

16. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. AG gegen Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023

Regeste (de):

Art. 11 und 12 VStrR; Art. 75 ZG; Art. 20 AStG; Art. 56 Abs. 4 und Art. 105 MWSTG; Verhältnis der Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR zu den Abgabeforderungen; Verjährung der Nachleistungspflicht, insbesondere bei Erfüllung des objektiven Tatbestands der Einfuhrsteuerhinterziehung.

Art. 12 VStrR verleiht der Bundesverwaltung einen eigenständigen Anspruch auf die Nachleistung von Abgaben, der von der Abgabeforderung separat ist und der unabhängig von dieser nach Art. 11 VStrR verjährt. Die zuständige Verwaltungsbehörde kann wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben, wobei die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs führt, soweit sie sich betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; Praxispräzisierung; E. 5.1-5.3). Die Nachleistungspflicht wegen objektiver Widerhandlung gegen Art. 96 Abs. 4 lit. a MWSTG (Einfuhrsteuerhinterziehung) kann nicht mehr verjähren, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist von Art. 105 Abs. 1 MWSTG eine Verfügung über die Nachleistungspflicht eröffnet worden ist (E. 5.7 und 5.8).

Regeste (fr):

Art. 11 et 12 DPA; art. 75 LD; art. 20 Limpauto; art. 56 al. 4 et art. 105 LTVA; rapport entre la perception subséquente au sens de l'art. 12 DPA et les créances fiscales; prescription de la perception subséquente, en particulier en cas de réalisation des éléments constitutifs de la soustraction d'impôt sur les importations.

L'art. 12 DPA confère à l'administration fédérale un droit autonome au paiement après coup des contributions, qui est différent de la créance fiscale et qui se prescrit indépendamment de celle-ci selon l'art. 11 DPA. L'autorité administrative compétente peut au choix percevoir l'une ou l'autre de ces prétentions, mais le règlement de l'une entraîne l'extinction de l'autre, pour autant qu'elles soient équivalentes (concours alternatif de droits; précision de jurisprudence; consid. 5.1-5.3). La perception subséquente en raison d'une infraction objective à l'art. 96 al. 4 let. a LTVA (soustraction d'impôt sur les importations) ne peut plus se prescrire si une décision sur la perception subséquente a été notifiée avant l'expiration du délai de prescription de l'art. 105 al. 1 LTVA (consid. 5.7 et 5.8).

Regesto (it):

Art. 11 e 12 DPA; art. 75 LD; art. 20 LIAut; art. 56 cpv. 4 e art. 105 LIVA; rapporto tra l'obbligo di recupero successivo di prestazione nel senso dell'art. 12 DPA e i crediti fiscali; termine di prescrizione per il recupero successivo di prestazione, in particolare in caso di realizzazione degli elementi costitutivi della sottrazione d'imposta sulle importazioni.

L'art. 12 DPA conferisce all'amministrazione federale una pretesa autonoma al pagamento successivo delle tasse, che è diversa dal credito fiscale e che si prescrive indipendentemente da quest'ultimo in conformità all'art. 11 DPA. L'autorità amministrativa competente può scegliere di recuperare l'una o l'altra di queste pretese, ma la realizzazione dell'una comporta l'estinzione dell'altra, a condizione che siano d'importo equivalente (concorso alternativo delle pretese; precisazione della giurisprudenza; consid. 5.1-5.3). Il recupero successivo riconducibile a un'infrazione oggettiva dell'art. 96 cpv. 4 lett. a LIVA (sottrazione d'imposta sulle importazioni) non può più prescrivarsi se una decisione sul recupero successivo è stata notificata prima della scadenza del termine di prescrizione dell'art. 105 cpv. 1 LIVA (consid. 5.7 e 5.8).

BGE 150 II 177 S. 178

A.

A.a Die A. AG mit Sitz in U. betreibt in V./BL ein Forum für Oldtimer. Bis zu einer Statutenänderung vom 25. August 2021 bezweckte sie unter anderem "Handel mit Waren aller Art sowie Planung, Organisation und Durchführung von Veranstaltungen jeder Art". B. präsidiert ihren Verwaltungsrat.

