_\_\_ als Warenführer und Organisator des Transports unterlassen habe, die beiden Fahrzeuge zur schweizerischen Zollbehandlung anzumelden, die Anmeldung in Auftrag zu geben oder zu delegieren.

#### **E.**

Mit Nachforderungsverfügung ebenfalls vom 20. September 2018 erklärte die EZV, (...), die A.\_\_\_\_\_ zur Zahlung der vorstehend (Bst. D) aufgeführten Abgaben, zuzüglich Verzugszinse zu 4 % im Betrag von 673'378.90, total somit Fr. 3'889'158.95, solidarisch mit C.\_\_\_\_\_ für leistungspflichtig (vi-act. 12.10.01; zu C.\_\_\_\_\_ vgl. vi-act. 7.10.01).

#### **F.**

Die A.\_\_\_\_\_ liess am 22. Oktober 2018 gegen Nachforderungsverfügung Beschwerde an die Oberzolldirektion führen mit dem Hauptantrag, die Nachforderungsverfügung sei aufzuheben, eventualiter sei diese aufzuheben und die Sache zur Vornahme weiterer Sachverhaltsabklärungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (vi-act. 12.10.03).

Sie machte geltend, die Forderung sei verjährt. Der Vollzug der Einfuhrsteuer, der Automobilsteuer und der Zollforderung obliege der EZV; die

Verjährung richte sich folglich gemäss Art. 90 ZG nach den Bestimmungen des Zollgesetzes. Gestützt auf Art. 75 ZG trete sie fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zollschuld fällig geworden sei, ein, vorliegend also am 31. Dezember 2016. Die Nachforderungsverfügung sei erst später ergangen, verjährungsunterbrechende Einforderungshandlungen seien nicht erfolgt. Der Vorbehalt gemäss Art. 75 Abs. 4 ZG zugunsten der längeren Fristen nach Art. 11 f. VStrR beschlage nur die absolute, nicht die relative Verjährungsfrist.

Weiter habe die EZV im Verfahren von B.\_\_\_\_\_ Informationen erhältlich gemacht, bevor sie ihn auf sein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht («nemo tenetur»-Grundsatz) bei drohender Selbstbelastung aufmerksam gemacht habe. Die so erlangten Beweismittel seien nicht verwertbar. Sie habe diese Beweismittel mit einer eigentlichen List – dem Verschweigen der mutmasslichen Zollwiderhandlung und des daraus folgenden Aussageverweigerungsrechts – erhältlich gemacht und damit gegen Treu und Glauben verstossen.

Bezüglich des Fahrzeuges E.B.\_\_\_\_\_ habe die EZV weiter den Sachverhalt ungenügend abgeklärt; aufgrund des Ablaufes sei nicht auszuschliessen, dass es sich gar nicht um ein Original, sondern um eine Replica gehandelt habe.

Schliesslich schulde die zum Vorsteuerabzug berechnigte A.\_\_\_\_\_ keinen Verzugszins.

#### **G.**

Mit Entscheid vom 31. August 2021 wies die EZV, Oberzolldirektion (Vorinstanz), die Beschwerde ab und auferlegte der A.\_\_\_\_\_ die Verfahrenskosten (vi-act. 12.10.05; Beschwerdebeilage 2; nachfolgend: angefochtener Entscheid). Gleichentags wurde die Beschwerde C.\_\_\_\_\_s abgewiesen (vi-act. 07.10.16; vgl. Verfahren vor BVGer A-4411/2021).

Die Vorinstanz hielt insbesondere fest, eine Einfuhranmeldung zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung hätte anlässlich der Einfuhr bei der Zollstelle M.\_\_\_\_\_ erfolgen müssen. Indes seien nur betreffend den E.B.\_\_\_\_\_ Ausfuhrpapiere und ein Eintrag auf einem Warenausweis erstellt worden, wobei letzterer nur durch den deutschen Zoll bearbeitet worden sei. Die erforderliche Einfuhranmeldung sei aufgrund des festgestellten Sachverhalts als unterlassen anzusehen.

Die Vorinstanz führt zur Frage der Verwertbarkeit der Beweismittel aus, das Nachforderungsverfahren sei ein abgaberechtliches Verwaltungsverfahren, in dem die betroffenen Personen zur Mitwirkung verpflichtet seien. Der von der Beschwerdeführerin angerufene Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» gelte primär im Strafverfahren. Er möge wohl im Einzelfall zur Folge haben können, dass im Verwaltungsverfahren aufgrund der Mitwirkungspflichten erhaltene Informationen im Verwaltungsstrafverfahren nicht verwertbar sein könnten. Die Nachforderung gemäss Art. 12 VStrR gründe zwar in einer erfolgten Widerhandlung, doch lasse sich wegen dieses Konnexes das Verbot des Selbstbelastungszwangs nicht auf das Verwaltungsverfahren übertragen. Das Vorgehen in diesem Fall sei weder rechtswidrig noch als List zu bezeichnen, die erhobenen Beweismittel blieben verwertbar.

Nicht angemeldete Waren würden von Amtes wegen veranlagt. Die diesbezüglichen Daten des E.A. \_\_\_\_\_ seien unbestritten. Auch im Falle des E.B. \_\_\_\_\_ sei die Untersuchungspflicht nicht verletzt worden. Es hätten keine Anhaltspunkte für die Annahme bestanden, dass es sich nicht um ein Originalfahrzeug gehandelt hätte. Zudem stehe der Untersuchungspflicht der Behörde die Mitwirkungspflicht der betroffenen Partei gegenüber. Die vorgelegten Ergebnisse einer Google-Recherche weckten keinen Zweifel an den gemachten Feststellungen und die Beschwerdeführerin lege auch nicht dar, inwiefern sie Zweifel an der Echtheit des Fahrzeuges gehabt hätte. Man habe in Anwendung der je anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu Gunsten der Beteiligten die tiefsten aktenkundigen Werte (Versicherungswert respektive Verkaufspreis) der Abgabenbemessung zugrunde gelegt.

Die Abgabepflichtige habe die Einfuhr der gegenständlichen Fahrzeuge als Auftraggeberin veranlasst, sei infolge der Nichtleistung der Abgaben unrechtmässig durch diese Widerhandlungen bevorteilt und subjektiv im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR leistungspflichtig.

Betreffend die Verjährung stellte sich die EZV auf den Standpunkt, für die Nachforderung der Zollabgaben gelte eine Verjährungsfrist von 7 Jahren (mithin bis zum 13. Oktober 2018), für die Automobilsteuer eine von 10 Jahren (13. Oktober 2021). Diese Fristen seien mit dem Erlass der Verfügung am 20. September 2018 gewahrt und seither stehe die Frist still. Gleichermassen sei mit der genannten Verfügung die Frist zur Festsetzung der Einfuhrsteuer gewahrt, die andernfalls am 13. Oktober 2018 abgelaufen wäre. Die relative Frist von fünf Jahren sei eine Frist zur Überprüfung

der einmal festgesetzten Nachforderung, habe erst mit deren Festsetzung – also am 20. September 2018 – zu laufen begonnen. Indessen ruhe sie sei dem 13. Dezember 2017, als C.\_\_\_\_\_ die Eröffnung des Strafverfahrens mitgeteilt worden sei.

Das Verzugszinsprivileg für Vorsteuerabzugsberechtigte schliesslich bestehe erst seit dem 1. Januar 2017, weshalb die Verzugszinse nur bis zum 31. Dezember 2016 berechnet worden sei.

#### **H.**

Mit Eingabe vom 28. September 2021 lässt die A.\_\_\_\_\_ (fortan: Beschwerdeführerin) gegen diesen Entscheid Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt die Aufhebung des Beschwerdeentscheides und der Nachzahlungsverfügung, eventualiter die Aufhebung des Beschwerdeentscheides und die Rückweisung der Sache zur Vornahme weiterer Sachverhaltsabklärungen an die Zollkreisdirektion (...), alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz.

#### **I.**

In ihrer Vernehmlassung vom 5. November 2021 schloss die EZV auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Betreffend die gerichtliche Aufforderung, die Akten mit der Vernehmlassung einzureichen, stellte sie Antrag auf Fristerstreckung, da im gesamten Sachverhaltskomplex mehrere Verwaltungsstrafverfahren und Nachforderungsverfahren hängig und mit der Anfechtung der jeweiligen Entscheide zu rechnen sei. Dem entsprach der Instruktionsrichter mit Zwischenverfügung vom 9. November 2021. Die Verfahrensakten mit Aktenverzeichnis übermittelte die EZV sodann mit einer ergänzenden Stellungnahme am 30. Dezember 2021.

#### **J.**

Per 1. Januar 2022 wurde die EZV umbenannt in Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG, nachfolgend auch: Vorinstanz).

Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidungswesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.021). Das BAZG (wie auch schon die EZV) gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung des Beschwerdeentscheides der damaligen EZV zuständig.

**1.2** Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Zollgesetz nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 116 ZG).

**1.3** Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt, ist mit der Abweisung ihrer Anträge im internen Beschwerdeverfahren (und der damit erfolgenden Bejahung ihrer Leistungspflicht) materiell beschwert und hat ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides; sie ist zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

**1.4** Aufgrund des im Beschwerdeverfahren geltenden Devolutiveffekts hat der Beschwerdeentscheid der Oberzolldirektion die Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion (...) ersetzt, auch wenn das Dispositiv aus Gründen des Pragmatismus schlicht auf Abweisung der Beschwerde lautet – das erstinstanzliche Dispositiv gilt sinngemäss als mit aufgenommen (vgl. KIENER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.] Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2019, Rz. 16 f. zu Art. 54 VwVG; SEILER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Rz. 16 zu Art. 54 VwVG). Der Entscheid der Zollkreisdirektion ist inhaltlich notwendigerweise mit dem der Oberzolldirektion mitangefochten; dieser ist alleiniges Anfechtungsobjekt (vgl. BGE 125 II 29 E. 1c; 129 II 438 E. 1, 136 II 177 E. 1.3; Urteil des BVer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2). Auf den Antrag, die Nachforderungsverfügung sei aufzuheben, kann somit nicht eingetreten werden.

**1.5** Unter diesem Vorbehalt (E. 1.4) ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.6** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23). Weiter gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen; das Gericht ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. BVGE 2014/1 E. 2 m.w.H.).

**1.7** Die zu beurteilende Einfuhr erfolgte am 13. Oktober 2011. Anwendbar auf diesen Sachverhalt sind damit namentlich das Übereinkommen über die vorübergehende Verwendung vom 26. Juni 1990 (SR 0.631.24; nachfolgend Istanbul-Übereinkommen), das Zollgesetz, die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), das Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10), das Mehrwertsteuergesetz (in der anwendbaren Fassung vom 1. Juni 2011, AS 2011 1743) sowie das Automobilsteuergesetz.

**1.8** Die Beschwerdeführerin macht einleitend in ihrer Beschwerde geltend, die Vorinstanz habe sich mit ihren Argumenten nicht einlässlich auseinandergesetzt und damit ihr rechtliches Gehör verletzt. Gleichwohl solle infolge Heilung des Mangels im Gerichtsverfahren die Frage des rechtlichen Gehörs «an dieser Stelle nicht weiter thematisiert werden» (Beschwerde, Ziff. 11). Zumal die angefochtene Verfügung eingehend begründet ist und mit der Beschwerde offenkundig sachgerecht angefochten werden konnte sowie nicht erkennbar wäre, dass die Vorinstanz – wie behauptet – alle Argumente offenkundig schlichtweg ignoriert hätte (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3, 145 III 324 E. 6.1, 143 III 65 E. 5.2 je m.w.H.), ist die Frage nicht von Amtes wegen weiterzuverfolgen. Offen bleiben kann somit auch, ob vorliegend ein Fall der Heilung einer Gehörsverletzung vorliegt.

## **2.**

**2.1** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem Zollgesetz sowie nach dem Zolltarifgesetz zu veranlagen (Art. 7 ZG). Solche Waren unterliegen zudem grund-

sätzlich der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG) und – sofern es sich um Automobile handelt – der Automobilsteuer (Art. 22 Abs. 1 AStG). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 7 und 12 Abs. 1 AStG sowie Art. 53 MWSTG).

**2.2** Zur Gewährleistung der allgemeinen Zollpflicht muss, wer eine Ware ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt, sie unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuführen oder zuführen lassen (Art. 21 Abs. 1 ZG). Zum so umrissenen Kreis der zuführungspflichtigen Personen gehören gemäss der präzisierenden Festlegung der Zollverordnung insbesondere der Warenführer, die mit der Zuführung beauftragte Person, der Importeur, der Empfänger, der Versender und der Auftraggeber (Art. 75 ZV). Die Zuführungs- respektive die Zollmeldepflicht besteht unabhängig von der wirtschaftlichen oder privatrechtlichen Berechtigung an der Ware (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3680/2012 E. 2.1.1 vom 21. März 2013 m.w.H.).

**2.3** Die zuführungspflichtigen Personen sind gleichzeitig – neben den mit der Zollanmeldung beauftragten Personen und Personen, die den Verwendungszweck einer Ware ändern – auch anmeldepflichtige Personen (Art. 26 ZG; vgl. Urteil des BVGer A-5407/2020, A-5409/2020, A-5410/2020 vom 28. September 2021, E. 2.3.1 m.w.H.). Sie müssen die der Zollstelle zugeführten Waren stellen und summarisch anmelden (Art. 24 Abs. 1 ZG). Sodann muss die anmeldepflichtige Person die zugeführten, gestellten und summarisch angemeldeten Waren innerhalb der von der Zollverwaltung bestimmten Frist zur Veranlagung anmelden und die Begleitdokumente einreichen (Art. 25 Abs. 1 ZG). In der Zollanmeldung ist die zollrechtliche Bestimmung der Waren festzulegen (Art. 25 Abs. 2 ZG). Waren, die in ein Zollverfahren überführt werden sollen, sind zum betreffenden Verfahren anzumelden (Art. 47 Abs. 1 ZG). Wählbar ist insbesondere das Verfahren der vorübergehenden Verwendung (Art. 47 Abs. 2 Bst. d ZG; nachstehend, E. 3).

**2.4** Die Zollanmeldung basiert auf dem Selbstdeklarationsprinzip, wodurch von der anmeldepflichtigen Person eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt wird. Hinsichtlich der diesbezüglichen Sorgfaltspflicht werden an die anmeldepflichtige Person hohe Anforderungen gestellt (SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz [ZG], 2009

[nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 ZG N. 3 f.; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 567, 601; Urteil des BVGer A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 3.3.3). Die Zollpflichtigen haben sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren zu informieren und die Waren entsprechend zur Veranlagung anzumelden. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen (BVGE 2015/35 E. 3.2.1). Die Mitwirkungs- und Sorgfaltspflichten des Zollverfahrens gelten auch für die Automobilsteuer (Art. 7 AStG) und für die Erhebung der Einfuhrsteuer (vgl. Art. 50 MWSTG; Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 2.3.2).

**2.5** Mit der Annahme der Zollanmeldung oder (unter anderen) im Falle der unterlassenen Anmeldung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze, entsteht die Zollschuld (Art. 69 ZG). Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören die Person, die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt (Art. 70 Abs. 2 Bst. a ZG), die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt ist (Art. 70 Abs. 2 Bst. b ZG) oder auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Art. 70 Abs. 2 Bst. c ZG). Der Gesetzgeber hat den Kreis der Zollschuldner in Art. 70 Abs. 2 ZG bewusst weit gezogen. Der Zweck dieser weit gefassten Regelung über die Zollzahlungspflicht liegt im öffentlichen Interesse, die Einbringlichkeit der Zollabgaben zu garantieren, für welche die Zollschuldner denn auch solidarisch haften (sogleich, E. 2.7). Sie ist aber auch Ausdruck des im Zollrecht geltenden und streng verstandenen Selbstdeklarationsprinzips (BEUSCH, Zollkommentar Art. 70 ZG N. 4; Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 7.2; A-3680/2012 vom 21. März 2013 E. 2.1.1 f. je m.w.H.). Die Zollzahlungspflicht besteht im Übrigen sowohl für natürliche wie auch juristische Personen. Das Verbringen der Ware als Realkt ist nur durch eine natürliche Person möglich; natürliche Personen sind selbst dann Zollschuldner, wenn sie als Organ einer juristischen Person gehandelt haben (eingehend Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 7.2 Abs. 2 m.w.H.).

**2.6** Der Zollschuldner nach Art. 70 ZG ist auch für die Automobilsteuer steuerpflichtig (Art. 9 Abs. 1 Bst. a AStG). Entsprechendes gilt auch für die Einfuhrsteuer (Art. 51 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 2.2 m.w.H.: CLAVADETSCHER, Zollkommentar, Art. 90 ZG N. 7).

**2.7** Mehrere Zollschuldner haften solidarisch, der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG). Der ganze geschuldete Steuerbetrag kann von jedem und jeder Solidarverpflichteten eingefordert werden; gleichzeitig hat die durch einen oder eine Verpflichtete erfolgte Zahlung Erfüllungswirkung für alle Verpflichtete und lässt die Rückgriffsforderung gegenüber den anderen Verpflichteten entstehen (Art. 148 f. OR; vgl. BEUSCH, Zollkommentar, Art. 70 N 9 f.).

### **3.**

**3.1** Waren, die nur vorübergehend in ein Zollgebiet verbracht und dort genutzt werden, gehen nicht endgültig in den wirtschaftlichen Kreislauf eines Zollgebietes ein. Sie können daher anders behandelt werden als Waren, die uneingeschränkt am Binnenmarkt teilnehmen (vgl. SCHREIER, Zollkommentar, Art. 9 ZG N. 1; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl. 2007, § 9 N. 822). Hierfür ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen.

**3.2** Eine völkerrechtliche Grundlage dafür findet sich im Istanbul-Übereinkommen, welches in Art. 2 Abs. 1 die an diesem Staatsvertrag beteiligten Staaten verpflichtet, die in den Anlagen aufgeführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) nach den Bestimmungen über die vorübergehende Verwendung, d.h. frei von Einfuhrabgaben, zuzulassen. Die Bestimmungen des Istanbul-Übereinkommens sind grundsätzlich direkt anwendbar und die Betroffenen können sich unmittelbar darauf berufen. Zu den Einfuhrabgaben zählen nach Art. 1 Bst. b Istanbul-Übereinkommen nebst den Zollabgaben auch die Automobilsteuer und die Einfuhrsteuer (Urteile des BVGer A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 4.2 und 4.3, A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 3.1.1).

**3.3** Als vorübergehende Verwendung gilt zusammengefasst das Zollverfahren, nach welchem bestimmte Waren (inklusive Beförderungsmittel) für einen bestimmten Zweck in ein Zollgebiet verbracht werden, um innerhalb einer bestimmten Frist sowie in unverändertem Zustand wieder ausgeführt zu werden (Art. 1 Bst. a Istanbul-Übereinkommen).

**3.4** Als Beförderungsmittel im Sinne des Abkommens gelten u.a. «Strassenkraftfahrzeuge» (Art. 1 Bst. a Anlage C Istanbul-Übereinkommen). Für deren zoll- und steuerfreie Einfuhr für die vorübergehende Verwendung zum eigenen Gebrauch ist nach Art. 5 Bst. b der Anlage C zum Istanbul-Übereinkommen erforderlich, dass das Fahrzeug in einem anderen als dem Gebiet der vorübergehenden Verwendung zugelassen ist und auf den

Namen einer Person zum Verkehr zugelassen ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung hat. Sodann muss das Fahrzeug von Personen mit Wohnsitz in diesem Gebiet (ausserhalb des schweizerischen Zollgebiets) eingeführt und verwendet werden. Für Personen mit Wohnsitz im Zollgebiet, die ein im Ausland immatrikulierte Fahrzeug im Zollgebiet benutzen, sieht das Istanbul-Übereinkommen keine Zollerleichterung vor (Urteil des BGer 2C\_1049/2011 vom 18. Juli 2012 E. 3.2; Urteil des BVGer A-3505/2014 vom 8. April 2015 E. 2.3).

**3.5** Zur vorübergehenden Verwendung im Sinne von Art. 2 Istanbul-Übereinkommen sind Waren zugelassen, die auf einer Veranstaltung ausgestellt werden; der Verweis auf die in den Anlagen zum Abkommen über die Einfuhr von Gegenständen erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters, UNESCO, New York, 22. November 1950 (SR 0.631.145.141) und dem dazugehörigen Protokoll, Nairobi, 26. November 1976, genannten Gegenstände (Art. 2 Abs. 1 Bst. a der Anlage B.1 zum Istanbul-Übereinkommen) ist gemäss seinem Wortlaut («einschliesslich») nicht abschliessend zu verstehen. Als Veranstaltung verstehen sich unter anderem Ausstellungen, Messen und ähnliche Leistungsschauen des Handels, der Industrie, der Landwirtschaft oder des Handwerks und Ausstellungen oder Veranstaltungen, die in erster Linie der Förderung der Wissenschaft, der Technik, des Handwerks, der Kunst, der Erziehung oder der Kultur, des Sports, der Religion, des Kultes, des Fremdenverkehrs oder der Völkerverständigung dienen. Ausgenommen sind Ausstellungen privater Natur, die in Verkaufsstellen oder Geschäftsräumen zum Verkauf ausländischer Waren durchgeführt werden (Art. 1 Ziff. 1 und 3 und in fine der Anlage B.1 zum Istanbul-Übereinkommen). Anders als im Falle der Beförderungsmittel spielt der Wohnsitz der die Ware einführenden Person keine Rolle.

#### **4.**

**4.1** Nicht nur das Istanbul-Übereinkommen, sondern auch das innerstaatliche Recht kennt das Verfahren der vorübergehenden Verwendung von ausländischen Waren im Zollgebiet.

Gemäss Art. 9 Abs. 1 ZG kann der Bundesrat vorsehen, «dass ausländische Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet [...] unter teilweiser oder vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben eingeführt werden können». Er regelt die Voraussetzungen für die Zollabgabenbefreiung (Art. 9 Abs. 2 ZG).

**4.2** Der Bundesrat hat das materielle Zollrecht zur vorübergehenden Verwendung mit den Art. 30 bis 37 ZV konkretisiert (vgl. SCHREIER, Zollkommentar, Art. 9 N. 10) und hierfür die Zollfreiheit statuiert (Art. 30 Abs. 1 ZV). Voraussetzung ist, dass die Ware im Eigentum einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebietes ist und von einer solchen Person verwendet wird (Bst. a), ihre Identität gesichert werden kann (Bst. b), die Verwendung höchstens zwei Jahre dauert (Bst. c), und sie in unverändertem Zustand wieder ausgeführt wird, wobei der Gebrauch nicht als Veränderung gilt (Bst. d).

Sind die Voraussetzungen von Art. 30 Abs. 1 ZV erfüllt, so gilt das Verfahren der vorübergehenden Verwendung als bewilligt (Art. 30 Abs. 4 ZV). Bei wichtigen Gründen kann auch eine ausdrückliche Bewilligung verlangt werden (vgl. Art. 30 Abs. 5 ZV).

**4.3** Die vorübergehende Verwendung von ausländischen Beförderungsmitteln zum eigenen Gebrauch ist in den Art. 35 und 36 ZV speziell geregelt (vgl. dazu eingehend: Urteil des BVerG A-3322/2018 vom 11. Dezember 2018 E. 5.3).

**4.4** Für gänzlich zollfrei erklären kann der Bundesrat Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen (Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG). Er knüpfte die Zollbefreiung an die Voraussetzung, dass sie von den öffentlich zugänglichen Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden (Art. 20 Abs. 1 ZV). Solche Ausstellungen können auch in privaten Gebäuden und Anlagen stattfinden, wenn sie öffentlich zugänglich sind und nicht kommerziellen Zwecken dienen (Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV). In formeller Hinsicht bedarf es eines Gesuches vor der Einfuhr bei der Zollkreisdirektion (Art. 20 Abs. 3 ZV). Eine Zweckänderung zollfrei eingeführten Ausstellungsgutes bedarf einer vorgängigen Bewilligung des BAZG (Art. 20 Abs. 4 ZV; vgl. AS 2007 1476).

## **5.**

**5.1** Bei einer Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung sind die Waren anzumelden und ist deren Verwendungszweck anzugeben (Art. 58 Abs. 1 ZG; Art. 162 Abs. 1 ZV, auch in der im Oktober 2011 geltenden, ursprünglichen Fassung, AS 2007 1469 ff., 1515). Die Bewilligung zur vorübergehenden Verwendung eines ausländischen Beförderungsmittels im Besonderen muss – je nach Verwendungszweck – vor der ersten Einfuhr (gewerblicher Zweck) oder bei der ersten Einfuhr oder beim Erwerb im Inland

(eigener Gebrauch) beantragt werden (Art. 164 Abs. 1 und 2 ZV). Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung werden die Einfuhrzollabgaben oder allfälligen Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht verlangt, wird die Identität der Waren gesichert und die Dauer der vorübergehenden Verwendung festgesetzt und werden die nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes angewendet (Art 58. Abs. 2 ZG). Über die geeigneten Massnahmen zur Identitätssicherung entscheidet die Zollverwaltung; die Identitätssicherung muss in der Zollanmeldung vermerkt werden (Art. 163 ZV).

**5.2** In seiner seit dem 1. Januar 2016 geltenden Fassung (AS 2015 4917 ff., 4922) legt Art. 162 Abs. 2 ZV fest, dass die anmeldepflichtige Person bei einer Änderung des Verwendungszwecks oder der Verwenderin oder des Verwenders eine neue Zollanmeldung einzureichen hat. Hierbei handelt es sich – soweit vorliegend von Belang – lediglich um eine Klärung; gleiches ergibt sich für den Rechtszustand bis zum 31. Dezember 2015 aus Art. 14 Abs. 4 ZG, Art. 54 i.V.m. aArt. 162 ZV (AS 2007 1469 ff., 1515).

## **6.**

**6.1** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (BGE 143 IV 228 E. 4.3). Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, «wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete» (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

**6.2** Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Es genügt, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (BGE 129 II 160 E. 3.2, 115 Ib 358 E. 3, 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1, alle m.w.H.).

**6.3** Sowohl die Zoll- als auch die Automobil- sowie die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 4.3). Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen (zumindest teilweise)

das VStrR Anwendung (vgl. Art. 128 Abs. 1 ZG, Art. 36 Abs. 1 und Art. 40 AStG sowie Art. 103 Abs. 1 MWSTG).

**6.3.1** Es begeht eine Zollhinterziehung im Sinne von Art. 118 ZG, und damit eine Zollwiderhandlung (Art. 117 ZG), wer vorsätzlich oder fahrlässig Zollabgaben durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise hinterzieht, oder sich oder einer anderen Person sonst wie einen unrechtmässigen Zollvorteil verschafft.

**6.3.2** Nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG begeht eine Steuerhinterziehung, wer zulasten des Staates die Steuerforderung verkürzt, indem er Waren bei der Einfuhr vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Bst. a) oder im Rahmen einer behördlichen Kontrolle oder eines Verwaltungsverfahrens, welches auf die Festsetzung der Steuerforderung oder den Steuererlass gerichtet ist, vorsätzlich auf entsprechende Nachfrage hin keine, unwahre oder unvollständige Angaben macht (Bst. b).

**6.3.3** Gemäss Art. 36 Abs. 1 AStG ist unter Strafandrohung u.a. untersagt, die Automobilsteuer vorsätzlich oder fahrlässig durch Nichtanmeldung, Verheimlichung, unrichtige Deklaration der Automobile ganz oder teilweise zu hinterziehen oder zu gefährden.

**6.4** Zu den gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner angehören (vorne, E. 2.5). Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt, und zwar auch dann, wenn sie nichts von einer falschen Deklaration wussten und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (BEUSCH, Zollkommentar, Art. 70 ZG N. 12 unter Hinweis auf u.a. Urteile des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E 2.1, 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 2.1; BGE 107 Ib 198 E. 6c f.). Ein Verschulden und eine Strafverfolgung sind nicht Voraussetzungen der Rückerstattungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR. Es genügt, dass der durch die Gewährung des Beitrages entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (BGE 129 II 385 E. 3.4.3; 129 II 160 E. 3.2; 106 Ib 218 E. 2c).

## 7.

**7.1** Im vorliegenden Fall führte C.\_\_\_\_\_ im Auftrag der A.\_\_\_\_\_ am 13. Oktober 2011 die fraglichen Fahrzeuge aus Belgien respektive

Deutschland in das schweizerische Zollgebiet ein. Dies ist unbestritten. Ebenso steht nicht in Frage, dass die Fahrzeuge nicht immatrikuliert waren und, dass der (im Falle des E.A. \_\_\_\_\_: der initiale) Zweck der Einfuhr nicht die Nutzung zur Personenbeförderung war, sondern die Präsentation im Rahmen einer Ausstellung, die sich für das konkret interessierte Publikum als eine solche kultureller Art verstand. Die Regelungen für Beförderungsmittel setzen eine Verkehrszulassung und die Verwendung als Beförderungsmittel voraus (vorne E. 3.4 und 4.3), ferner in formeller Hinsicht eine rechtzeitige Anmeldung (vorne, E. 5.1, vgl. Urteil des BVGer A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 3.8.6; siehe nachstehend E. 7.4); die beiden Fahrzeuge können somit nicht als Beförderungsmittel im Sinne von Art. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 5 Bst. b der Anlage C zum Istanbul-Übereinkommen oder Art. 35 ZV in Verbindung mit Art. 9 Abs. 2 ZG im Verfahren zur vorübergehenden Verwendung behandelt werden.

**7.2** Die Beschwerdeführerin war als Importeurin respektive Auftraggeberin, welche die Ware über die Grenze verbringen liess, zuführungs- und anmeldspflichtig (Art. 21 und Art. 24 ZG, Art. 75 Bst. c und f. ZV, vorne E. 2.1 f.) und gehört damit zum Kreis der Zollschuldner (Art. 70 Abs. 2 Bst. a und b ZG, vorne E. 2.5) und der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Automobil- und Einfuhrsteuer (Art. 9 Abs. 1 Bst. a AStG, Art. 51 Abs. 1 MWSTG, vorne E. 2.6). Dies gilt unabhängig davon, dass weitere Zollschuldner vorhanden oder denkbar sind – unter einer Mehrzahl von Zollschuldnern gilt Solidarität (vorne E. 2.7).

**7.3** Die allgemeine Zollpflicht ist grundsätzlich gegeben. Diese entsteht beim Grenzübertritt, unabhängig von der späteren Wiederausfuhr respektive Zweckänderung infolge Verkaufs (vorne E. 2.1, 2.5).

**7.4** Eine Abgabenbefreiung gestützt auf Art. 9 ZG respektive Art. 30 Abs. 1 ZV bedingt, dass spätestens anlässlich der Verbringung der Ware ins Zollgebiet um eine Bewilligung für die vorübergehende Verwendung ersucht wurde. Anders als der Warenführer in seinem Verfahren stellt die Beschwerdeführerin die Beurteilung der Vorinstanz, dass weder eine Zollanmeldung noch eine Bewilligung einer Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung erfolgt seien, nicht in Frage. Zumal das Bundesverwaltungsgericht in jenem Verfahren zum Schluss kommt, die Würdigung der Vorinstanz sei korrekt (vgl. Urteil im Verfahren A-4411/2021, E. 7.4), liegt auf der Hand, dass das Gericht diese Würdigung im vorliegenden Verfahren nicht als offenkundig falsch ansieht und kann an dieser Stelle auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden.

**7.5** Das Verbringen der Ware ins Zollgebiet hätte somit ordentlicherweise die Zoll-, Automobil- und Einfuhrsteuerpflicht ausgelöst. Durch die unterlassene Zuführung und Anmeldung wurden Widerhandlungen gegen das Zoll-, das Mehrwertsteuer- und das Automobilsteuergesetz (vgl. im Detail vorne, E. 6.3) in objektiver Hinsicht erfüllt. Die infolge dieser Widerhandlungen nicht erhobenen Abgaben sind ungeachtet der Durchführung einer Strafverfolgung oder eines tatsächlichen Schuldspruchs nachzuleisten (vorne, E. 6.2). Die Beschwerdeführerin gilt als Zollschuldnerin infolge der Nichtbezahlung der Abgabe ipso facto als bevorteilt und ist damit nachleistungspflichtig, unabhängig davon, ob sie einen persönlichen Nutzen gezogen hat oder der Eidgenossenschaft im theoretischen Falle der ordentlich angemeldeten und bewilligten Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung gar keine Abgaben und Zölle zugestanden hätten (vorne, E. 6.4)

## **8.**

**8.1** Zu prüfen bleibt die Frage der Verjährung. In allgemeiner Hinsicht gilt dazu Folgendes:

**8.1.1** 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).

**8.1.2** 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. bzw. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB; 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).

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 (vgl. oben E. 6.3.2) 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; 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 ff., 5253]; in gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6, wonach es sich bei der Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR nicht um eine neue, sondern um eine zusätzliche Steuer- oder Zollschuld handelt, die nach der Aufdeckung von Widerhandlungen zu den bereits geleisteten Abgaben hinzutritt und für die die siebenjährige Verjährungsfrist gilt). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet

sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. Urteile des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 6.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021], A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4; 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 : Ordre romand des experts fiscaux diplômés OREF [Hrsg.]: Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, S. 193 ff.). Allerdings bleibt es bei der höchstzulässigen (absoluten) Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 56 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 75 ZG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2871/2020 vom 16. August 2022 E. 7.1.3).

**8.2** Für den vorliegenden Fall gilt auf dieser Grundlage, was folgt:

**8.2.1** Die Einfuhr der streitgegenständlichen Fahrzeuge fand am 13. Oktober 2011 statt. Die Verjährung der Nachleistungspflicht für Zoll und Automobilsteuer wäre gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR nach sieben Jahren eingetreten (vorne, E. 8.1.1), also frühestens am 13. Oktober 2018. Noch davor, am 21. September 2018, wurde dem Beschwerdeführer die Nachforderungsverfügung vom 20. September 2018 eröffnet. Die Verjährungsfrist war folglich nicht abgelaufen und ruht seither (vorne, E. 8.1.2).

**8.2.2** Gleichermassen gilt für die Nachleistungspflicht der Einfuhrsteuer, weil vorliegend eine Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG gegeben ist, eine siebenjährige Verjährungsfrist (aArt. 105 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Abs. 3 Bst. b). Die Verjährung wäre auch hier nach sieben Jahren, also wiederum frühestens am 13. Oktober 2018 eingetreten (vgl. vorne, E. 8.1.2). Auch diese Frist ist mit Erlass der Verfügung vom 20. September 2018 gewahrt, die Nachforderung ist damit nicht verjährt.

**8.2.3** An diesem Resultat kann die fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 56 Abs. 4 MWSTG nichts ändern.

Denn es ist zu beachten, dass Art. 105 Abs. 3 MWSTG auch für die auf Art. 12 VStrR gestützte Nachforderung der Einfuhrsteuer gilt und Art. 56 Abs. 4 MWSTG vorgeht (vgl. CLAVADTSCHER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.] MWSTG, Kommentar, Art. 105 MWSTG N. 19). Nachdem das Parlament in Art. 101 Abs. 1 MWSTG im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer Art. 12 Abs. 4 VStrR aufgehoben hat, musste es die Verjährung von Art. 12 VStrR spezialgesetzlich regeln. Grundsätzlich gilt die Verjährungsfrist nach

Art. 42 MWSTG (Art. 105 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Ausnahmsweise, d.h. wenn u.a. – wie vorliegend – eine Tathandlung nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG (objektiv, vgl. E. 8.1.2) erfüllt ist, gilt die strafrechtliche Verjährungsfrist gemäss Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG (Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwersteuer-gesetz, §11 NN. 147 f., S. 418 f.). Diese beträgt bei Hinterziehung der Einfuhrsteuer sieben Jahre (aArt. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Diese Lösung entspricht auch der Absicht des Gesetzgebers, die zollrecht-lichen und die übrigen von der EZV zu führenden Verfahren zu koordinie-ren. Es ist von nicht zu unterschätzender Bedeutung, dass letztlich die Ver-jährungsfristen für die Einfuhrsteuer mit denjenigen der Zollgesetzgebung übereinstimmen (BAUMGARTNER /CLAVADETSCHER/ KOCHER, a.a.O., § 11 N. 147, S. 418).

Im Weiteren lässt sich Gegenteiliges der bisherigen Rechtsprechung (vgl. auch Urteil des BVGer A-2871/2020 vom 16. August 2022 E. 7.2.1) nicht entnehmen. Die vorliegende Konstellation, in welcher ein Strafverfahren nach Ablauf von mehr als fünf Jahren seit der Widerhandlung eröffnet wurde und die Mitteilung darüber gegenüber dem Leistungspflichtigen erfolgte, stand bisher noch nicht zur Beurteilung. Nach dem oben Ausgeführten kann indessen für die Leistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR die spezi-algesetzliche Verjährungsfrist von aArt. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG nicht durch die relative Verjährungsfrist von Art. 56 Abs. 4 MWSTG verkürzt werden. Insoweit ist die bisherige Rechtsprechung zu präzisieren.

**8.2.4** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Regelung von Art. 12 Abs. 4 VStrR, gemäss welcher Leistungs- und Rückleistungspflicht nicht verjähren, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind, gelte aufgrund systematischer und historischer Auslegung des Vor-behalts zugunsten dieser Regel in Art. 75 Abs. 4 Satz 2 ZG nur für die ab-solute Verjährungsfrist des Art. 75 Abs. 4 Satz 1 ZG, nicht aber für die re-lative Verjährungsfrist des Art. 75 Abs. 1 ZG. Gleiches gelte zufolge des Verweises auf die Regelung des Zollgesetzes in Art. 56 Abs. 4 MWSTG für die Einfuhrsteuer.

**8.2.4.1** Soweit die Zoll- und Automobilsteuerforderung betreffend, über-sieht die Beschwerdeführerin, dass vorliegend über eine nachzuentrich-tende Zoll- respektive Automobilsteuerschuld zu entscheiden ist, die sich auf Art. 12 Abs. 1 VStrR abstützt – auch wenn die Grundforderung im Zoll-gesetz und im Automobilsteuergesetz begründet gewesen sein mag. Die

Verjährung dieser Nachforderung richtet sich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR, ungeachtet allfälliger kürzerer Verjährungsfristen im einschlägigen Spezialgesetz (vgl. OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Verwaltungsstrafrecht, Basler Kommentar, 2020 [BSK-VStrR], Art. 12 VStrR NN. 33, 36; RIEDO, Zollkommentar, Art. 75 ZG N. 18). Der explizite Vorbehalt des Art. 75 Abs. 4 Satz 2 ZG zugunsten der Verjährungsfristen der Art. 11 f. VStrR ist folglich in erster Linie als Relativierung der Absolutheit der absoluten Verjährung zu lesen; für die relative Verjährung braucht er nicht zu gelten, da die Verjährungsfrist von Art. 12 Abs. 4 VStrR ohnehin vorgeht. Anderes ergibt sich insbesondere weder aus der von der Beschwerdeführerin zitierten Literatur (RIEDO, Zollkommentar, Art. 75 N. 18 [vgl. auch N. 22 und den dort zitierten Entscheid ASA 75 S. 507]; weitgehend gleichlautend: RIEDO, Die Verjährung der Zollschuld nach dem neuen Zollgesetz, ASA 75, S. 457 f.) noch der bundesrätlichen Botschaft über ein neues Zollgesetz vom 15. Dezember 2003 (BBI 2004 567 ff., insb. 645 f.).

**8.2.4.2** Für die Nachforderungspflicht betreffend die Einfuhrsteuer gilt mutatis mutandis Analoges. Unter Verweis auf vorstehende Erwägungen 8.1.2 und 8.2.3 ist daran zu erinnern, dass sich die Verjährung für die Leistungs- und Rückleistungspflicht *gemäss Art. 12 VStrR* nach Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG richtet (Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

**8.3** Zusammengefasst erweist sich die Nachleistungspflicht sowohl betreffend die Einfuhrsteuer- als auch die Zoll- und Automobilsteuerschuld als nicht verjährt.

## **9.**

**9.1** Die EZV bemass die Nachleistungsforderung, aufgegliedert nach den Grundforderungen gemäss Zoll-, Automobilsteuer- und Mehrwertsteuergesetz, aufgrund der anwendbaren Rechtsgrundlagen wie folgt (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 6.8.2 mit Verweis auf den Anhang der Nachforderungsverfügung vom 20. September 2018, vi-act. 12.10.01 f.):

**9.1.1** Waren, die ins Zollgebiet verbracht werden, werden nach dem Generaltarif veranlagt; ist keine andere Bemessungsgrundlage festgesetzt, sind sie ausgehend vom Bruttogewicht zu veranlagern (Art. 1 Abs. 1 und 2 Abs. 1 ZTG).

Die EZV veranlagte beide Fahrzeuge unter Zugrundelegen der (damaligen) Tarif-Nr. 8703.210 zu einem Zollansatz von Fr. 12.– je 100 kg. Ausgehend von einem Bruttogewicht von 1'050 kg (E. \_\_\_\_\_ F40LM) respektive 880 kg (E.B. \_\_\_\_\_) ergeben sich so Zollbeträge von 126.– respektive Fr. 105.60, total Fr. 321.60.

**9.1.2** Die Automobilsteuer wird – wenn, wie vorliegend, das Automobil nicht zur Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird – auf dem Normalwert erheben. Als solcher gilt, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, einem selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Automobils im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um das gleiche Automobil zu erhalten (Art. 24 Abs. 1 Bst. a AStG). In die Bemessungsgrundlage sind – neben den Nebenkosten der Einfuhr (Art. 24 Abs. 2 Bst. b AStG) – die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Steuer selbst und der Mehrwertsteuer, einzubeziehen (Art. 24 Abs. 2 Bst. a AStG). Der Steuersatz beträgt 4 % (Art. 13 AStG).

Die EZV zog für die Bestimmung der Normalwerte die Versicherungswerte gemäss der beiden Leihverträge für die Fahrzeuge und den Kaufvertrag bezüglich das Fahrzeug E.A. \_\_\_\_\_ zu Rate (vi-act. 12.06.02, 12.06.03, 07.08.12, 01.08.16). Für den E.B. \_\_\_\_\_ ergab dies aufgrund des Leihvertrages einen Wert von Fr. 25'000'000.–, für den E.A. \_\_\_\_\_ aufgrund des Kaufvertrages einen von Fr. 1'100'000.–; dieser Wert war gegenüber dem im Leihvertrag ausgewiesenen Wert von Fr. 1'300'000.– tiefer (angefochtene Verfügung Ziff. 6.8.2). Dazu schlug die EZV keine Nebenkosten der Einfuhr, aber die Zollbeträge gemäss E. 9.1.1, womit sich bei einem Steuersatz von 4 % für den E.A. \_\_\_\_\_ ein Steuerbetrag von Fr. 44'005.05 und für den E. \_\_\_\_\_ 250 Fr. 1'000'004.20 (mit Abrundung im Rappenbereich) ergab.

**9.1.3** Die Einfuhrsteuer wird vorliegend, wenn die Einfuhr insbesondere nicht in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts erfolgte (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG), das Verfahren zur vorübergehenden Verwendung keine Anwendung findet (Art. 54 Abs. 1 Bst. d MWSTG) und auch die übrigen, hier nicht interessierenden Einzelfälle (Art. 54 Abs. 1 Bst. b, c, e und f MWSTG) nicht einschlägig sind, auf dem Marktwert berechnet; Marktwert ist, was der Importeur oder die Importeurin auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten oder eine selbständige Lieferantin im Herkunftsland der Gegenstände

zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten (Art. 54 Abs. 1 Bst. G MWSTG). Einzubeziehen in die Bemessungsgrundlage sind die Nebenkosten der Einfuhr sowie die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer (Art. 54 Abs. 3 MWSTG).

Die EZV veranlagte mit dem im Oktober 2011 anwendbaren Normalsatz der Mehrwertsteuer von 8 % (Art. 55 Abs. 1 MWSTG in der Fassung gemäss Verordnung über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung vom 21. April 2010, AS 2010 2055 f.) die Einfuhrsteuer für den E.A. \_\_\_\_\_ auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 1'144'131.50 (Fr. 1'100'000.- + Fr. 126.- + Fr. 44'005.50) mit Fr. 91'530.50, jene für den E.B. \_\_\_\_\_ auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 26'000'109.80 (Fr. 25'000'000.- + Fr. 105.60 + Fr. 1'000'004.20) mit Fr. 2'080'008.70.

**9.2** Die Beschwerdeführerin stellt die Bemessung der Zollschuld nicht in Frage. Ebensowenig bemängelt sie, dass die Vorinstanz in Anwendung der vorstehend skizzierten Grundlagen die Automobilsteuer und die Einfuhrsteuer aufgrund des Normal- respektive Marktwerts bemass und diese beiden – gleichlautend definierten – Begriffe synonym verwendete.

Demgegenüber bemängelt sie die Feststellung des Normal- respektive Marktwertes. Diese sei durch die Verletzung von Verfahrensrechten (nachstehend, E. 9.3) und der der Vorinstanz obliegenden Untersuchungspflicht (nachstehend, E. 9.4) erfolgt.

### **9.3**

**9.3.1** Die Beschwerdeführerin rügt, die EZV habe gegenüber B. \_\_\_\_\_ verschiedene Verfahrensrechte verletzt. Insbesondere habe sie unterlassen, ihn rechtzeitig über sein Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen («nemo tenetur»-Grundsatz), zu unterrichten. Die vor einer solchen Belehrung übermittelten Unterlagen – gemeint sein dürften jene, aus denen sich die Fahrzeugwerte erschliessen – seien folglich als Beweismittel nicht verwertbar. Das Verhalten der Vorinstanz verstosse auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Hätte die Vorinstanz bereits bei der ersten Kontaktnahme darüber orientiert, dass er die Mitwirkung verweigern könne, hätte er dies in Anbetracht der drohenden «Sanktionen» auch getan respektive jedenfalls anwaltlichen Rat gesucht. Die Vorinstanz habe sich

die Informationen mit einer «List unter Verletzung von Verfahrensgrundsätzen» zugänglich gemacht.

Unter weitgehender Verweisung auf den angefochtenen Entscheid hält die Vorinstanz dem entgegen, im abgaberechtlichen Verwaltungsverfahren sei die anmelde- und leistungspflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet. Der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» gelte primär im Strafverfahren; niemand sei gehalten, zu seiner eigenen Belastung beizutragen. Dies könne dazu führen, dass im Verwaltungsstrafverfahren Beweismittel, die aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben worden seien, nicht verwertbar seien. Umgekehrt sei unproblematisch, Erkenntnisse aus dem Strafverfahren im Verwaltungsverfahren zu verwerten. Die Forderungen aufgrund von Art. 12 VStrR würden zwar aufgrund einer Widerhandlung erhoben und es bestehe somit zwar ein «strafverfahrensrechtlicher Konnex», doch könne der «nemo-tenetur»-Grundsatz gleichwohl nicht zur Verweigerung der Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren und zur nachträglichen Unverwertbarkeit von Beweismitteln führen. B. \_\_\_\_\_ habe die Unterlagen von sich aus übermittelt, wäre dazu indessen ohnehin verpflichtet gewesen. Nachdem sich der Verdacht der Nichtanmeldung der Fahrzeuge erhärtet habe, sei er als Auskunftsperson einvernommen und korrekt belehrt worden.

**9.3.2** Der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» gehört zum Kernbereich eines fairen Verfahrens und steht in engem Zusammenhang zur Unschuldsumutung. Er besagt im Wesentlichen, dass eine beschuldigte Person sich nicht selbst belasten muss. Sie hat namentlich das Recht, die Aussage und ihre Mitwirkung im Strafverfahren zu verweigern, sie muss sich aber den gesetzlich vorgesehenen Zwangsmassnahmen unterziehen. Dieses Privileg ist nicht nur im einfachen Gesetzesrecht (Art. 113 StPO) verankert, sondern auch Teil des konventionsrechtlichen Grundrechtsschutzes (Art. 14 Ziff. 3 lit. g des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 [SR 0.103.2, «UNO-Pakt II»], Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 [EMRK, SR 0.101]; vgl. BGE 142 IV 207 E. 8 m.w.H., BVGE 2011/32 E. 5.7.3 m.w.H.). Demgegenüber gelten im Verwaltungsverfahren in der Regel Mitwirkungspflichten (Art. 13 VwVG); besonders ausgeprägt gilt dies in steuer- oder abgaberechtlichen Verfahren, die – wie vorliegend – den betroffenen Personen Anmelde- und Deklarationspflichten auferlegen (vgl. vorne, E. 2.4). Die gegenläufigen Paradigmen sind naturgemäss konfliktrichtig, wiederum gerade im Steuerrecht, wo nicht nur die erwähnten Mitwirkungspflichten bestehen, sondern auch

Strafrohungen etwa für Steuerhinterziehung oder Steuerbetrug im Raum stehen (vgl. SIMON ROTH, Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare», ZStrR 129/2011 S. 296 ff., S. 297).

Voraussetzung der Anrufung des «nemo tenetur»-Grundsatzes respektive eines Verwertungsverbotes betreffend einzelne erhobene Beweismittel ist das Vorliegen einer strafrechtlichen Anklage (vgl. BGE 140 II 384 E. 3.2; ROTH, a.a.O. S. 310 ff). Ausgehend vom Leitentscheid des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) *Engel und andere gegen die Niederlande* vom 8. Juni 1976 (Serie A Nr. 22; Application Nrs. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72) hat der EGMR eine konstante Rechtsprechung zur Kriterienbildung entwickelt. Die Praxis des Bundesgerichts beurteilt die Frage der strafrechtlichen Anklage entsprechend dieser Praxis (sogenannte «Engel-Kriterien»): Zu prüfen ist die Zuordnung der Vorschrift im nationalen Recht. Ist die Norm nicht dem Strafrecht zugeordnet, ist die Natur der vorgeworfenen Handlung und deren Folgen zu prüfen. Wird als Folge eine Sanktion vorgesehen, die sowohl präventiven («Abschreckung») als auch vergeltenden Charakter aufweist, so ist die strafrechtliche Natur der Widerhandlung zu bejahen. Als drittes Kriterium ist auf die Schwere der Sanktion abzustellen (BGE 139 I 72 E. 2.2.2 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch BGE 140 II 384 E. 3.2.1, 134 I 140 E. 4.2; NIGGLI/RIEDO, Verwaltungsstrafrecht Teil 2, Eine Lösung, viele Probleme, einige Beispiele, kein Märchen, in: Häner/Waldmann [Hrsg.], Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht, 2010; je m.w.H.).

Der «nemo tenetur»-Grundsatz gilt grundsätzlich auch für beschuldigte *juristische* Personen. Er ist jedoch in dem Sinne restriktiv zu handhaben, dass der aufsichtsrechtliche und strafprozessuale Zugriff auf Unterlagen, welche das beschuldigte Unternehmen aufgrund verwaltungsrechtlicher Gesetzesvorschriften erstellen, aufbewahren und dokumentieren muss, nicht unterlaufen werden kann (BGE 142 IV 207 E. 8.3.3; 140 II 384 E. 3.3.4).

**9.3.3** Die Regelung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR ist – auch wenn sie sich in einem dem Straf- respektive Strafprozessrecht zuzuordnenden Erlass befindet – keine Norm des materiellen Strafrechts. Es handelt sich aufgrund des Konnexes zu einer objektiven Gesetzeswiderhandlung um eine «Scharniernorm», was die Regelung im Verwaltungsstrafrecht erklärt. Art. 12 Abs. 1 VStrR ist keine Sanktionsnorm. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung («ohne Rücksicht auf die

Strafbarkeit einer bestimmten Person») erhellt, dass vielmehr eine vom Verschulden unabhängige, rein objektiv aufgrund der infolge einer Widerhandlung nicht geleisteten Abgabe bemessene öffentlich-rechtliche Forderung definiert wird (OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 VStrR NN. 1 f.). Die aufgrund dieser Norm festgesetzte Leistung hat rein kompensatorischen Charakter und Zweck. Sie hat demgegenüber keine spezial- oder generalpräventive Funktion. Es mag sein, dass die vorliegend festgesetzte Forderung für den unbefangenen Empfänger hoch erscheinen mag, doch gründet dies weder in einem Ziel der Abschreckung noch der Vergeltung, sondern auf der objektiven Tatsache, dass die vorliegend geschuldeten Abgaben in eben dieser Höhe nicht geleistet wurden.

Da es sich also um eine verwaltungs- und nicht um eine strafrechtliche Norm handelt, und die Rechtsfolge keine Sanktion ist, die die Norm als eine des materiellen Strafrechts im Sinne der «Engel-Kriterien» erscheinen lässt, liegt keine strafrechtliche Anklage vor. Die Forderung wird denn auch in einem verwaltungsrechtlichen Verfahren festgesetzt, in dem die verwaltungsprozessualen Grundsätze gelten und die an das Vorhandensein einer strafrechtlichen Anklage geknüpften Grundsätze, darunter auch der «nemo tenetur»-Grundsatz nicht angerufen werden können (vgl. Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 7.4 [in BGE 140 II 194 nicht publiziert]; OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 VStrR N. 25).

Es werden im Zusammenhang mit der vorliegenden Einfuhr weder gegen die Beschwerdeführerin noch gegen deren Verwaltungsratspräsidenten Strafverfahren geführt. Die Beschwerdeführerin ist einzig Partei im Verfahren zur Festsetzung der Leistungspflicht. In diesem kann sie sich nicht auf strafprozessuale Grundsätze wie den «nemo tenetur»-Grundsatz berufen. Daran ändert nichts, dass gegen den damaligen Warenführer ein Strafverfahren geführt wird. Ebenso wenig kann die Beschwerdeführerin etwas daraus ableiten, dass die Einvernahme ihres Verwaltungsratspräsidenten in der Eigenschaft als Auskunftsperson erfolgte. Anlässlich dieser Einvernahme wurde er korrekt auf die ihm zustehenden Rechte – insbesondere das Recht, keine Aussagen zu machen – hingewiesen (vgl. SCHÜTZ/MEIER, BSK-VStrR, vor Art. 39-41 VStrR N. 7, Art. 40 VStrR NN. 31-33). Ob Angaben oder Unterlagen aus dem Verwaltungsverfahren, die vor dieser Belehrung gemacht oder eingereicht wurden, in einem Strafverfahren verwertet werden könnten, ist eine theoretische Frage, die an dieser Stelle offen bleiben kann (vgl. immerhin ROTH, a.a.O., S. 312).

**9.3.4** Konnte sich der Verwaltungsratspräsident also nicht auf ein Aussage-respektive Mitwirkungsverweigerungsrecht berufen, kann der Vorinstanz auch nicht unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben vorgeworfen werden, sie habe die Herausgabe von Beweismitteln mittels Verschweigens dieses Rechts geradezu mit List bewirkt. Letztlich läuft die Berufung auf Treu und Glauben inhaltlich auf dasselbe hinaus wie jene auf den «nemo tenetur»-Grundsatz, weshalb auf das Gesagte verwiesen werden kann.

## **9.4**

**9.4.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt, konkret die Beschaffenheit und den Marktwert des Fahrzeuges E.B.\_\_\_\_\_, unzureichend abgeklärt. Es erstaune, dass die Vorinstanz beim deutlich günstigeren E.A.\_\_\_\_\_, Befragungen bei früherem und nachmaligem Eigentümer und der Standort-Unternehmung durchgeführt habe, beim Fahrzeug, das für den grössten Teil der Forderung stehe, dagegen nicht. Vielmehr stütze sie sich hier einzig auf ein von C.\_\_\_\_\_ ausgestelltes Rückwarenregelungs-Auskunftsblatt ab. Es sei verwunderlich, dass der Eigentümer eines Fahrzeuges mit einem Wert von angeblich Fr. 25'000'000.– dieses an einen flüchtigen Bekannten ohne Sicherheiten ausleihe und – «es wird noch bunter» – an einen ebenfalls nur flüchtig bekannten Transporteur übergebe. Dies widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung und werfe die Frage auf, ob dieser Wert stimmen könne. Mit wenigen Klicks auf dem Internet sei zu erfahren, dass ein grosser und aktiver Markt für Replikat dieses Fahrzeugtyps bestehe. Die Vorinstanz habe sich in keiner Weise kundig gemacht, ob das ausgelieferte Fahrzeug wirklich echt oder ein Replikat gewesen sei. Gleichermassen wie beim anderen Fahrzeuge wäre auch hier zumindest der Eigentümer zu befragen gewesen. Es seien entsprechende Abklärungen zu treffen respektive ein Gutachten erstellen zu lassen.

Die Vorinstanz führt – unter Verweisung auf den angefochtenen Entscheid – dazu aus, es hätte in der Untersuchung kein Anhaltspunkt für die Annahme bestanden, es könnte sich beim E.B.\_\_\_\_\_ nicht um ein Original gehandelt haben. Es sei (identifiziert mit Chassis-Nummer) entsprechend im Katalog angepriesen worden. Der für die Bemessung beigezogene Wert gründe auf den Angaben des Eigentümers im Leihvertrag und sei von B.\_\_\_\_\_ bestätigt worden. Den Akten sei zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin die E.\_\_\_\_\_-Sonderausstellung organisiert habe, B.\_\_\_\_\_ und der Eigentümer sich gekannt hatten und über die Ausleihe

ein Vertrag – der auch die Versicherung inklusive Transport regelte – geschlossen wurde. Aus diesem Verhalten könne nicht geschlossen werden, dass das Fahrzeug einen anderen Wert habe. Auch belege eine Google-Recherche zu den Stichworten «Replica» und «E.B. \_\_\_\_\_» nicht, dass seitens der Beschwerdeführerin Zweifel am Wert bestanden hätten. Der Fall des E.A. \_\_\_\_\_ unterscheide sich durch das Element des Verkaufs, was weitere Abklärungen bedingt habe.

**9.4.2** Die Vorinstanz stellte den Wert des Fahrzeuges E.B. \_\_\_\_\_ aufgrund der Angaben des Eigentümers im Leihvertrag vom 14./19. Juli 2011 fest. Zudem bestand zu diesem Fahrzeug ein Warenausweis, der den Wert des Fahrzeuges mit € 21'000'000.– auswies (Sachverhalt Bst. A.d). Seitens der Beschwerdeführerin respektive B. \_\_\_\_\_s, der sich insbesondere um die Versicherung der Fahrzeuge kümmerte, wurden in der eigenen Einvernahme keine Zweifel an diesen Angaben geltend gemacht.

Die Beschwerdeführerin macht auf Beschwerdeebene nach wie vor nicht geltend, diese Werte für unwahr gehalten zu haben. Sie stellt einzig als Möglichkeit in den Raum, dass es sich beim Eigentümer um einen «Aufschneider» gehandelt haben könnte (Beschwerde Ziff. 55). Die Gründe hierfür überzeugen nicht. Das gilt insbesondere für die angeblich irritierenden Umstände der Übergabe eines Sammlerstückes mit einem so hohen Wert. So ist es keineswegs so, dass die Parteien des Leihvertrages einander gänzlich fremd gewesen wären. Der Eigentümer und B. \_\_\_\_\_ hatten sich gemäss Angaben B. \_\_\_\_\_s selbst durch Vermittlung des in der E. \_\_\_\_\_-Sammlerszene offenbar bestens vernetzten D. \_\_\_\_\_ kennengelernt. Als Betreiberin eines Forums für Oldtimer, das wiederum gemäss Angaben B. \_\_\_\_\_s regelmässig Ausstellungen zu einzelnen Marken organisiert, ist sie selbst ohne Zweifel eine bekannte Grösse. Die Ausleihe wurde mittels schriftlicher Verträge geregelt. C. \_\_\_\_\_ als Transporteur wurde ebenfalls durch D. \_\_\_\_\_ vermittelt (so jedenfalls C. \_\_\_\_\_ [vi-act. 07.08.02 S. 3], B. \_\_\_\_\_ erinnerte sich nicht genau [vi-act. 16.08.04 S. 4]). Er tauchte bei den Eigentümern auch nicht unvermittelt und völlig unbekannt auf; gemäss seinen Angaben waren die Termine vereinbart (vi-act. 07.08.02 S. 4). Zumindest für den E.A. \_\_\_\_\_ besteht eine von der Beschwerdeführerin verfasste Transportbestätigung, welche der Eigentümer unterzeichnete und C. \_\_\_\_\_ samt den Daten seines Transportfahrzeuges identifizierte (vi-act. 12.06.02). Angesichts der weitgehenden Parallelität der Dokumente (vgl. vi-act. 12.06.03) kann ohne in Spekulationen zu verfallen davon ausgegangen werden, es sei beim E.B. \_\_\_\_\_ gleich verfahren worden. Offen bleiben kann, ob C. \_\_\_\_\_

seinerseits als E. \_\_\_\_\_-Sammler ohnehin bekannt war. Weder B. \_\_\_\_\_ noch D. \_\_\_\_\_ liessen bei der Vorinstanz auch nur ansatzweise erkennen, dass ihnen die Vorgänge nicht geheuer gewesen wären und ihnen deshalb Zweifel an der Echtheit des Fahrzeuges aufgekommen wären.

Die Zweifel, die die Beschwerdeführerin auf Beschwerdeebene zu streuen versucht, sind insgesamt rein theoretischer Natur. Es gelingt der Beschwerdeführerin nicht, substantiiert darzutun, weshalb die Vorinstanz die urkundlich ausgewiesenen Werte hätte in Frage stellen und von sich aus weitere Untersuchungshandlungen hätte veranlassen sollen.

Der Umstand, dass es bei Wertgegenständen mit beschränkter Verfügbarkeit einen Markt für Nachahmungen gibt, ändert daran nichts. Auch hier handelt es sich um eine rein theoretische Möglichkeit, ohne dass ein konkreter Zusammenhang mit dem damals eingeführten Fahrzeug substantiiert wäre.

Insgesamt also musste sich die Vorinstanz nicht veranlasst sehen, von sich aus Untersuchungen zur Echtheit oder zum Wert des Fahrzeuges anzustellen; beide Fragen stellten sich bis zur Beschwerde vor der Oberzolldirektion weder offensichtlich noch auf Bedenken der Beschwerdeführerin hin. Angesichts dessen, dass die mit der Beschwerde an die Oberzolldirektion vorgetragene Einwände, wie aufgezeigt, rein theoretischer Art sind, konnte die Vorinstanz mit dem angefochtenen Entscheid in antizipierter Beweismwürdigung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 8C\_255/2020, 8C\_279/2020 vom 6. Januar 2021 E. 5.2; BGE 143 III 297 E. 9.3.2; 136 I 229 E. 5.3, je m.w.H.) auf weitere Untersuchungshandlungen verzichten.

**9.4.3** Daraus, dass die Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Fahrzeug E.A. \_\_\_\_\_ weitere Untersuchungshandlungen unternahm, kann vorliegend nichts abgeleitet werden. In der Situation der Beschwerdeführerin mögen die beiden Sachverhalt gleich gelagert sein. Für die Vorinstanz gilt dies aus zwei Gründen nicht. Zum Ersten begannen die Ermittlungen in dem ganzen Sachverhaltskomplex mit der Feststellung des E.A. \_\_\_\_\_ in der Schweiz, woraufhin Nachforschungen zu dessen zollrechtlichem Status Fahrt aufnahmen. Zum zweiten kommen mit dem Verkauf des unverzollt eingeführten Fahrzeuges in der Schweiz ein für die Vorinstanz wesentliches Sachverhaltselement und mit den Parteien des Kaufvertrags auch zwei weitere Akteure hinzu.

**9.5** Insgesamt ist die Sachverhaltsfeststellung und die darauf aufbauende Bemessung der Nachforderung nicht zu beanstanden. Somit ist auch kein Grund für eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur weiteren Sachverhaltsabklärung gegeben.

**9.6** Gleichermassen ist der Sachverhalt für das Bundesverwaltungsgericht genügend erstellt. Folglich können in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 9.4.2 a.E.) auch weitere Untersuchungsmassnahmen im Beschwerdeverfahren unterbleiben.

**10.**

In der Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht stellt die Beschwerdeführerin den Verzugszins nur noch insoweit in Frage, als er als akzessorische Forderung mit dem Nichtbestehen der Grundforderung dahinfalle (Beschwerde Ziff. 33). Da die Forderung aber zu bestätigen ist, gilt dies auch für die Verzugszinspflicht. Die Beschwerdeführerin wiederholt ihre weitergehende Argumentation vor der Oberzolldirektion (Beschwerde vom 22. Oktober 2018, Ziff. 48-50) nicht; es kann hierzu auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid (Ziff. 8.2 f.) verwiesen werden.

**11.**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

**12.**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Oktober 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, GKGE, SR 173.320.2) auf Fr. 23'500.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen. Eine Parteientschädigung steht der unterliegenden Beschwerdeführerin nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario)

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 23'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Thomas Bischof

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: