Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 414/2013

Urteil vom 2. Februar 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Kneubühler, Donzallaz, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Robert Vogel,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion, Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern.

Gegenstand
Automobilsteuer, Einfuhrsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 21. März 2013.

Sachverhalt:

A.
Am 10. Juni 2008 meldete N._____, Deklarant der B._____ AG, Zürich-Flughafen, im Auftrag der X._____ AG, Zürich, bei der Zollstelle Zürich ein Fahrzeug der Marke und des Typs Dodge Charger SRT8 zur Einfuhr an. Als Importeurin und Empfängerin wurde die A._____ GmbH (inzwischen liquidiert und aufgelöst) deklariert. Bei der Revision der Belege stellte das Zollinspektorat Zürich fest, dass für dieses Fahrzeug an den kanadischen Lieferanten zwei Zahlungen geleistet wurden, die zusammen einen höheren als den in der Einfuhranmeldung deklarierten Wert ergaben. Dasselbe wurde bei zwei weiteren Fahrzeugen festgestellt. Die Akten wurden deshalb der Zollkreisdirektion Schaffhausen, Sektion Zollfahndung, übergeben, welche am 10. Februar 2010 ein Verwaltungsstrafverfahren gegen die A._____ GmbH und weitere Beteiligte einleitete.
Wie die Ermittlungen ergaben, war die X._____ AG im Zeitraum vom 1. September 2005 bis 22. Juli 2009 durch die A._____ GmbH in 155 Fällen beauftragt, Fahrzeuge aus dem Ausland einzuführen. Mit dem Transport der fraglichen Fahrzeuge beauftragte die X._____ AG ein Transportunternehmen, mit der Einfuhrdeklaration betraute sie ein Verzollungsunternehmen (B._____ AG). Bei 147 dieser Fahrzeuge wurden für die Einfuhrverzollung nur ein Teil des effektiv steuerpflichtigen Entgelts deklariert. Es wurden Rechnungen vorgelegt, welche die Entschädigungen und Nebenkosten unvollständig auswiesen. Direktor und Geschäftsführer der X._____ AG war I._____.

B.
Mit Verfügung vom 17. Januar 2011 der Zollkreisdirektion Schaffhausen, Sektion Zollfahndung, wurde die X._____ AG zur Bezahlung von Fr. xxx Automobilsteuer, Fr. xxx Mehrwertsteuer und Fr. xxx Verzugszins, insgesamt Fr. xxx, verpflichtet. Die A._____ GmbH wurde für den Betrag von Fr. xxx, T._____ für den Betrag von Fr. xxx und I._____ für den Betrag von Fr. xxx solidarisch leistungspflichtig erklärt.
Eine Beschwerde der X._____ AG wies die Oberzolldirektion mit Entscheid vom 6. Juni 2012 ab. Die X._____ AG gelangte in der Folge an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses wies mit Urteil vom 21. März 2013 die Beschwerde ebenfalls ab.

C.
Hiergegen führt die X._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. März 2013 sei aufzuheben und auf eine Nachforderung für die betreffenden Abgaben sei zu verzichten. Eventualiter sei die Nachforderung zu reduzieren.
Die Eidgenössische Zollverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts über bundesrechtliche Abgaben und Zölle ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund nach Art. 83 lit. l BGG liegt nicht vor. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
Unzulässig sind die Anträge auf Aufhebung der Entscheide (Verfügungen) der Eidgenössischen Zollverwaltung und der Oberzolldirektion. Diese sind durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts ersetzt worden (Devolutiveffekt). Sie gelten aber als inhaltlich mitangefochten (BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144). Nicht einzutreten ist auch auf den Eventualantrag betreffend Herabsetzung der Nachforderung, der in der Beschwerde nicht weiter begründet wird (Art. 42 Abs. 2 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Immerhin prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist. Die Verletzung von Grundrechten kann es nur insofern prüfen, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; zum Ganzen BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254 mit Hinweisen).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhaltes kann - soweit rechtserheblich - nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht. Eine solche Rüge ist ausdrücklich zu erheben und zu begründen (Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.4. Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft. Für Einfuhren von Gegenständen, bei denen die Einfuhrsteuerschuld vor Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist, gilt in materieller Hinsicht das bisherige Recht (Art. 112 Abs. 2 MWSTG). Vorliegend geht es um Einfuhren der Jahre 2005-2009. Es finden darauf die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) Anwendung.
Für die Automobilsteuer gilt unverändert das Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (AStG; SR 641.51).
Am 1. Mai 2007 trat zudem das neue Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) in Kraft. Nach Art. 132 Abs. 1 ZG findet auf Einfuhren bis zu diesem Zeitpunkt noch das alte Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (aZG; BS 6 465) Anwendung. Soweit das Mehrwertsteuerrecht und das Automobilsteuergesetz an das Zollrecht ank-