A.b Vom 15. Oktober 2011 bis zum 8. April 2012 führte die A. AG in V. eine Sonderausstellung "C." durch, bei der Oldtimer dieser Automarke gezeigt wurden. Darunter waren zwei Modelle, die im Ausland domizilierten Eigentümern gehörten, nämlich ein C. w (Chassis-Nr. y, Standort: Belgien, Domizil des Eigentümers: Frankreich) und ein C. x (Chassis-Nr. z, Standort und Eigentümerdomizil: Deutschland). In seiner Rolle als Organisator hatte B. nach Vermittlung durch den gemeinsamen Bekannten D. - der auch den Kontakt zu den beiden Fahrzeugeigentümern hergestellt haben soll - E. mit dem Transport der Fahrzeuge an den Ausstellungsort beauftragt. E. verfügte über einen für Fahrzeugtransporte dieser Art ausgerüsteten, auf die F. AG zugelassenen Sattelzug und betrieb Transporte exklusiver Fahrzeuge (damals) im Sinne eines Hobbys respektive einer Nebenbeschäftigung. Gemäss den Leihverträgen wiesen die Fahrzeuge Werte auf von ca. Fr. 1'300'000.- (C. w) und Fr. 25'000'000.- (C. x).

BGE 150 II 177 S. 179

A.c Am 13. Oktober 2011 um 20.35 Uhr verbrachte E. die Fahrzeuge über den Grenzübergang Basel/Weil am Rhein-Autobahn in das Schweizer Zollgebiet. Für den C. w hatte er keine Verzollungsmassnahmen vorgenommen. Für den C. x hatte er in Deutschland Ausfuhrpapiere erstellen lassen. Zudem liess er das Fahrzeug bei Passieren des deutschen Zolls auf einem sogenannten Warenausweis vermerken.

A.d Das Fahrzeug C. w wurde vor Abschluss der Ausstellung an einen in der Schweiz wohnhaften Käufer zu einem Preis von Fr. 1'100'000.- verkauft und von diesem übernommen. Das Fahrzeug C. x führte E. nach Ende der Ausstellung nach Deutschland zurück.

A.e Am 13. Dezember 2017 eröffnete die (damalige) Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Zollkreisdirektion Basel, Sektion Zollfahndung, Aussenstelle T., eine Zollstrafuntersuchung gegen E. wegen des Verdachts der Widerhandlung gegen das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0), das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) und das Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (AStG; SR 641.51). Im Rahmen der Untersuchung wurde unter anderem - am 23. April 2018 - auch B. einvernommen. Dabei wurde ihm in Aussicht gestellt, dass die A. AG mutmasslich für die nicht geleisteten Einfuhrabgaben solidarisch haftbar sei.

B. Mit Nachleistungsverfügung vom 20. September 2018 verpflichtete die EZV, Zollkreisdirektion Basel, die A. AG zur Bezahlung von Fr. 3'889'158.95. Dieser Betrag setzte sich wie folgt zusammen: - Für den C. w (ausgehend von einem Gewicht von 1'050 kg und einem Wert von Fr. 1'100'000.-): Zoll Fr. 126.-, Automobilsteuer Fr. 44'005.05, Mehrwertsteuer Fr. 91'530.50, total Fr. 135'661.55; - Für den C. x (ausgehend von einem

Gewicht von 880 kg und einem Wert von Fr. 25'000'000.-): Zoll Fr. 105.60, Automobilsteuer Fr. 1'000'004.20, Mehrwertsteuer Fr. 2'080'009.70, total Fr. 3'080'118.50; - zuzüglich Verzugszins zu 4 % von Fr. 673'378.90. Zusammengefasst hielt die EZV es für erwiesen, dass E. die Zollanmeldung für beide Fahrzeuge unterlassen habe und die beiden Fahrzeuge unverzollt an die Empfängerin A. AG geliefert worden seien. Darin erkannte die EZV eine Widerhandlung gegen das ZG, das

BGE 150 II 177 S. 180

MWSTG und das AStG, weswegen die geschuldeten Abgaben nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) nachzuentrichten seien. Die gegen diese Verfügung erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheid der EZV, Oberzolldirektion, vom 31. August 2021; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. September 2022).

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 31. Oktober 2022 beantragt die A. AG, die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. September 2022 und der Nachleistungsverfügung der Zollkreisdirektion Basel, Aussenstelle T., vom 20. September 2018. Das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG; neuer Name der EZV seit dem 1. Januar 2022), Strafverfolgung, beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die A. AG nimmt erneut Stellung. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit es darauf eintritt.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

5. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Abgabeforderungen verjährt seien. Die Verjährungsfristen des VStrR seien in Art. 75 ZG nur in Bezug auf die absolute Verjährungsfrist in Abs. 4, nicht aber in Bezug auf die relative Verjährungsfrist in Abs. 1 vorbehalten. Die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren gemäss Art. 75 Abs. 1 ZG sei hier abgelaufen, weshalb die Zollschuld verjährt sei. Dasselbe gelte kraft Art. 90 Abs. 1 ZG bzw. Art. 56 Abs. 4 MWSTG auch für die Automobilsteuer- und die Einfuhrsteuerschulden.

5.1 Die Rüge der Beschwerdeführerin wirft vorab die Frage auf, nach welcher Regelung die Verjährung zu beurteilen ist. Das Bundesgericht war bereits verschiedentlich mit der Frage konfrontiert, in welchem Verhältnis spezial- bzw. abgabegesetzliche Verjährungsregelungen wie Art. 20 AStG, Art. 56 Abs. 4 MWSTG und Art. 75 ZG zur Verjährungsregelung des VStrR stehen, kam dabei aber zu teilweise unterschiedlichen Ergebnissen.

5.1.1 In BGE 143 IV 228 hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Nachleistung der Verrechnungssteuer festgehalten, dass sich die Verjährung der Leistungs- oder Rückerstattungspflicht ("la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution") bei Vorliegen von Verletzungen gegen die

BGE 150 II 177 S. 181

Verwaltungsgesetzgebung des Bundes nach dem VStrR und nicht nach der Regelung im betreffenden Ver-

waltungsgesetz richtet (E. 4.2; vgl. auch Urteile 2C_422/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.3; 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 8.1; vgl. zustimmend URS BEHNISCH, Gedanken zur Qualitätssicherung in der Juristerei, insbesondere im Rechtsschutz, dargestellt anhand von Verjährungsfragen im Steuerrecht, in: Rechtsschutz in Theorie und Praxis, Festschrift für Stephan Breitenmoser, 2022, S. 12).

5.1.2 Dieses und frühere Urteile, die ähnliche Formulierungen enthielten (vgl. Hinweise in BGE 143 IV 228 E. 4.2), betrafen Konstellationen, in denen die verwaltungsstrafrechtliche die abgabegesetzliche Verjährungsfrist überdauerte. Für die umgekehrte Konstellation (längere abgabegesetzliche Verjährungsfrist) kam das Bundesgericht unter Berücksichtigung der einschlägigen Materialien zum Schluss, dass die verwaltungsstrafrechtliche subsidiär zur abgabegesetzlichen Verjährungsfrist zur Anwendung kommt, die Abgabeforderung also nur dann verjährt ist, wenn beide Fristen abgelaufen sind (Urteil 2C_217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.4.1 und 4.4.2 [betreffend Mehrwertsteuer]; vgl. kritisch hierzu BEHNISCH, a.a.O., S. 9 ff.).

5.1.3 In eine im Ergebnis ähnliche Richtung weisen Urteile aus der Zeit vor BGE 143 IV 228. Diese legen zumindest nahe, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstellt. Forderungen hieraus verjähren alsdann nach Art. 12 Abs. 4 VStrR und nicht nach der Abgabegesetzgebung (vgl. BGE 110 Ib 306 E. 3; BGE 106 Ib 218 E. 2d; vgl. auch BGE 115 Ib 358 E. 3b; Urteile 2C_243/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 5.2.1; 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 8.1). Ist nur entweder nach dem Abgabegesetz oder nach Art. 12 Abs. 4 VStrR die Verjährung eingetreten, kann also hiernach die andere, nicht verjäherte Forderung weiterhin geltend gemacht werden. In weiteren Urteilen hat das Bundesgericht überdies in Art. 12 Abs. 2 VStrR eine unmittelbare, eigenständige Grundlage für Verzugszinsforderungen erblickt (vgl. Urteile 2A.215/1998 vom 4. August 1999 E. 2a und 2c, in: ASA 68 S. 438; A.388/1985 vom 20. Oktober 1989 E. 13d, nicht publ. in: BGE 115 Ib 274, aber in: ASA 59 S. 306; A.425/1981 vom 5. April 1984 E. 5, nicht publ. in: BGE 110 Ib 127, aber in: ASA 53 S. 278, RDAF 1985 S. 217).

5.1.4 Auch in der Literatur wird vertreten, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR eine parallele Anspruchsgrundlage darstelle (OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Basler Kommentar, VStrR, 2020, N. 1 und 13 zu

BGE 150 II 177 S. 182

Art. 12 VStrR; wohl auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 459 f.). Eine solche Rechtslage würde sich allerdings von jener bei den direkten Steuern unterscheiden. Dort ist die Nachsteuerforderung nach der Rechtsprechung vom ursprünglichen Steueranspruch nicht verschieden, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund der Überprüfung der bisherigen Veranlagung ergibt (BGE 144 II 427 E. 9.2.1; BGE 121 II 273 E. 3b; BGE 98 Ia 22 E. 2; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 85).

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

4.5.1, BGE 146 V 95 E. 4.3.1; je mit Hinweisen).

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

5.2.2 Insbesondere mit Blick auf die systematische Stellung von Art. 12 VStrR in einem Strafrechtserlass und den historischen

BGE 150 II 177 S. 183

Hintergrund dieser Vorschrift haben mehrere Autoren die Nachleistungspflicht in einen Zusammenhang mit der Einziehung (Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 69 ff. StGB) gesetzt (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 459 f.; PETER BÖCKLI, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51 S. 102 f. und Fn. 18; VALÉRIE PARIS, L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA?, in: Au carrefour des contributions, Mélanges Mollard, 2020, S. 174 und 176; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 1984, S. 285 [betr. Nachsteuern generell]). Bereits vor Erlass des VStrR hatte insbesondere der spätere Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung WALTER ROBERT PFUND dafür plädiert, die Nachsteuer als konfiskatorische Massnahme und nicht als blosser Fortsetzung der Steuerforderung auszugestalten (WALTER ROBERT PFUND, Das Steuerstrafrecht, 1954, S. 126 ff.). Ab 1955 bereitete PFUND sodann als Experte des Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartements und des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements die Vorlage des VStrR vor; die Botschaft beruhte im Wesentlichen auf seinen Vorarbeiten und Berichten (vgl. Botschaft vom 21. April 1971 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht, BBl 1971 I 993, 996). Im Wortlaut von Art. 12 VStrR hat die Konzeption PFUNDS jedenfalls insoweit direkten Niederschlag gefunden, als Abs. 2 nicht nur für leistungspflichtig erklärt, wer die Abgabe schuldet, sondern an den unrechtmässigen Vorteil anknüpft, der durch die objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung erlangt worden ist (vgl. WALTER ROBERT PFUND, Das neue Verwaltungsstrafrecht des Bundes, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerstrafrechts, ASA 42 S. 178; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 459 f.).

5.2.3 Neben diesen historischen und systematischen sprechen auch teleologische Gesichtspunkte dafür, in dieser Bestimmung die Grundlage für einen eigenständigen, mit der Abgabeforderung nicht identischen Anspruch zu sehen. Das Bundesgericht hat bereits erkannt, dass die Verjährungsregelung in Art. 12 Abs. 4 VStrR und die Verjährungsregelungen in den Abgabegesetzen einander grundsätzlich nicht verdrängen: Weder hindert der Eintritt der abgabegesetzlichen Verjährung die Verwaltungsbehörde daran, die Nachleistung nach Art. 12 VStrR geltend zu machen (vgl. oben E. 5.1.1), noch kann Art. 12 Abs. 4 VStrR zum Untergang der Abgabeforderung führen, solange die abgabegesetzliche Verjährungsfrist noch läuft (vgl. oben

BGE 150 II 177 S. 184

E. 5.1.2). Es ist nun zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, Art. 12 Abs. 4 VStrR neben bzw. subsidiär zu ei-

ner abgabegesetzlichen Verjährungsfrist auf dieselbe abgabegesetzliche Forderung zur Anwendung zu bringen (so insbesondere Urteil 2C_217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.4.1 und 4.4.2 mit Hinweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 84). Dadurch würde die ursprüngliche Abgabeforderung indessen tiefgreifend modifiziert, ohne dass dies die Lektüre des Abgabegesetzes errahnen lassen würde. Ungewöhnlich wäre auch die Ausdehnung des Kreises der Pflichtigen und der Haftungssubjekte, die nach Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR für die Abgabeforderung entstehen müssten. Beides verkompliziert die ohnehin schon komplexe gesetzliche Gemengelage im Bereich der Verjährung unnötig (vgl. dazu Urteil 2C_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.2.3). Diese Gemengelage lässt sich demgegenüber zumindest etwas entwirren, wenn in Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR die Grundlage für eine von der Abgabeforderung separate Forderung gesehen wird, die nach Art. 12 Abs. 4 VStrR verjährt (vgl. aber Art. 105 Abs. 3 MWSTG; diese Bestimmung verdrängt ihrerseits Art. 12 Abs. 4 VStrR, deutet nach ihrem Wortlaut aber immerhin darauf hin, dass der Gesetzgeber die Leistungs- und Rückleistungspflicht als eigenständige, mit der Steuerobligatio nicht identische Schuld betrachtet; vgl. näher zu dieser Bestimmung unten E. 5.7). Hinzu kommt, dass Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR jedenfalls für die Rückerstattung von Vergütungen, Beiträgen sowie Steuerrückerstattungen eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstellt (vgl. oben E. 5.2.1). Es ist nicht ersichtlich, weshalb für die Nachleistung von Abgaben etwas anderes gelten sollte.

5.3 Nach dem Gesagten verleiht Art. 12 VStrR der Bundesverwaltung bzw. der zuständigen Verwaltungsbehörde (vgl. Art. 63 Abs. 1 VStrR) auch in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben einen eigenständigen Anspruch, der von der Abgabeforderung separat ist. Die Verwaltungsbehörde kann wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander. Allerdings führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. dazu BGE 148 III 401 E. 3.1; BGE 147 V 10 E. 4.3.3; vgl. auch OES-TERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 13 zu Art. 12 VStrR; PFUND, Das Steuerstrafrecht, a.a.O., S. 144, der - de lege ferenda - einen Vorrang der Nachleistungspflicht befürwortete).

BGE 150 II 177 S. 185

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

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

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

5.5 Zu prüfen bleibt demnach, ob der Anspruch des BAZG auf Nachleistung der Einfuhrabgaben aus Art. 12

VStrR verjährt ist. Wie die Vorinstanz erwogen hat und die Beschwerdeführerin zu Recht nicht infrage stellt, beträgt die Verjährungsfrist nach Art. 12 Abs. 4 VStrR für die vorliegend infrage stehenden Hinterziehungsdelikte sieben Jahre (vgl. zur Herleitung dieser Frist BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. ferner BGE 143 IV 228 E. 4.4; BGE 139 IV 62 E. 1.3.2; vgl. nunmehr auch Art. 11 Abs. 2 VStrR, dessen Wortlaut per 1. Juli 2023 an diese Rechtsprechung angepasst worden ist). Die Verjährung nach Art. 12 Abs. 4 VStrR wäre also frühestens sieben Jahre nach der Einfuhr eingetreten, mithin am 13. Oktober 2018. Seit der

BGE 150 II 177 S. 186

Eröffnung der Nachleistungsverfügung vom 20. September 2018 am 21. September 2018 ruht die Verjährung (Art. 11 Abs. 3 VStrR; BGE 143 IV 228 E. 5.7). Dementsprechend ist die Vorinstanz zutreffend zum Schluss gelangt, dass die Verjährung nach Art. 12 Abs. 4 VStrR nicht eingetreten ist. Es kann sich nur noch die Frage stellen, ob die Frist von Art. 12 Abs. 4 VStrR von abgabe- oder sonstigen spezialgesetzlichen Regelungen übersteuert wird.

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

5.7

5.7.1 Gleich wie für den Zoll selbst kann Art. 75 Abs. 1 ZG auch in Bezug auf die Einfuhrsteuer ungeachtet der Verweisung in Art. 56 Abs. 4 MWSTG nicht zur Verjährung der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR führen. Im Unterschied zum AStG und zum ZG enthält das MWSTG aber Vorschriften, welche die Anwendung von Art. 12 Abs. 4 VStrR ausschliessen (Art. 101 Abs. 1 MWSTG) und die Verjährung der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR selbständig regeln (Art. 105 Abs. 3 MWSTG). Nach Art. 105 Abs. 3 MWSTG richtet sich die Verjährung der Nachleistungspflicht nach Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, wenn "ein Tatbestand der Artikel 96 Absatz 4, 97 Absatz 2 oder 99 oder nach den Artikeln 14-17 VStrR erfüllt ist", andernfalls nach Art. 42 MWSTG. Entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, ASA 79 S. 840) ist im Einklang mit der ständigen Praxis zu Art. 12 VStrR auch hier alleine auf den objektiven Tatbestand

BGE 150 II 177 S. 187

der Einfuhrsteuerhinterziehung (Art. 96 Abs. 4 MWSTG) abzustellen (so zu Recht VALÉRIE PARIS, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 16 zu Art. 105 MWSTG). Der deutsche und der italienische Wortlaut von Art.

105 Abs. 3 lit. b MWSTG scheinen die gegenteilige Auffassung zwar zu stützen, indem sie auf die Erfüllung des "Tatbestands" bzw. der "fattispecie" von (u.a.) Art. 96 Abs. 4 MWSTG abstellen. Demgegenüber knüpft der französische Wortlaut gleich wie Art. 12 Abs. 1 VStrR an die Widerhandlung ("infraction") an. Dass die Erfüllung des objektiven Tatbestands jedenfalls in Bezug auf die in Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG genannten Einfuhrsteuerdelikte genügen muss, ergibt sich zudem daraus, dass die Regelung die Harmonisierung mit dem Zollrecht anstrebt (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, S. 418; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Schweizer Treuhänder 2009 S. 498; CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER, in: MWSTG, Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 27 zu Art. 105 MWSTG). Da der objektive Tatbestand der Einfuhrsteuerhinterziehung erfüllt worden ist (vgl. nicht publ. E. 4), ergibt sich für den vorliegenden Fall also, dass auch in Bezug auf die Nachleistung der Einfuhrsteuer die Verjährung für die Forderung aus Art. 12 VStrR frühestens sieben Jahre nach der Einfuhr eingetreten ist, mithin am 13. Oktober 2018.

5.7.2 Das Mehrwertsteuerstrafrecht kennt keinen Fristenstillstand während der Dauer von Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahren über die Nachleistungspflicht (anders Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR) oder während der Durchführung des Steuerstrafverfahrens (anders Art. 42 Abs. 4 MWSTG). Auch ein Unterbruch der Verjährung ist nicht vorgesehen (anders Art. 42 Abs. 2 und 3 MWSTG). Gewissermassen als Ersatz für Unterbruch und Stillstand bestimmt Art. 105 Abs. 2 MWSTG, dass keine Verfolgungsverjährung mehr eintritt, wenn rechtzeitig eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Diese Regelung ist offenkundig vom Kernstrafrecht (StGB) inspiriert, das für die Verfolgungsverjährung seit der Änderung vom 5. Oktober 2001 (in Kraft seit dem 1. Oktober 2002) ebenfalls keinen Fristenstillstand mehr kennt, dafür aber die Verjährung ausschliesst, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergeht (vgl. Art. 70 StGB i.d.F. vom 5. Oktober 2001 [AS 2002 2993]; seit 1. Januar 2007: Art. 97 Abs. 1 und 3

BGE 150 II 177 S. 188

StGB; vgl. BGE 146 IV 59 E. 3.3 und 3.4.6; BGE 143 IV 49 E. 1.8.1). Anders als das StGB, das seit der erwähnten Reform nur noch eine Verfolgungsverjährungsfrist kennt, setzt das Mehrwertsteuerstrafrecht der Strafverfolgungsbehörde aber zwei Fristen: Die erste, in Art. 105 Abs. 1 MWSTG geregelte Frist betrifft die Einleitung der Strafuntersuchung. Sie beträgt für die hier infrage stehende Einfuhrsteuerhinterziehung sieben Jahre (Art. 105 Abs. 1 lit. d aMWSTG i.d.F. bis zum 31. Dezember 2017 [AS 2009 5253] bzw. Art. 105 Abs. 1 lit. c MWSTG i.d.F. seit dem 1. Januar 2018 [AS 2017 3588]). Die zweite, in Art. 105 Abs. 4 MWSTG geregelte Frist verlangt von der Strafverfolgungsbehörde, dass sie eingeleitete Strafuntersuchungen innerhalb von fünf Jahren durchführt.

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

Waren- und Personenverkehrs durch das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit sowie zur Totalrevision des Zollgesetzes zum neuen Zollabgabengesetz [Botschaft Zollrechtsrevision], BBl 2022 2724, 303, wonach die Verweisung in Art. 105 Abs. 3 MWSTG im Rahmen der laufenden Zollrechtsrevision entsprechend ergänzt werden soll).

BGE 150 II 177 S. 189

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

5.7.5 In der Praxis scheinen die Verwaltungsbehörden die Bestimmung so zu handhaben, dass noch nicht die Einleitung der

BGE 150 II 177 S. 190

Strafuntersuchung, aber dafür neben der Strafverfügung und dem erstinstanzlichen Urteil auch die Eröffnung der Nachleistungsverfügung die Verjährungsfrist einhält respektive zur Unverjährbarkeit der Forderung führt (vgl. Botschaft Zollrechtsrevision, BBl 2022 2724, 303). Diese Rechtsfolge ergibt sich zwar nicht direkt aus dem Wortlaut der Bestimmung. Dadurch wird aber im Ergebnis die Parallelität zum Zollrecht hergestellt, die Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG in Bezug auf die Einfuhrsteuer bezweckt (vgl. oben E. 5.7.1), zumal der Stillstand der Verjährung für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens nach Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR letztlich eine vergleichbare Wirkung entfaltet. Diese Wirkung der Verfügung über die Nachleistungspflicht lässt sich ferner auch auf die ständige Rechtsprechung stützen, wonach Einziehungsverfügungen im Verwaltungsstrafrecht für Zwecke der Unterbrechung der Verjährung des Einziehungsanspruchs als erstinstanzliche Urteile gelten (BGE 147 IV 274 E. 1.5; BGE 133 IV 112 E. 9.4.4; Urteil 6B_178/2019 vom 1. April 2020 E. 4.4.10, nicht publ. in:

BGE 146 IV 201). Angesichts der einziehungsähnlichen Funktion von Art. 12 VStrR (vgl. oben E. 5.2.2) bietet es sich an, einem separaten (vgl. Art. 63 Abs. 1 VStrR) Entscheid der Verwaltungsbehörde über die Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR betreffend die Einfuhrsteuer im Rahmen von Art. 105 Abs. 3 lit. b i.V.m. Abs. 2 MWSTG ebenfalls diese Wirkung zuzubilligen, da diese Verfügung nicht bloss auf summarischer Grundlage ergeht, einem Rechtsmittel unterliegt (Art. 63 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 50 MWSTG und Art. 116 ZG) und Urteilsqualität hat (vgl. demgegenüber zu Straf- und Einziehungsbefehlen und -bescheiden BGE 142 IV 11 E. 1.2.1 und 1.2.2). Im Interesse des Gleichlaufs mit dem Zollrecht bzw. mit Art. 11 Abs. 3 lit. a VStrR ist für die Verjährung der Nachleistungspflicht allerdings nicht auf das Entscheiddatum (so die Rechtslage im Strafrecht: BGE 146 IV 59 E. 3.3), sondern auf die Eröffnung der Verfügung als Auslöser der Rechtsmittelfrist abzustellen.

5.8 Aus dem Gesagten folgt, dass die Eröffnung der Verfügung des BAZG bzw. der Zollstelle oder Zollkreisdirektion (vgl. Art. 116 ZG) über die Nachleistungspflicht im Falle von Einfuhrsteuerdelikten nach Art. 105 Abs. 3 lit. b MWSTG die Unverjährbarkeit der Forderung zur Folge hat, falls sie vor Ablauf der Verjährungsfrist nach Art. 105 Abs. 1 MWSTG erfolgt. Da die Nachleistungsverfügung vorliegend vor Ablauf dieser Frist eröffnet worden ist (vgl. oben E. 5.5 und 5.7.1), ist also auch die Forderung aus Art. 12 VStrR auf Nachleistung der Einfuhrsteuer nicht verjährt.