nüpfen (das betrifft namentlich die Zollzahlungspflicht, vgl. Art. 78 Abs. 1 lit. a aMWSTG, Art. 9 Abs. 1 lit. a AStG), ist zwischen den Einfuhren vom Januar 2005 bis April 2007 einerseits und denjenigen vom Mai 2007 bis Juli 2009 andererseits zu unterscheiden.

2.
Sowohl die Einfuhrsteuerpflicht wie auch die Automobilsteuerpflicht bei der Einfuhr von Fahrzeugen knüpfen an die Zollzahlungspflicht an (Art. 75 Abs. 1 und aMWSTG, jetzt Art. 51 Abs. 1 und Art. 56 Abs. 1 MWSTG; Art. 23 Abs. 1 Automobilsteuergesetz). Zollzahlungspflichtig ist unter anderem die Person, welche die Waren über die Grenze führt, sowie der Auftraggeber (Art. 70 Abs. 2 lit. a ZG; Art. 9 Abs. 1, Art. 13 Abs. 1 aZG). Mehrere Zollzahlungspflichtige haften für die Zollschuld solidarisch (Art. 70 Abs. 3 ZG bzw. Art. 13 Abs. 1 aZG).
Streitig ist die solidarische Leistungspflicht der Beschwerdeführerin für die Einfuhr- und Automobilsteuern auf den fraglichen Einfuhrabfertigungen. Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sie zum Kreis der zollzahlungspflichtigen Personen gehöre. Sie hafte folglich für die nacherhobenen Abgaben nicht solidarisch.
Die Beschwerdeführerin rügt im Speziellen eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV). Sie erhebt zudem die Einrede der Verjährung und macht in diesem Zusammenhang eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend. Die letztere Rüge ist trotz ihrer formellen Natur im Sachzusammenhang zu prüfen (unten E. 6.5).

3.

3.1. Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) ist eine Abgabe, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden ist, "ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person" nachzuentrichten. Eine solche Widerhandlung liegt vor, wenn gegen Vorschriften über die Mehrwert- oder Automobilsteuer verstossen wird. Als Widerhandlung, welche eine Einfuhr- und Automobilsteuerforderung entstehen lässt, gilt namentlich, wenn bei der Einfuhr eines Automobils im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts das Entgelt zu niedrig angegeben wird (vgl. Art. 76 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 85 aMWSTG; Art. 30 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 36 AStG).

3.2. 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). Sowohl die Einfuhr- wie auch die Automobilsteuer ist auf den eingeführten Automobilen vom Zollzahlungspflichtigen (neu: Zollschuldner) zu entrichten (Art. 75 Abs. 1 aMWSTG, Art. 9 Abs. 1 lit. a AStG). Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass der nach Art. 13 aZG Zollzahlungspflichtige nach Art. 12 Abs. 2 VStrR ohne weiteres leistungspflichtig ist, selbst wenn er nichts von der Widerhandlung wusste. Auf eine strafrechtliche Verantwortlichkeit, ein Verschulden oder die Einleitung eines Strafverfahrens gegen eine bestimmte Person kommt es für die Anwendung von Art. 12 Abs. 2 VStrR demnach nicht an. Es genügt, dass der unrechtmässige Vorteil - infolge Nichtleistung der Abgabe - in einer entsprechenden Widerhandlung im objektiven Sinn gegen Bundesverwaltungsgesetze begründet ist (BGE 129 II 160 E. 3.2 S. 167; 110 Ib 306 E. 2a S. 309; 106 Ib 218 E. 2c S. 221; Urteil 2A.457/2000 vom 7. Februar 2001 E. 2a, in: ASA 70 S. 330). Unerheblich ist daher, was die Beschwerdeführerin vorbringt, um darzulegen, dass
ihr kein Verschulden zur Last gelegt werden könne.

3.3. Zollzahlungspflichtig ist nach dem alten wie auch nach dem neuen Zollrecht u.a. die Person, welche die Waren über die Zollgrenze bringt, deren Auftraggeber sowie die Person, auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 lit. a und c ZG; Art. 13 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 aZG). Diese Personen haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag; sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie selber von der Widerhandlung persönlich nicht profitiert haben (Urteil 2C 456/2010 vom 7. März 2010 E. 5.3.2, in: RtiD 2011 II 200; 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004, E. 3.3.1; je mit Hinweis).

3.4. Der Gesetzgeber hat den Kreis der Zollzahlungspflichtigen (bzw. der Zollschuldner) weit gezogen, um die Einbringlichkeit der Zollforderung sicherzustellen (BGE 110 Ib 306 E. 2b S. 310). Dementsprechend ist auch

der Begriff des Auftraggebers im obigen Sinn weit gefasst. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist Auftraggeber im zollrechtlichen Sinn derjenige, der die Ware über die Grenze bringen lässt (BGE 89 I 542 E. 4 S. 545/546). Als solcher gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (BGE 107 Ib 198 E. 6b S. 200; 89 I 542 E. 4 S. 544 ff.; Urteile 2A.580/2003 und 2A.603/2003, beide vom 10. Mai 2004, je E. 3.3.2; mit Hinweisen auf weitere nicht publizierte Urteile).
Das neue Zollgesetz verwendet den Begriff des Auftraggebers zwar nicht mehr, sondern spricht neu von der Person, welche "Waren ins Zollgebiet ... verbringen lässt" (Art. 21 Abs. 1 ZG). Damit wird aber nur die bisher geltende Praxis bestätigt und übernommen, nachdem das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung den Begriff des Auftraggebers über das Zivilrecht hinaus in einem weiten Sinn verwendet hat (Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 608 Ziff. 223 ad Art. 21 E-ZG; Remo Arpagaus, Schweizerisches Zollrecht, 2. Aufl. 2007, Rz. 416; Barbara Henzen, in: Zollgesetz [ZG], 2009, N. 7 zu Art. 21 ZG).

3.5. Die Zollzahlungspflicht besteht im Übrigen sowohl für natürliche wie auch juristische Personen. Das Verbringen der Ware als Realakt ist nur durch eine natürliche Person möglich. Abgesehen davon stehen aber natürliche und juristische Personen zoll- und abgabenrechtlich in den gleichen Rechten und Pflichten (Michael Beusch, in: Zollgesetz [ZG], 2009 N. 7 zu Art. 70 ZG; Heinz Schreier, in: Zollgesetz [ZG], 2009, N. 7 zu Art. 6 ZG; Ernst Blumenstein, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, 1931, S. 20).

4.

4.1. Es ist unbestritten, dass die Fahrzeuge, deren Import zur vorliegenden Nacherhebung von Abgaben Anlass gab, bei der Einfuhr nicht zu ihrem wahren Wert deklariert wurden, das heisst, das Entgelt und Nebenkosten wurden nicht vollumfänglich offengelegt. Damit wurde sowohl hinsichtlich der Einfuhr- (Art. 76 Abs. 1 lit. a aMWSTG) wie auch der Automobilsteuer (Art. 24 Abs. 1 lit. a AStG) die Bemessungsgrundlage unrichtig angegeben. Objektiv liegt eine "Widerhandlung gegen Vorschriften der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes" vor, weshalb die zu Unrecht nicht erhobenen Abgaben "ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person" nachzuentrichten sind (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Beschwerdeführerin, welche den Import der fraglichen Fahrzeuge organisiert und veranlasst hat, haftet als Zollzahlungs- und damit Steuerpflichtige solidarisch für die Einfuhr- und Automobilsteuer.

4.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sie zum Kreis der (zoll) leistungspflichtigen Personen im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR in Verbindung mit Art. 70 Abs. 2 ZG (Art. 9 und 13 aZG) gehöre. Sie macht geltend, sie sei lediglich für die logistische Abwicklung der Einfuhr der Fahrzeuge in die Schweiz tätig gewesen. Die Fahrzeuge seien von der A._____ GmbH eingekauft worden. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe die Rechnungen, welche er vom Kunden erhalten habe, zur Verzollung an die B._____ AG übergeben. Diese Einwände sind nicht stichhaltig. Die Beschwerdeführerin war nach ihren eigenen Ausführungen "für die logistische Abwicklung der Einfuhr der Fahrzeuge in die Schweiz verantwortlich". Nach den Feststellungen der Vorinstanz, die nicht offensichtlich unrichtig sind (Art. 97 Abs. 1 BGG ), war sie in 155 Fällen beauftragt, die von der A._____ GmbH im Ausland eingekauften Fahrzeuge von Bremerhaven in die Schweiz zu transportieren und für die Einfuhrverzollung zu sorgen. Diese Dienstleistungen umfassten die Disposition der Fahrzeuge, die logistische Abwicklung, das Ent- und Umladen der Fahrzeuge im europäischen Hafen, den Weitertransport bis zum Standort der Firma A._____ GmbH, teilweise den Abschluss der Transportversicherungen sowie das Abwickeln der Einfuhrformalitäten. Die Beschwerdeführerin hat - handelnd durch ihren Geschäftsführer I._____ - ein Unternehmen mit dem Transport in die Schweiz und ein Verzollungsunternehmen mit der Deklaration der Fahrzeuge beauftragt. Sie war damit klarerweise Auftraggeberin für Einfuhr und Deklaration der Fahrzeuge und haftet unabhängig eines allfälligen Verschuldens gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR für die Einfuhr- und Automobilsteuern.

5.
Die Beschwerdeführerin beruft sich auf die Wirtschaftsfreiheit (Art 27 BV). Sie macht geltend, durch die strikte Haftung trotz unverschuldeter Widerhandlung werde ihr verunmöglicht, ihre gewerbliche Tätigkeit weiterzuführen; ihre freie, privatwirtschaftliche Tätigkeit und die damit einhergehende verfassungsrechtliche Garantie

seien in Frage gestellt.

5.1. Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze für das Bundesgericht massgebend (BGE 137 I 128 E. 4.3.1; 136 I 65 E. 3.2 S. 70 mit Hinweisen). Bundesgesetze sind zwar verfassungskonform auszulegen, doch findet auch die verfassungskonforme Auslegung am klaren Wortlaut oder Sinn der betreffenden Gesetzesbestimmungen ihre Grenzen (BGE 137 I 128 E 4.3.1 S. 132 f.). Dennoch kann es sich rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen, namentlich wenn die Überprüfung in eine Empfehlung an den Gesetzgeber münden könnte; insofern statuiert Art. 190 BV ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (BGE 136 I 65 E. 3.2). Es stellt sich daher die Frage, ob der vorliegende Fall eine Überprüfung der gesetzlichen Regelung nahelegt. Ob sich die Prüfung rechtfertigt, ist anhand der Umstände im Einzelfall zu entscheiden (Urteil 2C 185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 6.2 und 6.4; s. auch 2C 62/2008 vom 25. September 2009 E. 3.1 für die abstrakte Normenkontrolle, in: StE 2010 A 21.16 Nr. 12, in: StE 2010 A 21.16 Nr. 12).

5.2. Die Zollzahlungs- und damit auch die Einfuhr- und Automobilsteuerpflicht der Beschwerdeführerin ergibt sich klarerweise aus dem Gesetz. Es trifft zu, dass der Gesetzgeber zur Sicherung der Einfuhrabgaben weitgehende Verantwortlichkeiten statuiert hat, die zudem grosse Aufmerksamkeit von den betroffenen Personen verlangen. Dennoch ist es möglich, die damit verbundenen Risiken sicher zu beherrschen bzw. in Grenzen zu halten, wie die Existenz einer Vielzahl von Logistikunternehmen zeigt. Ein allenfalls höherer Aufwand bei der Kontrolle und Abfertigung kann in Rechnung gestellt werden. Ausserdem hat der Gesetzgeber der Problematik ein Stück weit Rechnung getragen, indem er in Art. 70 Abs. 4 ZG Ausnahmen von der strengen Solidarhaft statuiert hat. Das allein rechtfertigt noch keine eingehendere Prüfung der Verfassungsmässigkeit.
Vorliegend hat die Importeurin (A._____ GmbH) unbestrittenermassen jeweils Rechnungen mit unterschiedlichen Beträgen für das gleiche Fahrzeug vorgelegt und die Beschwerdeführerin resp. deren Geschäftsführer instruiert, welche zu verwenden seien. Die Wertdifferenzen bzw. das Vorliegen verschiedener Rechnungen für ein und dasselbe Fahrzeug erklärte sie gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihren Rechtsschriften mit gewährten Rabatten, Gegengeschäften, offenen Forderungen für Beschädigungen am Fahrzeug u. dgl. Die Importeurin habe dabei Druck auf die Beschwerdeführerin bzw. auf deren Geschäftsführer ausgeübt. Die Beschwerdeführerin hat sich aber selbst in diese Situation gebracht, indem sie dem Druck nachgegeben hat. Die Beschwerdeführerin und die übrigen in diesem Bereich tätigen Unternehmen können sich vor übermässigen Risiken schützen, indem sie für solche Kunden keine Leistungen erbringen. Eine weitergehende Erörterung des Kreises der zollrechtlich haftenden Personen unter dem Gesichtswinkel der Wirtschaftsfreiheit rechtfertigt das nicht.

5.3. In Art. 70 Abs. 4 ZG hat das Gesetz für Personen, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen, die solidarische Haftung als Zollschuldnerin oder Zollschuldner gemildert. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf diese Vorschrift. Sie legt aber nicht dar, inwiefern sie im vorliegenden Fall in dieser Funktion tätig geworden sein soll. Für die übrigen Zollzahlungspflichtigen gilt die Ausnahme nicht (Beusch, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 70 ZG).

5.4. Die Beschwerdeführerin ist nach dem Gesagten Zollschuldnerin und haftet solidarisch für die auf den importierten Fahrzeugen geschuldeten Einfuhr- und Automobilsteuern.

6.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Nachleistungspflicht sei verjährt.

6.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung richtet sich die Verjährung für die Leistungs- oder Rückleistungspflicht bei Widerhandlungen gegen Verwaltungsgesetze des Bundes nicht nach den Verjährungsvorschriften für die Leistungs- oder Rückleistungspflicht in den einzelnen Verwaltungsgesetzen, sondern nach den verwaltungsstrafrechtlichen Verjährungsfristen. Die spezifische Verjährungsvorschrift in Art. 64 aZG regelt bloss die Verjährung von Zollforderungen, die infolge eines Irrtums der Zollverwaltung nicht erhoben worden sind, und kommt hier nicht zur Anwendung (vgl. BGE 110 Ib 306 E. 3a S. 311; 107 Ib 198 E. 7a S. 202 f. für Art. 83 aZG alte Fassung; 106 Ib 218 E. 2d).
Art. 12 Abs. 4 VStrR bestimmt, dass Leistungs- und Rückleistungspflicht nicht verjähren, solange die Straf-

verfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind. Das Bundesgericht legt diese Bestimmung in ständiger Rechtsprechung dahingehend aus, dass für Forderungen im Sinne von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR die Verjährungsfrist gilt, welche für die Strafverfolgung gelten würde, sofern die betreffende Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht wäre (BGE 110 Ib 306 E. 3 S. 311 mit Hinweisen). Art. 12 Abs. 4 VStrR greift somit bereits dann, wenn der objektive Tatbestand einer Widerhandlung erfüllt ist. Diese Verjährungsfrist gilt zudem für alle Leistungs- und Rückleistungspflichtigen, auch diejenigen, welche die Widerhandlung nicht begangen haben (BGE 110 Ib 306 E. 2c i.f. und E. 3; 107 Ib 198 E. 6d i.f. und E. 7a; Urteil 2A.457/2000 vom 7. Februar 2001 E. 2a, in: ASA 70 S. 330; vgl. Eicker/Frank/Achermann, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, 2012, S. 94).

6.2. Gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR verjährt die Strafverfolgung (Art. 12 Abs. 4 VStrR) in fünf Jahren, wenn die Übertretung in einer Hinterziehung oder Gefährdung von Abgaben oder im unrechtmässigen Erlangen einer Rückerstattung, Ermässigung oder eines Erlasses von Abgaben besteht; die Frist kann durch Unterbrechung um nicht mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden. Sie ruht zudem nach Art. 11 Abs. 3 VStR bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht.
Ergänzend kommen auf das Verwaltungsstrafrecht die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches (StGB) zur Anwendung (Art. 2 VStrR). Aufgrund des revidierten Art. 333 Abs. 6 lit. a StGB (in Kraft seit 1. Oktober 2002, AS 2002 2986), der gemäss seinem Absatz 1 auf das Nebenstrafrecht Anwendung findet, würde die Frist von Art. 11 Abs. 2 VStrR das Doppelte (zehn Jahre) betragen. Da jedoch das Bundesgericht entschieden hat, dass die Verjährungsfrist für Übertretungsstrafen nicht länger sein könne, als sie für Vergehen gelte, die im gleichen Gesetz geregelt werden, findet die Verjährungsfrist von sieben Jahren für Vergehen auch auf die Übertretungen im Verwaltungsstrafrecht Anwendung (Art. 97 Abs. 1 lit. c StGB, in Kraft seit 1. Januar 2007, AS 2006 3459; BGE 134 IV 328 E. 2.1; Urteil 2C 185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 8: in ASA 82 S. 144 [Zusammenfassung]). Sie ruht gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht (BGE 134 IV 328 E. 2.2). Die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung wurden mit Änderung des StGB vom 22. März 2002 zwar aufgehoben, doch wurde Art. 11 Abs. 3
VStrR davon ausgenommen (vgl. Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB).

6.3. Die in Frage stehenden Einfuhren betreffen die Zeit vom 1. September 2005 bis 22. Juli 2009. Die Nachbezugsverfügung erging am 17. Januar 2011, mithin innerhalb der siebenjährigen Frist. Seither ruht die Verjährung. Die Nachleistungspflicht ist nach den massgebenden verwaltungsstrafrechtlichen Bestimmungen folglich nicht verjährt.

6.4. Die Beschwerdeführerin beruft sich für ihre Verjährungseinrede hilfsweise aber auch auf Art. 60 Abs. 2 OR (analog). Diese Vorschrift bestimmt Folgendes: Wird eine Klage aus unerlaubter Handlung hergeleitet, für die das Strafrecht eine längere Verjährung als Art. 60 Abs. 1 OR vorschreibt, so gilt die längere strafrechtliche Verjährung auch für den Zivilanspruch. Die Beschwerdeführerin macht geltend, Art. 60 Abs. 2 ZGB beruhe auf dem Gedanken, dass es nicht gerechtfertigt wäre, die zivilrechtliche Forderung untergehen zu lassen, solange der Täter der strafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt bleibe. Soweit ein aus unerlaubter Handlung abgeleiteter Anspruch aus unerlaubter Handlung gegenüber einem straflosen Dritten bestehe, bleibe es bei der kürzeren Verjährungsfrist von Art 60 Abs. 1 OR. Art. 12 Abs. 4 VStrR liege der gleiche Wertungsgedanke zugrunde wie Art. 60 Abs. 2 OR. Art. 12 Abs. 4 VStrR sei somit nur gegenüber Personen anwendbar, die sich selbst einer strafbaren Handlung schuldig gemacht hätten.

6.4.1. Dieser Betrachtungsweise kann mit Blick auf die verwaltungs- und verwaltungsstrafrechtlichen Besonderheiten nicht gefolgt werden: Das Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht findet Anwendung, wenn die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen ist (Art. 1 VStrR). Voraussetzung ist eine Widerhandlung gegen Bundesverwaltungsrecht. Als Sonderbestimmung enthält das Verwaltungsstrafrecht auch die Leistungs- und Rückleistungspflicht (Art. 12 VStrR). Es handelt sich um eine verwaltungsrechtliche Anordnung. Insbesondere hat die Nacherhebung der Leistung keinen pönalen Charakter und ist vom gegebenenfalls zu führenden Verwaltungsstrafverfahren strikt zu trennen (vgl. Eicker et al.,

a.a.O., S. 91). Bedingung ist eine objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes, nicht die Strafbarkeit einer bestimmten Person. Die bevorteilte Person muss auch nicht identisch sein mit der Person, welche die Widerhandlung begangen hat. Ein ungerechtfertigter Vorteil - z.B. in Form einer nicht bezahlten Einfuhrabgabe - kann auch über mehrere Wirtschaftsstufen an weitere Personen weitergegeben werden. In der Doktrin wird Art. 12 VStrR daher als Bindeglied zwischen dem
Verwaltungsstrafrecht und dem Verwaltungsrecht gesehen (”Scharnierfunktion”, vgl. Eicker et al., a.a.O., S. 91 ff., mit weiteren Hinweisen; s. auch BGE 114 Ib 94 E. 5c S. 99; Weidmann/Oesterhelt, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer, StR 62/2007 S. 630).
Angesichts dieser Verknüpfung zwischen Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren und der Mehrheit von Personen, die direkt oder indirekt leistungspflichtig sein können, entspricht es einer Notwendigkeit, ungeachtet der Strafbarkeit einer Person die (längere) verwaltungsstrafrechtliche Verjährung vorzubehalten und findet die längere Strafverjährung auf alle Leistungspflichtigen gemäss Art. 12 VStrR Anwendung. Mit der Verjährung von zivilrechtlichen Ansprüchen aus unerlaubter Handlung nach Art. 60 OR ist dies nicht vergleichbar. Eine Änderung der Rechtsprechung (BGE 110 Ib 306 E. 2c i.f. und E. 3; 107 Ib 198 E. 6d i.f. und E. 7a; Urteil 2A.457/2000 vom 7. Februar 2001 E. 2a, in ASA 70 S. 330) drängt sich nicht auf.

6.4.2. Im Übrigen differenziert auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 60 OR bei der Anwendung der längeren strafrechtlichen Verjährungsfrist auf nicht schuldhaft handelnde Personen danach, ob diese aus einem eigenen Verhalten oder aus einer eigenen Beziehung zum Schaden oder zum Geschädigten haften; in diesem Fall rechtfertigt sich die längere strafrechtliche Haftung auch im Rahmen von Ersatzansprüchen nach Art. 60 OR. So gilt die längere strafrechtliche Verjährung auch etwa bei der Haftung der juristischen Person für ihre Organe (BGE 112 II 172 E. II/2c S. 189 f.; s. auch 125 III 339 E. 3b S. 341; 122 III 195 E. 9c S. 202), oder für den Haftpflichtversicherer, welcher direkt für den Zivilanspruch belangt wird (BGE 112 II 79 E. 3c; 125 III 339 E. 3c; vgl. Robert K. Däppen, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. Aufl. 2011, N. 12 zu Art. 60 OR; Franz Werro, in: Commentaire romand, Code des obligations I, 2. Aufl. 2012, N. 38 zu Art. 60 OR; je mit weiteren Hinweisen).

7.
Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.1). Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 6’000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. Februar 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann