



## **Urteil vom 12. November 2024**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch  
Dr. iur. Kurt Moll, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),**  
Direktionsbereich Strafverfolgung,  
Taubenstrasse 16, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Zoll; Inlandtransporte/Kabotage, rechtliches Gehör.

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

Die X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: X. \_\_\_\_\_) führt mit Reisebussen Transporte in die und aus der Schweiz aus. Für mehrere Routen verfügt sie über eine Bewilligung des Bundesamts für Verkehr (BAV). Die Routen weisen jeweils Zwischenhalte in der Schweiz auf.

**B.**

**B.a** Am 15. September 2017 eröffnete die Eidgenössische Zollverwaltung (heute: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit; nachfolgend: BAZG), Zollkreisdirektion Basel (heute: Zoll Nord; nachfolgend: ZKD) eine Zollstrafuntersuchung unter anderem gegen die X. \_\_\_\_\_ wegen Durchführung verbotener Binnentransporte (Kabotage).

**B.b** Am 2. Oktober 2018 sandte die ZKD einen Anhörbrief an die X. \_\_\_\_\_. Darin hielt sie der X. \_\_\_\_\_ im Wesentlichen vor, Binnentransporte mit in der Schweiz nicht verzollten Reisebussen durchgeführt zu haben.

**B.c** Mit Verfügung vom 30. November 2018 stellte die ZKD fest, dass die X. \_\_\_\_\_ Binnentransporte mit nicht in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Beförderungsmitteln vorgenommen habe, was eine Nachforderung von Einfuhrzöllen und der Mehrwertsteuer zur Folge hätte. Zudem wurde die pauschale Schwerverkehrsabgabe nacherhoben. Insgesamt forderte ZKD von der X. \_\_\_\_\_ Fr. 436'045.80 – bestehend aus Einfuhrzöllen, Gebühren für Prüfungsberichte 13.20A, Mehrwertsteuer, Pauschale Schwerverkehrsabgabe und Verzugszinsen – nach. Insgesamt Fr. 41'830.-- würden mit bereits hinterlegten Beträgen verrechnet.

**B.d** Am 21. Januar 2019 reichte die X. \_\_\_\_\_, vertreten durch Rechtsanwalt Kurt Moll, eine Beschwerde gegen diese Verfügung ein. Sie liess eine Verletzung des rechtlichen Gehörs in verschiedener Hinsicht vorbringen. In materieller Hinsicht hielt sie dafür, bei den von ihr durchgeführten Fahrten handle es sich nicht um Binnentransporte und damit nicht um verbotene Kabotage.

**B.e** Die Oberzolldirektion (heute: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit [BAZG], Direktionsbereich Strafverfolgung; nachfolgend auch: Vorinstanz) erliess am 29. August 2022 einen Beschwerdeentscheid, in dem sie zum Schluss gelangte, dass die Binnentransporte stattgefunden hätten. In Bezug auf die Prüfungsberichte 13.20A hielt sie fest, diese hätten der

X. \_\_\_\_\_ nicht in Rechnung gestellt werden dürfen, da sie nicht ausgestellt worden waren, was sich auch auf die Zinsen auswirkte. Zudem reduzierte sie die Mehrwertsteuer in Bezug auf die Prüfberichte 13.20A. Die pauschale Schwerverkehrsabgabe reduzierte sie in grösserem Ausmass, weil sie nur noch einen kleinen Teil als erwiesen ansah. Insgesamt hiess die Oberzolldirektion die Beschwerde im Umfang von Fr. 11'088.05 gut, wies sie aber im Umfang von Fr. 424'957.75 ab. Auch wies sie den Verfahrens Antrag, sämtliche relevanten Verfahrenshandlungen zu wiederholen, ab, da das rechtliche Gehör diesbezüglich nicht verletzt worden sei. Des Weiteren auferlegte die Vorinstanz der X. \_\_\_\_\_ die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 6'500.--.

### **C.**

**C.a** Gegen diesen Beschwerdeentscheid erhob die X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 29. September 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie forderte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids, eventualiter die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Sie bringt insbesondere vor, das Verfahren sei nicht transparent geführt worden. Es seien Befragungen und verdeckte Ermittlungen durchgeführt sowie angebliche Beweismittel zusammengetragen worden, ohne dass nachvollziehbar sei, in welchem Zusammenhang sie mit dem Verfahren gestanden hätten. Obwohl der Vertreter sich mittels Vollmacht ausgewiesen hätte, sei er erst anfangs Oktober 2018 mit einer zehntägigen Frist zur Stellungnahme konfrontiert worden. Im Rahmen von Fristerstreckungsgesuchen sei das rechtliche Gehör verletzt worden. Die Aktenführung der Vorinstanz sei fehlerhaft.

Zudem werden die materiellen Feststellungen und Schlussfolgerungen vollumfänglich bestritten. Die Leistungsforderung wird bestritten, weil keine Binnentransporte stattgefunden hätten.

**C.b** In ihrer Vernehmlassung vom 3. Januar 2023 wehrt sich die Vorinstanz gegen die verschiedenen Rügen betreffend die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Ausserdem hält sie fest, es hätten durchaus Binnentransporte stattgefunden.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt im vorliegenden Fall nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Für die Behandlung der Beschwerde ist das Bundesverwaltungsgericht zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] und Art. 23 Abs. 4 des Schwerverkehrsabgabegesetzes vom 19. Dezember 1997 [SVAG, SR 641.81]).

**1.2** Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

**1.3** Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Die Beschwerdeführerin erfüllt diese Voraussetzungen und ist entsprechend beschwerdelegitimiert.

**1.4** Nach dem Dargelegten ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) Beschwerde einzutreten.

### **1.5**

**1.5.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt. Vorliegend ist dies der Beschwerdeentscheid vom 29. August 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. B.e). Immerhin gilt die Verfügung vom 30. November 2018 als inhaltlich mitangefochten (vgl. Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 1.4 m.w.H.). Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend rügt, beim Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 sei ihr rechtliches Gehör verletzt worden, kann sie dies insoweit, als die Vorinstanz zum Schluss gelangt ist, ihr rechtliches Gehör sei nicht verletzt worden. Dies ist hier zumindest insofern der Fall, als die Vorinstanz nur eine leichte und mittler-

weile geheilte Gehörsverletzung erkannt und den Antrag auf Wiederholung von Verfahrenshandlungen nicht stattgegeben hat.

**1.5.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

## **1.6**

**1.6.1** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (Urteile des BVer A-4704/2022 vom 6. August 2024 E. 2.2, A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.1, A-6466/2020 vom 19. Dezember 2023 E. 2.2). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; statt vieler: Urteile des BVer A-4704/2022 vom 6. August 2024 E. 2.2, A-5378/2023 vom 15. Mai 2024 E. 1.7; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54; MOOR/POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5 S. 300 f.).

**1.6.2** Nach schweizerischem innerstaatlichen Recht ist der Inhalt einer Norm durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143

II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 146 II 111 E. 2.3.2, 143 V 114 E. 5.2, 143 I 109 E. 6, 141 I 78 E. 4.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2, 140 II 495 E. 2.3 insb. 2.3.3; BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.1, 2016/25 E. 2.6.4.1).

**1.6.3** Bei der Auslegung eines internationalen Übereinkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111; nachfolgend: VRK) ergebenden Grundsätze zu beachten (vgl. Art. 1 VRK). Ein in Kraft stehender Vertrag bindet die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen (Art. 26 VRK). Dieser Grundsatz «gebietet die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen» (Urteil des BGer 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1). Auch gemäss dem Wiener Übereinkommen bildet der Wortlaut der jeweiligen vertraglichen Bestimmung Ausgangspunkt jeder Auslegung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Der auszulegenden Bestimmung ist unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, der ihre effektive Anwendung gewährleistet (vgl. Art. 31 Abs. 1 VRK; BGE 144 III 559 E. 4.4.2 m.w.H.; Urteile des BGer 2C\_677/2021 vom 28. März 2022 E. 4.1.1, 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1; Urteile des BVGer A-2831/2020 vom 24. September 2021 E. 5.3.3, A-3888/2020 vom 4. Mai 2021 E. 6.1.2, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 1.7.3).

In Art. 33 VRK wird für die Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen Folgendes bestimmt:

- (1) Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.

- (2) Eine Vertragsfassung in einer anderen Sprache als einer der Sprachen, deren Text als authentisch festgelegt wurde, gilt nur dann als authentischer Wortlaut, wenn der Vertrag dies vorsieht oder die Vertragsparteien dies vereinbaren.
- (3) Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.
- (4) Ausser in Fällen, in denen ein bestimmter Text nach Absatz 1 vorgeht, wird, wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, der durch die Anwendung der Artikel 31 und 32 nicht ausgeräumt werden kann, diejenige Bedeutung zugrunde gelegt, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrags die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.

**1.6.4** Aus dem Text nach Art. 34 des hier relevanten Übereinkommens vom 26. Juni 1990 über die vorübergehende Verwendung (SR 0.631.24; nachfolgend: Istanbul Übereinkommen; für die Schweiz in Kraft getreten am 11. August 1995) geht hervor, dass der Wortlaut des Übereinkommens sowohl in englischer als auch französischer Sprache verbindlich ist und der Depositar bei Unterzeichnung des Übereinkommens ersucht wurde, verbindliche Übersetzungen in arabischer, chinesischer, russischer und spanischer Sprache anzufertigen und zu verteilen. Entsprechend handelt es sich bei Englisch und Französisch um die authentischen Sprachen des Übereinkommens (vgl. E. 1.6.3).

**1.7** Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2015 bis 2018 verwirklicht. Somit sind neben dem Istanbul Übereinkommen namentlich das Abkommen vom 22. April 1997 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der mazedonischen Regierung über den grenzüberschreitenden Personen- und Güterverkehr auf der Strasse (SR 0.741.619.520; nachfolgend: Personen- und Güterverkehrsabkommen), das ZG, die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie das SVAG heranzuziehen.

## **2.**

Die Beschwerdeführerin rügt unter verschiedenen Gesichtspunkten eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Darauf ist vorab einzugehen.

## **2.1**

**2.1.1** Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser ist formeller Natur (BGE 144 I 11 E. 5.3 m.w.H.).

**2.1.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 I 11 E. 5.3, 140 I 99 E. 3.4, 135 II 286 E. 5.1). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die für den Entscheid wesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 141 I 60 E. 3.3) oder zumindest zum Beweisergebnis Stellung nehmen zu können (BGE 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen. Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.1, A-2892/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.2.1).

**2.1.3** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt zudem, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (Begründungspflicht; vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nach der Rechtsprechung ist dabei nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4, 138 I 232 E. 5.1, 134 I 83 E. 4.1;



Urteile des BVerG A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.1, A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 2.1.1). Die Begründung der Verfügung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entschiede oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an die Verfügungsadressatin (vgl. BGE 140 II 262 E. 6.2, 123 I 31 E. 2c; Urteile des BVerG A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.2, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1, A-5576/2018 vom 5. Dezember 2019 E. 3.1.2).

**2.1.4** Das Recht, bei einer Einvernahme einem (Belastungs-)Zeugen oder einer Auskunftsperson Ergänzungsfragen zu stellen, bezieht sich auf das Strafverfahren, nicht aber auf das Veranlagungsverfahren. In einem solchen besteht, wie in jedem Verwaltungsverfahren, das Recht, sich zu den in den Akten liegenden Beweismitteln (auch den beigezogenen Strafakten) zu äussern und gegebenenfalls zu verlangen, dass nochmals eine Einvernahme durchgeführt wird. Einem solchen Antrag ist aber nicht in jedem Fall stattzugeben. Vielmehr kann er unter den Voraussetzungen der antizipierten Beweiswürdigung abgelehnt werden (BGE 144 II 427 E. 3.4.1; vgl. WALDMANN/OESCHGER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 18 N 16, die zwar davon ausgehen, dass Zeugenaussagen beigezogen werden darf und Ergänzungsfragen gestellt werden dürfen, dann aber doch festhalten, dass Parteien sich zumindest zum Beweisergebnis äussern und zusätzliche Beweisanträge stellen können müssen).

Spezialgesetzlich ist im vorliegend einschlägigen Bereich kein Recht der steuerpflichtigen Person statuiert, Befragungen oder Einvernahmen anderer Personen beizuwohnen und/oder Ergänzungsfragen zu stellen. Indessen umfasst der verfassungsrechtliche Gehörsanspruch das grundsätzliche Recht, bei Einvernahmen von Zeugen und Auskunftspersonen anwesend zu sein sowie Ergänzungsfragen an die einvernommene Person zu stellen. Ob vorliegend Art. 18 VwVG anwendbar ist (Bedeutung des Ausschlusses der Anwendbarkeit gemäss Art. 3 Bst. e VwVG: dazu: E. 2.3.4) und sich damit auch aus dieser Gesetzesbestimmung ergibt, dass prinzipiell ein Recht auf Anwesenheit und Stellung von Ergänzungsfragen bei Einvernahmen von Zeugen sowie Auskunftspersonen besteht, kann hier dahingestellt bleiben. Rechtsprechungsgemäss gehen die in Art. 18 Abs. 1 VwVG vorgesehenen Teilnahmerechte nicht über das hinaus, was sich aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch ergibt (vgl. BGE 124 V 90

E. 4a m.H.; Urteil des BVGer A-3193/2018 und A-3194/2018 vom 7. Mai 2019 E. 10.1).

Rechtsprechungsgemäss können Auskünfte oder Zeugnisse von Drittpersonen nur dann in einem Verwaltungsverfahren verwertet werden, wenn das rechtliche Gehör gewährt wurde (vgl. Urteil des BGer 1C\_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5; Urteile des BVGer A-3193/2018 und A-3194/2018 vom 7. Mai 2019 E. 9.2.2, A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 4.2.2).

**2.1.5** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung formeller Natur. Seine Verletzung führt daher grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids, ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Beschwerdesache selbst. Eine mangelhaft begründete Verfügung wäre somit zu kassieren und zur Ergänzung der Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen, auch wenn aufgrund der Akten klar erschiene, dass der angefochtene Entscheid in der Sache korrekt war (BGE 132 V 387 E. 5.1, 127 V 431 E. 3d/aa). Das Bundesgericht lässt es jedoch zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C\_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-2238/2021 vom 21. Juni 2024 E. 3.2.1, A-4382/2022 vom 13. Mai 2024 E. 3.1.1 und 3.1.4, A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.2; PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 29 N 17 und 19; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, Art. 35 N 21). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4382/2022 vom 13. Mai 2024 E. 3.1.4, A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.2). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begrün-

dungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung (nachträglich) vornimmt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (Urteile des BGer 1C\_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1, 1C\_300/2015 vom 14. März 2016 E. 4.1; Urteile des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.2, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, Art. 35 N 22).

**2.1.6** Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/4 E. 5.3; Urteil des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.114a; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, Art. 35 N 22).

**2.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei in verschiedener Hinsicht verletzt worden. Zunächst habe sie sich vor Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 nicht äussern können. In diesem Zusammenhang sei ein Gesuch um Wiederherstellung der Frist nicht behandelt worden. Vor Erlass dieser Verfügung sei die Rechtsvertretung nicht in das Verfahren einbezogen worden. Die genannte Verfügung habe gerade einmal zwei Seiten umfasst und ihr sei nicht zu entnehmen gewesen, was ihr (der Beschwerdeführerin) vorgeworfen werde. Schliesslich seien die Verfahrensakten fehlerhaft geführt worden, was sich aus einem Vergleich der Akten, wie sie dem Rechtsvertreter vor Erlass der genannten Verfügung zur Einsicht überlassen worden seien, mit jenen Akten, wie sie sich jetzt darstellten, ergebe.

Auf diese Vorbringen ist im Folgenden einzugehen.

**2.3** Die beiden Vorwürfe, die Beschwerdeführerin habe sich vor Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 nicht äussern können und ihr Rechtsvertreter sei nicht ins Verfahren einbezogen worden, hängen zusammen. Es geht nämlich auch um die Frage, ob der Rechtsvertreter während des ganzen Verfahrens, das zum Erlass dieser Verfügung führte, bevollmäch-

tigt war und daher hätte einbezogen werden müssen und die Verfügung ihm hätte zugestellt werden müssen.

### **2.3.1**

**2.3.1.1** Die Beschwerdeführerin hält dafür, die ausgestellte Vollmacht vom 26. September 2017 sei nie widerrufen worden. Demnach hätte der Rechtsvertreter in alle Verfahrenshandlungen einbezogen werden müssen und sämtliche Korrespondenz hätte ihm zugestellt werden müssen. Der Rechtsvertreter habe aber erst wieder etwas gehört, als er von ihr (der Beschwerdeführerin) den Anhörbrief vom 2. Oktober 2018 erhalten habe. Bis dahin habe sie (die Beschwerdeführerin) keine Kenntnis von der Eröffnung des Leistungsverfahrens gehabt. Dieser Brief habe eine Frist zur Stellungnahme innert 10 Tagen enthalten. Auch wenn bereits ein Jahr zuvor eine Vollmacht für den Rechtsvertreter zuhanden des BAZG ausgestellt worden sei, sei vorsichtshalber am 10. Oktober 2018 eine neue Vollmacht eingereicht worden. Gleichzeitig sei ein Gesuch um Akteneinsicht gestellt und die Ansetzung einer angemessenen Frist zur Stellungnahme eingereicht worden. Daraufhin habe die Vorinstanz eine Frist bis zum 31. Oktober 2018 angesetzt. An diesem Tag seien die Akten der Vorinstanz returniert worden und es sei ein weiteres Gesuch um Fristerstreckung bis zum 21. November 2018 gestellt worden. Am 16. November 2018 habe der Rechtsvertreter die ZKD darauf hingewiesen, dass ihm die Fristerstreckung nur mittels E-Mail und damit nicht rechtsgenügend zugestellt worden sei. Art. 34 VwVG sehe die Eröffnung von Verfügungen auf elektronischem Weg nur vor, wenn die Parteien einverstanden seien. Auf allfällige E-Mail-Nachrichten der Behörde werde grundsätzlich nicht reagiert. Angesichts des Versäumnisses und der anhaltenden Arbeitsüberlastung werde eine Fristerstreckung bis zum 12. Dezember 2019 beantragt. Das Schreiben der ZKD vom 21. November 2018, mit dem diese die Frist bis zum 28. November 2018 erstreckt habe und welches offenbar auch per E-Mail verschickt worden sei, sei erst am 29. November 2018, also nach Ablauf dieser Frist, zugestellt worden. Daher sei gleichentags um Wiederherstellung der Frist ersucht worden. Darauf sei die ZKD nicht eingegangen, sondern habe am 30. November 2018 eine Verfügung erlassen.

Rechtshandlungen, insbesondere Einvernahmen, seien ohne Beizug des Rechtsvertreters durchgeführt worden, weshalb diese zu wiederholen seien.

**2.3.1.2** Die Vorinstanz hält im Beschwerdeentscheid vom 29. August 2022 dagegen, der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Gewährung des recht-

lichen Gehörs sei nicht verletzt worden. Zwar erfülle die Zustellung einer Verfügung im Anhang einer einfachen E-Mail die Anforderungen an eine schriftliche oder elektronische Endscheideröffnung grundsätzlich nicht; der Grundsatz von Treu und Glauben könne aber gebieten, dass der Empfänger einer per einfacher E-Mail eröffneten Verfügung nicht untätig bleibe. Die Nichtigkeit einer auf diese Weise eröffneten Verfügung sei nur in absoluten Ausnahmefällen anzunehmen. Die Verfügung der ZKD weise zwar klare Mängel auf, aber sie habe deutlich und unmissverständlich festgehalten, dass die Frist letztmalig bis zum 16. November 2018 verlängert werde. Auch wenn die postalisch zugestellte Verfügung erst am 29. November 2018 in Empfang genommen worden sei, dürfe davon ausgegangen werden, dass der Vertreter von der per E-Mail versandten Verfügung Kenntnis genommen habe und ihm bekannt gewesen sei, dass die Frist bis zum 28. November 2018 erstreckt worden sei. Zudem habe die ursprünglich angesetzte Frist 10 Tage betragen, sei erst um 20 Tage bis zum 31. Oktober 2018, dann bis zum 16. November 2018 und schliesslich, im Sinne einer Ausnahme, bis zum 28. November 2018 erstreckt worden. In der Vernehmlassung ergänzt die Vorinstanz, dass damit die Frist insgesamt rund fünfmal so lange gewesen sei, wie die ursprünglich angesetzte Frist. Die Rüge, die Beschwerdeführerin habe sich nicht zum Anhörbrief äussern können, womit ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei, sei unbegründet.

Zur Nichteinbeziehung des Rechtsvertreters bei Verfahrenshandlungen führt die Vorinstanz aus, diese hätten überwiegend vor Mandatierung des Vertreters stattgefunden. Nur die Einvernahme von A.\_\_\_\_\_ (des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin) habe danach stattgefunden. Dieser habe allerdings zu Protokoll gegeben, auf den Beizug eines Rechtsanwalts zu verzichten. Zustellungen an die Beschwerdeführerin seien an die Y.\_\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in der Schweiz zu richten. Er (A.\_\_\_\_\_) wolle erst mit seinem Bruder besprechen, ob der Rechtsanwalt erneut mit der Vertretung beauftragt werden solle. Dies sei dem Rechtsvertreter von ihr (der Vorinstanz) mittels E-Mail mitgeteilt worden, worauf dieser nicht reagiert habe. Damit habe der Rechtsvertreter während Vornahme der Rechts-handlungen über kein Mandat verfügt. Daher seien diese Handlungen auch nicht zu wiederholen.

**2.3.1.3** Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die Vorinstanz Kenntnis von den Vertretungsverhältnissen bei ihr hat. So habe A.\_\_\_\_\_ die Vollmacht gar nicht widerrufen können.

**2.3.1.4** Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass ihr die Verhältnisse sehr wohl bekannt seien. Ausserdem handle es sich bei A. \_\_\_\_\_ um jene Person, die die Vollmacht ausgestellt habe. Wäre er nicht zum Entzug der Vollmacht befugt, hätte er diese auch nicht ausstellen können.

**2.3.2** Hier ist auf den Sachverhalt einzugehen, wie er sich aus den Akten ergibt. Der Inhalt wird zusammengefasst und paraphrasiert wiedergegeben:

Aus dem Handelsregister der Republik Mazedonien (heute: Republik Nordmazedonien) ergibt sich, dass A. \_\_\_\_\_ Inhaber der Beschwerdeführerin ist und für die Beschwerdeführerin, inkl. deren Filialen, handeln kann (vorinstanzliche Akten [act.] 04.02.14 Paginiernummer [pag.] 0152 ff. [Übersetzung pag. 0156 ff.]). Anlässlich seiner Einvernahme vom 10. September 2018 bestätigte A. \_\_\_\_\_, dass er Geschäftsführer und Inhaber der Beschwerdeführerin sowie der alleinige Verantwortliche ist (act. 08.12.01 S. 3 f. pag. 0506 f.).

In den Akten liegt eine Vollmacht der Beschwerdeführerin vom 26. September 2017 lautend auf den Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin (act. 03.02.02 pag. 0043). Einen Tag vor Ausstellung der Vollmacht, nämlich am 25. September 2017, hatte die ZKD mit Schreiben, welches sich sowohl an die Beschwerdeführerin als auch an A. \_\_\_\_\_ richtete, die Eröffnung einer Zollstrafuntersuchung mitgeteilt. Sie forderte sowohl die Beschwerdeführerin als auch A. \_\_\_\_\_ zur Bezeichnung eines Zustelldomizils in der Schweiz auf. In dem Schreiben steht, dass das für das Strafverfahren bezeichnete Zustelldomizil auch für ein allfälliges Verwaltungsverfahren (Erlass einer Nachforderung bzw. einer Verfügung über die Leistungspflicht) gelte (act. 01.02.03 pag. 0015 f.). Die beigelegte Zustellvollmacht, in welcher sowohl für das Strafverfahren als auch für das Abgabennachbezugsverfahren eine Zustelladresse anzugeben war, wurde am 2. Oktober 2017 von der Beschwerdeführerin unterschrieben (act. 04.02.13 pag. 0146 ff.). Sie gab an, dass für das Strafverfahren und das Abgabennachbezugsverfahren der derzeitige Rechtsvertreter und die Y. \_\_\_\_\_ GmbH als Zustellungsdomizil fungierten (act. 04.02.13 pag. 0146 und 0148). Die ZKD teilte der Beschwerdeführerin per E-Mail mit, dass nur eine einzige Zustelladresse gewählt werden könne. Wolle sie sich zudem vertreten lassen, sei eine Vollmacht einzureichen (act. 06.02.07 pag. 0237). Gemäss einer Telefonnotiz vom 18. Oktober 2017 gab der Rechtsvertreter an, er vertrete die Beschwerdeführerin nicht nur im Beschwerdeverfahren, sondern auch in der Zollstrafuntersuchung;

die Anwaltsvollmacht sei ja nicht eingeschränkt. Für A. \_\_\_\_\_ sei er nicht Zustelldomizil (act. 03.02.01 pag. 0042). Am 10. September 2018 antwortete A. \_\_\_\_\_ anlässlich seiner Einvernahme, dass er im Moment auf den Beizug eines Anwalts verzichte. Sein Bruder habe auch gute Kenntnisse in diesem Bereich (act. 08.12.01 S. 1 pag. 0504). Auf entsprechende Frage hin antwortete er, für sich selbst wünsche er als Zustelldomizil die Y. \_\_\_\_\_ GmbH. Auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin für die gesamte Zollstrafuntersuchung durch den Rechtsanwalt vertreten sei und er Zustellungen an dessen Adresse wünsche, antwortete er, auch diese Dokumente seien an die Y. \_\_\_\_\_ GmbH zu senden. Der Rechtsanwalt werde für die Beschwerdeführerin erst in einem zweiten Schritt eingeschaltet (act. 08.12.01 S. 19 pag. 0522). Mit E-Mail vom 24. September 2018 wurde dem Rechtsvertreter mitgeteilt, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, A. \_\_\_\_\_, der ZKD mitgeteilt habe, dass er zukünftige Zustellungen an die Y. \_\_\_\_\_ GmbH wünsche und nicht mehr an den Rechtsvertreter. Er werde mit seinem Bruder besprechen, ob man den Rechtsanwalt wieder mit der Rechtsvertretung beauftragen möchte. Somit werde davon ausgegangen, dass der Rechtsanwalt das Mandat nicht mehr habe. Die ZKD teilte dem Rechtsanwalt mit, zukünftige Zustellungen an die Y. \_\_\_\_\_ GmbH vorzunehmen, wenn bis zum 28. September 2018 keine gegenteilige Rückmeldung erfolge (act. 03.02.03 pag. 0044).

Der Anhörbrief vom 2. Oktober 2018 (act. 10.02.02 pag. 0577 ff.) wurde der Beschwerdeführerin an die Zustelladresse bei der Y. \_\_\_\_\_ GmbH zugestellt (act. 12.02.02 pag. 0665) und zwar am 8. Oktober 2018 (Rückschein mit pag. 0664 vor act. 12.02.02). Am 10. Oktober 2018 teilte der Rechtsanwalt mit, dass die Beschwerdeführerin ihn mit der Wahrung ihrer Interessen beauftragt habe. Er verwies auf die beiliegende Anwaltsvollmacht vom 9. Oktober 2018 (diese liegt in act. 03.02.04 pag. 0046 sowie act. 03.02.05 pag. 0055). Er ersuchte um Zustellung der vollständigen Verfahrensakten und Einräumung einer angemessenen Frist zur Stellungnahme (act. 03.02.04 pag. 0045). Mit Schreiben vom 11. Oktober 2018, das dem Rechtsvertreter ebenso wie die Originalakten am 12. Oktober 2018 persönlich übergeben wurde, nahm die ZKD die Anwaltsvollmacht zur Kenntnis, gewährte die Akteneinsicht und erstreckte die Frist zur Einreichung einer Stellungnahme zum Anhörbrief bis zum 31. Oktober 2018 (act. 03.02.06 pag. 0056). Gemäss Aktennotiz vom 12. Oktober 2018 wurden dem Rechtsvertreter der Dossierordner sowie zwei Ordner mit Unterlagen und Beweismitteln übergeben. Er habe auf die sofortige Einsichtnahme verzichtet. Die beschlagnahmten Unterlagen seien in Kopie übergeben worden. Die auf dem USB-Stick enthaltenen Passagierlisten habe

er auf seinen Computer kopiert. Die Akten würden bis zum 31. Oktober 2018 retourniert (vgl. act. 03.02.07 pag. 0057). Am 31. Oktober 2018 brachte der Rechtsvertreter die Akten zurück. Gleichzeitig stellte er schriftlich ein Gesuch um Erstreckung der Frist zur Stellungnahme bis zum 21. November 2018, weil noch keine Instruktionsbesprechung mit der Klientenschaft habe durchgeführt werden können (act. 03.02.08 pag. 0058). Mit E-Mail vom 1. November 2018 teilte die ZKD dem Rechtsvertreter mit, dass die Frist zur Stellungnahme zum Anhörbrief in der Regel 10 Tage betrage und bereits bis zum 31. Oktober 2018 erstreckt worden sei. Der Zoll sei bereit, eine letztmalige, nicht mehr erstreckbare Fristverlängerung bis zum 16. November 2018 zu gewähren. Erfolge innert der genannten Frist keine Stellungnahme, nehme das Nachforderungsverfahren seinen Fortgang (act. 03.02.09 pag. 0059). Mit Schreiben vom 16. November 2018 teilte der Rechtsvertreter mit, das Gesuch vom 31. Oktober 2018 um Erstreckung der Frist sei nicht rechtsgenügend behandelt und es sei keine Entscheidung eröffnet worden. Er mache die ZKD darauf aufmerksam, dass Entscheidungen über Fristerstreckungsgesuche prozessleitende Verfügungen darstellen. Gemäss Art. 34 VwVG seien solche schriftlich zu eröffnen. Mit Einverständnis der Partei könne die Eröffnung auf elektronischem Weg erfolgen. Ein entsprechendes Einverständnis liege nicht vor. Auf allfällige E-Mail-Nachrichten werde daher grundsätzlich nicht reagiert. Angesichts des Versäumnisses und der anhaltenden Arbeitsbelastung ersuchte der Rechtsvertreter um eine zweite Fristerstreckung bis zum 12. Dezember 2018 (act. 03.02.10 pag. 0060). Mit Schreiben vom 21. November 2018 teilte die ZKD dem Rechtsvertreter mit, die Beschwerdeführerin habe Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs. Dieses sei mit dem Anhörbrief vom 2. Oktober 2018 (zugestellt am 8. Oktober 2018) gewährt worden. Die Frist sei bereits um 29 Tage erstreckt worden. Diese Frist sei aufgrund dessen, dass für die Beschwerde gegen eine diesbezügliche Nachforderungsverfügung gesetzlich auf 30 Tage festgelegt sei, als ausreichend zu betrachten. Die am 1. November 2018 per E-Mail gewährte Fristerstreckung stelle keine Verfügung nach Art. 34 VwVG dar und es bedürfe somit keines Einverständnisses. Zudem habe der Rechtsvertreter anlässlich der Rückgabe der Akten und Überreichen des Gesuchs um Fristerstreckung am 31. Oktober 2018 mitgeteilt, dass eine Antwort per E-Mail ausreiche. Die E-Mail habe er offensichtlich erhalten. Das erneute Gesuch um Fristerstreckung werde daher abgewiesen. Im Sinne einer Ausnahme werde aber eine letztmalige Fristerstreckung bis zum 28. November 2018 gewährt. Ohne Eingabe innert Frist, werde aufgrund der Akten eine anfechtbare Verfügung erlassen (act. 03.02.11 pag. 0063).



Am 21. November 2018 wurde dieses per Einschreiben versandte Schreiben dem Rechtsvertreter vorab per E-Mail zur Kenntnis gebracht (act. 03.02.12 pag. 0065). Mit Schreiben vom 29. November 2018 teilte der Rechtsvertreter der ZKD mit, er habe die Verfügung erst heute (also am 29. November 2018) und damit nach Ablauf der Frist erhalten. Die zu späte Zustellung der Verfügung liege nicht in seiner Verantwortung, weshalb er gestützt auf Art. 24 VwVG um Wiederherstellung der Frist ersuche (act. 03.02.13 pag. 0066).

Mit Schreiben vom 30. November 2018 stellte die ZKD der Beschwerdeführerin Erläuterungen zum Schlussprotokoll, das Schlussprotokoll der Zollstrafuntersuchung sowie die Verfügung über die Leistungspflicht, alle datierend vom 30. November 2018 zu (act. 09.02.01 pag. 0549 f., act. 09.02.02 ff. pag. 0551 ff. und act. 10.02.06 ff. pag. 0587 ff.).

**2.3.3** Was die Vollmacht für den Rechtsanwalt anbelangt, ist festzuhalten, dass diese von A.\_\_\_\_\_ am 26. September 2017 für die Beschwerdeführerin unterzeichnet wurde. Dazu war er als Inhaber, Geschäftsführer und verantwortliche Person befugt. Ebenso befugt war er, dem Vertreter die Vollmacht anlässlich seiner Einvernahme vom 10. September 2018 wieder zu entziehen (Art. 404 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220]). Dies wurde dem Rechtsvertreter auch mitgeteilt, der darauf nicht reagierte. Mandatiert wurde der Rechtsvertreter erst wieder am 9. Oktober 2018.

**2.3.3.1** Die Einvernahme von B.\_\_\_\_\_ erfolgte am 14. September 2017 (act. 08.09.01 pag. 0487 ff.), jene von C.\_\_\_\_\_ am 21. September 2017 (act. 08.08.01 pag. 0472 ff.). Zu dieser Zeit war der Rechtsvertreter noch gar nicht von der Beschwerdeführerin mandatiert, weshalb er zu diesen Einvernahmen ohnehin nicht eingeladen werden konnte. A.\_\_\_\_\_ verzichtete am 10. September 2018 ausdrücklich auf den Beizug des Rechtsvertreters.

Aus dem erwähnten Recht auf Anwesenheit und Ergänzungsfragen zu stellen (E. 2.1.4) kann die Beschwerdeführerin aber – unabhängig davon, dass der Rechtsvertreter während der fraglichen Zeitspannen über kein Mandat verfügte – vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten:

Auf die Aussagen von B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ wird im vorliegenden Urteil nur ergänzend abgestellt. Die Aussagen von A.\_\_\_\_\_, der explizit auf den Beizug eines Anwalts verzichtet hat, werden direkt nur benötigt, um

den Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs zu entkräften (nämlich in Bezug auf den Entzug der Anwaltsvollmacht). Im Übrigen werden auch seine Aussagen nur ergänzend herangezogen.

Zudem wäre ein entsprechender Verfahrensfehler ohnehin als geheilt zu betrachten, konnte doch die Beschwerdeführerin schon vor der Vorinstanz und jetzt vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche beide über volle Kognition verfügen (vgl. E. 1.5.2), zu den gesamten Akten Stellung nehmen und würde die entsprechende allfällige Verfahrenspflichtverletzung angesichts ihrer Geringfügigkeit keine Rückweisung der Sache an die Erstinstanz rechtfertigen (vgl. E. 2.1.5).

Die Frage, ob Ermittlungshandlungen korrekt durchgeführt wurden, ist in einem allfälligen Strafverfahren vorzubringen. Hier genügt es festzuhalten, dass die Behörde die Beschwerdeführerin nicht in jede Handlung einbeziehen musste. Das gilt beispielsweise für gemäss Art. 114 Abs. 1 ZG amts-hilfweise beigezogene Unterlagen. Vor Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 hat die Beschwerdeführerin jedenfalls Einsicht in die Unterlagen erhalten (zum Vorwurf, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingesehenen Akten nicht übereinstimmten: E. 2.6).

**2.3.3.2** Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Rechtsanwalt vom 10. September 2018 bis zum 9. Oktober 2018 nicht bevollmächtigt war, erfolgte auch die Zustellung des Anhörbriefs vom 2. Oktober 2018 an die von der Beschwerdeführerin angegebene Zustelladresse (E. 2.3.2) rechtmässig.

**2.3.4** Die ursprünglich angesetzte Frist von 10 Tagen seit Zustellung des Anhörbriefs wurde der Beschwerdeführerin erstmals bis zum 31. Oktober 2018 erstreckt, und der nunmehr wieder bevollmächtigte Rechtsvertreter erhielt Einsicht in die Verfahrensakten. Ein zweites Gesuch um Erstreckung der Frist wurde der Beschwerdeführerin – wie beantragt – bis zum 21. November 2018 per E-Mail gewährt; in der E-Mail wurde darauf hingewiesen, dass die Frist letztmalig erstreckt werde und nicht weiter erstreckbar sei. Ob der Rechtsvertreter einer Bestätigung der Fristerstreckung per E-Mail mündlich zugestimmt hatte, wie im späteren Schreiben der ZKD vom 21. November 2018 festgehalten wird, lässt sich naturgemäss nicht nachweisen – jedenfalls aber hat der Vertreter dieser Aussage nicht widersprochen. Dies ist vorliegend aber nicht relevant, weil ohnehin kein Anspruch auf Erstreckung einer behördlich angesetzten Frist besteht. Im Geltungsbereich des VwVG *kann* eine solche gemäss Art. 22 Abs. 2 VwVG erstreckt

werden, wenn zureichende Gründe vorliegen und die Partei vor Ablauf der Frist darum nachsucht. Eine entsprechende Pflicht besteht – unter Vorbehalt des überspitzten Formalismus – hingegen nicht (PATRICIA EGLI, Praxiskommentar VwVG, Art. 22 N 15 f.). Diese Regel ist hier analog heranzuziehen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die ursprünglich angesetzte Frist von 10 Tagen am 18. Oktober 2018 abgelaufen wäre und die Frist bereits um 13 Tage erstreckt worden war, wäre gar eine Abweisung des erneuten Fristerstreckungsgesuch nicht als überspritzt formalistisch anzusehen gewesen. Die ZKD hat stattdessen die Frist – wie beantragt – bis zum 21. November 2018 erstreckt – mutmasslich unter Berücksichtigung des geltend gemachten Umstands, dass eine Instruktion durch die Mandantin des Rechtsvertreters noch nicht möglich gewesen sei.

Sollte es sich beim Schreiben, mit dem die Fristerstreckung gewährt wurde, um eine Verfügung im Sinne des VwVG handeln (EGLI, Praxiskommentar VwVG, Art. 22 N 26), würde eine einfache E-Mail weder die Formvorschriften der Schriftlichkeit von Art. 34 Abs. 1 VwVG noch jene für eine elektronische Zustellung gemäss Art. 34 Abs. 1<sup>bis</sup> VwVG erfüllen. Aus dem Anhörbrief ergibt sich aber, dass es um die Nachforderung von Einfuhrabgaben und die pauschale Schwerverkehrsabgabe ging. Das Verfahren befand sich zum Zeitpunkt, in dem die Fristerstreckung gewährt wurde, noch im Stand der Zollveranlagung und nicht in einem Rechtsmittelverfahren. Gemäss Art. 3 Bst. e VwVG war dieses Gesetz zum damaligen Verfahrensstand somit gar nicht anwendbar (BVGE 2015/35 E. 3.2.1). Der Ausschluss der Anwendbarkeit des VwVG bezieht sich auf das Verfahren bis und mit dem Erlass der Veranlagungsverfügung (BGE 143 II 646 E. 2.2.2 m.H.). Selbst wenn die Eröffnung mangelhaft gewesen wäre, weil Art. 34 VwVG anzuwenden gewesen wäre, ist auf Art. 38 VwVG hinzuweisen. Demgemäss darf Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Da der Beschwerdeführerin die Frist, wie beantragt, erstreckt wurde, ist ihr – wie bereits festgehalten – daraus kein Rechtsnachteil entstanden. Darauf ist nicht weiter einzugehen. Der Beschwerdeführerin war zudem der Inhalt der E-Mail, in der darauf hingewiesen wurde, dass die Frist letztmalig erstreckt werde, offensichtlich bekannt (vgl. BGE 139 IV 228 E. 1.3; Urteil des BGer 2C\_309/2018 vom 10. September 2018 E. 4.1; Urteil des BVGer A-3426/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.3.3), bezog sie sich doch in ihrer Eingabe vom 16. November 2018 ausdrücklich darauf.

Mit dieser Eingabe vom 16. November 2018 stellte die Beschwerdeführerin das zweite (recte: dritte) Fristerstreckungsgesuch, diesmal bis zum 12. Dezember 2018. Da ihr die ZKD bereits mitgeteilt hatte, dass es sich bei der

Fristverlängerung bis zum 16. November 2018 um eine letztmalige und nicht verlängerbare Frist handle, wusste die Beschwerdeführerin, dass ihr die Frist nicht nochmals erstreckt werden würde. Bestenfalls konnte sie mit einer kurzen sogenannten Notfrist rechnen, die ihr von der ZKD denn auch gewährt wurde (die ZKD spricht von einer letztmaligen Fristerstreckung im Sinne einer Ausnahme). Die diesbezüglich von der ZKD gewährte Erstreckung um 12 Tage (neue Frist: 28. November 2018, statt ursprünglich 16. November 2018) ist vor diesem Hintergrund und im Sinne einer Notfrist als sehr grosszügig zu betrachten. Ohnehin standen der Beschwerdeführerin für ihre Stellungnahme so insgesamt 51 statt der ursprünglich gewährten 10 Tage zur Verfügung. Dass die per Einschreiben versandte Gewährung der Notfrist erst nach Ablauf der besagten Notfrist bei der Beschwerdeführerin entgegengenommen wurde, ist sicher unglücklich, ändert aber nichts daran, dass sowohl die Notfrist als auch die Frist insgesamt grosszügig bemessen waren. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann keine Rede sein.

Das Begehren der Beschwerdeführerin um Wiederherstellung der Frist scheitert bereits daran, dass – wie bereits erwähnt – kein Anspruch auf eine Fristerstreckung besteht und nicht mit einer solchen gerechnet werden durfte. Auch hat die Beschwerdeführerin die versäumte Rechtshandlung, nämlich sich zum Anhörbrief zu äussern, nicht innert 30 Tagen nachgeholt, was eine formelle Voraussetzung für eine allfällige Wiederherstellung der Frist gewesen wäre (Art. 24 Abs. 1 VwVG). Von der «verpassten» Frist erfuhr sie, soweit ersichtlich, am 29. November 2018. Die Frist von 30 Tagen lief, unter Berücksichtigung des Friststillstands gemäss Art. 22a Abs. 1 Bst. c VwVG, am 14. Januar 2019 ab. Die Beschwerde vom 21. Januar 2019 (act. 10.02.10 pag. 0593 ff.) erfolgte – sofern darin überhaupt ein Nachholen der verpassten Rechtshandlung gesehen werden könnte – jedenfalls nach Ablauf dieser Frist. Das Nachholen der Rechtshandlung mag der Beschwerdeführerin, nachdem die Vorinstanz die Verfügung erlassen hatte, sinnlos erschienen sein, wäre aber dennoch eine formelle Voraussetzung für eine allfällige Wiederherstellung der Frist gewesen.

Insgesamt hat die ZKD das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt. Letztlich hat es sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben, dass sie vor Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 keine Stellungnahme einreichte. Selbst wenn von einer Gehörsverletzung auszugehen wäre, wöge diese leicht und wäre bereits durch die Vorinstanz dadurch geheilt, dass die Beschwerdeführerin vor Erlass des Beschwerdeentscheids

die Akten vollumfänglich einsehen (dazu auch E. 2.6) und sich dazu äussern konnte.

**2.3.5** Schliesslich ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin zumindest mit einem Verfahren betreffend die Leistungspflicht rechnen musste. Dies ergibt sich aus dem Schreiben der ZKD an die Beschwerdeführerin, mit welchem Letztere zur Bekanntgabe eines Zustelldomizils aufgefordert wurde, welches auch für ein Verwaltungsverfahren gelte (E. 2.3.2).

**2.4** Weiter sieht die Beschwerdeführerin ihren Anspruch auf rechtliches Gehör dadurch verletzt, dass die im Strafverfahren erhobenen Beweismittel im Verfahren betreffend die Nachleistungspflicht verwendet werden. Die Strafakten dürften im Nachforderungsverfahren nicht verwendet werden.

**2.4.1** Zuständige Behörde ist und war im Fall der Zollveranlagung und der Schwerverkehrsabgabe das BAZG (ehemals EZV; Art. 94 ZG, Art. 5 Bst. a Ziff. 3 der bis zum 30. April 2024 geltenden Schwerverkehrsabgabeverordnung vom 6. März 2000 [aSVAV, AS 2000 1170] i.V.m. Art. 10 Abs. 1 SVAG i.V.m. Art. 95 Abs. 1 ZG). Dieselbe Behörde ist auch für die Strafverfolgung (leichter Fälle) zuständig (Art. 20 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0] i.V.m. Art. 128 Abs. 1 und 2 ZG sowie Art. 22 Abs. 1 und 2 SVAG). Zudem darf die zuständige Behörde bei der Ermittlung des Sachverhalts auf Erkenntnisse anderer Behörden abstellen (KRAUSKOPF/WYSSLING, Praxiskommentar VwVG, Art. 12 N 180). Dies gilt im Veranlagungsverfahren umso mehr, wenn es sich nicht um eine andere Behörde, sondern eine andere Verwaltungseinheit innerhalb derselben Behörde handelt. Vorliegend war zunächst dieselbe Stelle innerhalb der Verwaltung sowohl für das Straf- als auch für das Verwaltungsverfahren zuständig. Die für das Strafverfahren erstellten Akten dürfen im Verwaltungsverfahren uneingeschränkt verwendet werden, sofern keine Beweisverwertungsverbote entgegenstehen, beispielsweise eine widerrechtliche Beschaffung derselben (vgl. dazu, dass die Beweismittel rechtmässig beschafft worden sein müssen: KRAUSKOPF/WYSSLING, Praxiskommentar VwVG, Art. 12 N 208).

**2.4.2** Im Übrigen ergibt sich aus Art. 12 VStrR (dazu E. 6.3), dass das Verwaltungsverfahren betreffend die Leistungspflicht eng mit jenem betreffend das Strafverfahren zusammenhängt.

**2.4.3** Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass die Beweismittel im Strafverfahren illegal beschafft worden wären (vgl. schon E. 2.3.3.1). Damit kann im

vorliegenden Verwaltungsverfahren betreffend die Nachleistungspflicht darauf abgestellt werden.

**2.4.4** Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die (damals noch so bezeichnete) Oberzolldirektion offensichtlich die ZKD über den Beschwerdeingang informiert und die Akten der ZKD beigezogen hat. Dass dies der Beschwerdeführerin nicht mitgeteilt wurde, verletzte im auf den Erlass einer Veranlagungsverfügung gerichteten Verfahren deren rechtliches Gehör nicht. Dieses wurde ihr mit dem Anhörbrief gewährt und die Akten wurden ihr zur Verfügung gestellt.

**2.5** Weiter rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung der Begründungspflicht. Die Verfügung vom 30. November 2018 sei nur zwei Seiten lang gewesen und dieser sei keine angemessene Begründung zu entnehmen gewesen. Insbesondere hätte – so die Beschwerdeführerin sinngemäss – eine Subsumtion des Sachverhalts unter die genannten gesetzlichen Bestimmungen gefehlt.

**2.5.1** Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Ein Verweis auf separate Schriftstücke, aus denen sich die Begründung ergibt, genügt (E. 2.1.3).

**2.5.2** Die Verfügung vom 30. November 2018 verwies auf das Schlussprotokoll ebenfalls vom 30. November 2018, welches der Beschwerdeführerin zusammen mit der Verfügung zugestellt worden war. In diesem wird auf immerhin sieben Seiten der Sachverhalt dargestellt und dieser unter die entsprechenden Bestimmungen subsumiert. Der von der Vorinstanz zugrunde gelegte Sachverhalt war der Beschwerdeführerin zudem bereits aus dem Anhörbrief bekannt. Diesem lässt sich auch eine Subsumtion entnehmen. Weiter waren der Verfügung noch eine Seite mit rechtlichen Bestimmungen sowie zwei Listen beigelegt.

Dass der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 29. August 2022 dann 38 Seiten umfasste, liegt zum einen daran, dass die Vorinstanz sich nunmehr auch mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Sache auseinandersetzen hatte, die sie zum ersten Mal äusserte, und zum andern daran, dass die diversen Gehörs- und Sachverhaltsrügen der Beschwerdeführerin zu behandeln waren. Allein Letzteres umfasst 19 Seiten. Daraus kann nicht abgeleitet werden, die Begründungspflicht sei mit Erlass der (kurzen) Verfügung vom 30. November 2018 verletzt worden.

**2.5.3** Die Begründungspflicht wurde demnach beim Erlass der Verfügung vom 30. November 2018 nicht verletzt.

**2.6** Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, die Akten, welche sie ab dem 15. September 2022 habe einsehen können, hätten nicht jenen entsprochen, die sie im Jahr 2018 habe einscannen können. Letztere liegen der Beschwerde auf CD bei. Allerdings sei ihr (der Beschwerdeführerin) ein genauer Vergleich aufgrund der Zeit nicht möglich gewesen. Dies sei nunmehr Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts.

**2.6.1** Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (E. 1.6.1). Allerdings hat es dies nicht von Grund auf zu tun, sondern es darf sich auf die von der Vorinstanz angelegten Akten stützen. Zudem trifft die Beschwerdeführerin eine Mitwirkungspflicht (E. 1.6.1). Daher ist es nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts zu prüfen, ob der Rechtsvertretung im Jahr 2018 genau jene Akten vorgelegt wurde, wie sie im Jahr 2022 vorlagen. Ausserdem müssen die Akten insofern nicht zwingend übereinstimmen, als davon ausgegangen werden kann, dass weitere Untersuchungshandlungen vorgenommen wurden. Für das vorliegende Verfahren kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführerin zusammen mit der Vernehmlassung ein Aktenverzeichnis zugestellt wurde, das sie in die Lage versetzte, allfällige Unterschiede zwischen den ihr von der Vorinstanz zur Verfügung gestellten Akten und den mit der Vernehmlassung eingereichten Akten festzustellen. Dazu hat sich die Beschwerdeführerin nicht geäussert.

**2.6.2** Ein kurzer Vergleich der von der Beschwerdeführerin auf CD eingereichten Akten mit den Akten, die die Vorinstanz mit der Vernehmlassung einreichte, zeigt keine grossen Unterschiede. Einige Aktenstücke, wie das Schlussprotokoll oder die Verfügung vom 30. November 2018 sind zusätzlich vorhanden, was, da das rechtliche Gehör vor Erlass dieser Verfügungen gewährt wurde, selbstverständlich ist. Zudem scheint von einigen Dokumenten die Rückseite, auf der sich Hinweise auf die rechtlichen Bestimmungen befinden, nicht eingescannt worden zu sein, was die Beschwerdeführerin wohl selbst zu verantworten hat. Im Übrigen lassen sich keine Unterschiede erkennen.

**2.6.3** Damit ist nun auf die konkreten Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, die die Aktenführung der Vorinstanz betreffen:

**2.6.3.1** Die Beschwerdeführerin behauptet, die E-Mail-Nachrichten, auf die sich die Vorinstanz beziehe, befänden sich nicht in den Akten. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung festhält und sich auch aus dem vorliegenden Urteil (E. 2.3.2) ergibt, liegen diese E-Mails in den Akten und zwar unter den oben genannten Nummern und Paginiernummern im Register 3 mit dem Titel «Verteidigung» und dann unter dem Namen der Beschwerdeführerin. Die Akten der Vorinstanz sind thematisch, dann nach Namen der betroffenen Personen und schliesslich nach Datum abgelegt. Die E-Mails sind somit vorhanden und auffindbar.

**2.6.3.2** Die Beschwerdeführerin bringt vor, es fehlten Dokumente, die sich in den ursprünglichen Verfahrensakten befunden hätten; so fehle zwischen pag. 575 und pag. 576 eine Seite. pag. 575 ist eine Titelseite, pag. 576 ist eine Zeitwertliste der betroffenen Fahrzeuge. Da die Beschwerdeführerin nicht erklärt, welche Seite fehlen soll, kann auch nicht nachvollzogen werden, ob eine Seite fehlt. Zudem zeigt ein Vergleich zwischen den Daten auf der von der Beschwerdeführerin eingereichten CD (dort S. 536 und 537 des pdf-Dokuments) und den von der Vorinstanz eingereichten Akten keinen Unterschied. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

**2.6.3.3** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, im Register 8 gebe es Unterlagen mit der Bezeichnung «P1 – Y.\_\_\_\_\_ GmbH», die im Jahr 2018 nicht zur Verfügung gestellt worden seien. Ein Vergleich dieser Unterlagen mit jenen, die die Vorinstanz vor dem Bundesverwaltungsgericht eingereicht hat, lässt – mit Ausnahme des Umstandes, dass die dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Unterlagen paginiert sind – keine Differenzen erkennen. Darauf ist ebenfalls nicht weiter einzugehen.

**2.6.3.4** Auch dass im Register 8 die Unterlagen mit der Bezeichnung «P2 – X.\_\_\_\_\_» umstrukturiert und ergänzt worden seien, bestätigt ein Vergleich zwischen den Akten auf der CD und den von der Vorinstanz eingereichten Akten nicht (wobei das BVGer nicht sämtliche Einträge in den beigelegten Listen – die mehrere dutzend Seiten umfassen – verglichen hat; Stichproben zeigten aber keine Abweichungen).

**2.6.3.5** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, Abschnitte mit Beweismitteln, auf die sich der angefochtene Entscheid beziehe, fehlten in den Verfahrensakten von 2018 fast vollständig. So sei bei den Unterlagen P9 mit der Bezeichnung «B.\_\_\_\_\_» im Jahr 2018 ausschliesslich ein Dokument «Eröffnung einer Zollstrafuntersuchung Beschluss vom 14. September 2017» enthalten gewesen, während sich heute ein 15-



seitiges Einvernahmeprotokoll (inkl. Beilagen) sowie zahlreiche andere Dokumente, die im Rahmen der Beweiswürdigung für die Vorinstanz offensichtlich von Bedeutung seien, fänden. Dazu ist festzuhalten, dass sie bei den Unterlagen P9 im Register 1 sowohl auf der CD als auch in den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen nur das genannte Dokument zur Eröffnung einer Strafuntersuchung befindet, während sich bei den Unterlagen P9 im Register 8 sowohl auf der CD als auch in den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen das Einvernahmeprotokoll mit einer Beilage befinden. Auch die anderen P9-Unterlagen in den jeweiligen Registern (4, 5, 6) sind identisch. Nicht enthalten waren nur Akten, die erst nach der Akten Einsicht im Jahr 2018 entstanden wie Strafbescheide. Weiterungen hierzu erübrigen sich.

**2.6.3.6** Dass die Beschwerdeführerin irrtümlich die falschen eingescannten Akten (nämlich jene aus dem Jahr 2022) einreichen liess, kann ausgeschlossen werden, da sie selbst vorbringen lässt, die im Jahr 2018 eingesehenen Akten seien nicht paginiert gewesen, die im Jahr 2022 eingesehenen hingegen schon. Die Akten auf der CD sind nicht paginiert, weshalb es sich um die im Jahr 2018 eingesehenen handeln muss.

**2.6.4** Es ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Aktenführungspflicht nicht verletzt hat. Die von der Beschwerdeführerin konkret vorgebrachten Argumente erweisen sich als haltlos.

**2.7** Die Vorinstanz hat den Anspruch der Beschwerdeführerin auf die Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht verletzt.

### **3.**

**3.1** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem Zollgesetz sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Waren unterliegen zudem grundsätzlich der Einfuhrmehrwertsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). 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. 53 MWSTG).

**3.2** Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehört gemäss Art. 70 Abs. 2 ZG die Person, die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt (Bst. a), die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder

damit beauftragt ist (Bst. b) bzw. die Person, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c). Zollschuldnerinnen und Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch (Art. 70 Abs. 3 ZG). Sodann umfasst die Zollzahlungspflicht die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (also beispielsweise auf die Mehrwertsteuergesetzgebung) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 90 ZG; Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 2.2, A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.1.3 f. und 3.3.1, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 2.2, A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 3.4.1).

**3.3** Das Zollveranlagungsverfahren gliedert sich in einzelne Verfahrensteile und dient grundsätzlich der Feststellung des Sachverhalts, der zolltarifarischen Erfassung der Ware, der Festsetzung der Zollabgaben sowie dem Erlass der Veranlagungsverfügung. Die einzelnen Zollverfahren (eines davon ist dasjenige der vorübergehenden Verwendung [Art. 47 Abs. 2 Bst. d ZG]; vgl. E. 4 ff.) haben sodann die Aufgabe, die einzelnen Verfahrensschritte des Zollveranlagungsverfahrens so zu modifizieren, dass die Aspekte des jeweiligen Zollverfahrens im Vordergrund stehen (vgl. Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567 579; Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 2.3, A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.2.5, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 2.3).

**3.3.1** Das Zollveranlagungsverfahren beginnt mit der Zuführungspflicht: Gemäss Art. 21 Abs. 1 ZG muss eine Person Waren, welche sie ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt, unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuführen oder zuführen lassen. Waren, die ins Zollgebiet verbracht werden, unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens an, bis zur Wiederausfuhr oder zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Zollüberwachung und der Zollprüfung (Art. 23 Abs. 1 ZG). Die zuführungspflichtige Person oder die von ihr Beauftragten 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; vgl. dazu auch Art. 4 der Zollverordnung des BAZG vom 4. April 2007 [ZV-BAZG, SR 631.013]). 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 auch das Verfahren der vorübergehenden Verwendung (Art. 47 Abs. 2 Bst. d ZG; vgl. E. 3.3 und E. 4 ff.). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG; Urteile des BVerG A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 2.3.1, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 2.3.1).

**3.3.2** Die Zollanmeldung basiert auf dem Selbstdeklarationsprinzip, wonach 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 (Botschaft ZG, BBl 2004 567 601; BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009, [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 N 3 f.; vgl. Urteil des BVerG A-185/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.5). 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. Die Mitwirkungs- und Sorgfaltspflichten des Zollverfahrens gelten auch für die Erhebung der Einfuhrmehrwertsteuer (vgl. Art. 50 MWSTG; zum Ganzen: Urteile des BVerG A-2666/2020 vom 25. Januar 2022 E. 5.2.1, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 2.3.2, A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.1.2, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 2.3.2).

#### **4.**

**4.1** Da Waren, die nur vorübergehend in ein Zollgebiet verbracht und dort genutzt werden, nicht endgültig in den wirtschaftlichen Kreislauf eines Zollgebietes eingehen, können sie anders behandelt werden als Waren, die uneingeschränkt am Binnenmarkt teilnehmen (vgl. HEINZ SCHREIER, Zollkommentar, Art. 9 N 1). Zu diesem Zweck ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (Urteile des BVerG A-2666/2020 vom 25. Januar 2022 E. 6.1, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1, A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.2.1, A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 3.6.1 f., A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1).

**4.1.1** Eine völkerrechtliche Grundlage für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung findet sich im Istanbul Übereinkommen (vgl. E. 1.6.4), welches in Art. 2 Abs. 1 die Vertragsstaaten verpflichtet, die in den Anlagen aufgeführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel; vgl. diesbezüglich E. 4.1.4) nach den Bestimmungen über die vorübergehende Verwendung zuzulassen. Die Bestimmungen dieses Übereinkommens sind direkt anwendbar und die Betroffenen können sich unmittelbar darauf berufen

(Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.2.3, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1.1 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_677/2021 vom 28. März 2022], A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.1).

**4.1.2** Als vorübergehende Verwendung gilt gemäss Übereinkommen das Zollverfahren, nach welchem bestimmte Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) – unter Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten und Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art – für einen bestimmten Zweck in ein Zollgebiet verbracht werden dürfen, um innerhalb einer bestimmten Frist sowie in unverändertem Zustand wieder ausgeführt zu werden (vgl. Art. 1 Bst. a Istanbul Übereinkommen).

Unter die vom Staatsvertrag erfassten Eingangsabgaben fällt gemäss Art. 1 Bst. b Istanbul Übereinkommen nebst den Zollabgaben auch die bei der Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer (sog. Einfuhrmehrwertsteuer; Urteil des BGer 2C\_1049/2011 vom 18. Juli 2012 E. 3.2 m.H.; Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.2.4, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1.2 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_677/2021 vom 28. März 2022], A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.2).

**4.1.3** Das Istanbul Übereinkommen bezweckt das Verfahren betreffend die vorübergehende Verwendung zu vereinheitlichen, zu vereinfachen und zu erleichtern (vgl. Präambel Istanbul Übereinkommen). Gleichwohl lässt es verschiedene Einschränkungen zu: So kann, vorbehältlich einer anderen Regelung in einer Anlage, die Vorlage eines Zollpapiers oder eine Sicherheit verlangt werden (Art. 4 Abs. 1 Istanbul Übereinkommen). Den Vertragsparteien steht es hierbei grundsätzlich offen, formelle Erfordernisse in Bezug auf das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorzusehen. Aus Art. 16 Istanbul Übereinkommen ergibt sich sodann, dass das Verfahren der vorübergehenden Verwendung von einer Bewilligung abhängig gemacht werden kann. Auch nationale Verbote und Beschränkungen aus Gründen der wirtschaftlichen Sicherheit bleiben vorbehalten (Art. 19 Istanbul Übereinkommen). Andererseits können die Vertragsparteien auch über die im Abkommen enthaltenen Mindesterleichterungen hinaus weitere Erleichterungen vorsehen (Art. 17 Istanbul Übereinkommen; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2666/2020 vom 25. Januar 2022 E. 6.2 und 6.2.1, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1.3, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.3).

**4.1.4** Die vom Istanbul Übereinkommen erfassten Waren werden in verschiedenen Anlagen und Anhängen definiert bzw. aufgelistet. Vor dem

Hintergrund, dass auch Transportmittel regelmässig nur vorübergehende Verwendung in einem Zollgebiet finden, indem sie etwa Personen oder Waren ins Zollgebiet bringen und dieses nach dem erfolgten Transport bzw. Lieferung wieder verlassen, enthält das Istanbul Übereinkommen auch eine Anlage über Beförderungsmittel (Anlage C zum Istanbul Übereinkommen). Diese Anlage enthält sowohl spezifische materielle Voraussetzungen als auch Verfahrensregeln (Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1.4, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.4).

**4.1.5** Um die in der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen genannten Erleichterungen in Anspruch nehmen zu können, müssen die Beförderungsmittel – worunter gemäss Art. 1 Bst. a der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen auch Strassenkraftfahrzeuge gehören – zur gewerblichen Verwendung in einem anderen als dem Gebiet der vorübergehenden Verwendung auf den Namen einer Person zum Verkehr zugelassen sein, die ihren Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebiets der vorübergehenden Verwendung hat, und von Personen eingeführt und verwendet werden, die von diesem Gebiet aus ihre Geschäftstätigkeit ausüben (Art. 5 Bst. a der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen). Dies ist im vorliegenden Fall gegeben. Unter gewerblicher Verwendung ist dabei u.a. die Beförderung von Personen gegen Entgelt zu verstehen (Art. 1 Bst. b der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen; Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.1.5, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.5).

**4.1.6** Als «Binnenverkehr» gilt gemäss Art. 1 Bst. d der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen die Beförderung von Personen oder Waren, die im Gebiet der vorübergehenden Verwendung aufgenommen oder eingeladen und auch innerhalb dieses Gebietes wieder abgesetzt oder ausgeladen werden (zum massgebenden französischen und englischen Wortlaut vgl. E. 7.2.2 f.).

**4.1.7** Nach Art. 8 Bst. a der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen ist jede Vertragspartei berechtigt, für Beförderungsmittel zur gewerblichen Verwendung, die im Binnenverkehr benutzt werden, die vorübergehende Verwendung zu versagen. Von dieser Möglichkeit hat die Schweiz Gebrauch gemacht (vgl. dazu E. 4.2.3).

## **4.2**

**4.2.1** Die vorübergehende Verwendung von ausländischen Waren im Zollgebiet ist nicht nur im Istanbul Übereinkommen, sondern auch im innerstaatlichen Recht verankert: Gemäss Art. 9 ZG ist der Bundesrat als

Verordnungsgeber ermächtigt, vorzusehen, dass ausländische Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet unter teilweiser oder vollständiger Befreiung von den Einfuhrzollabgaben eingeführt werden können (Abs. 1). Auch ist ihm die Regelung der Voraussetzungen für die Zollabgabenbefreiung (worunter auch die Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer fällt [siehe Art. 90 Abs. 1 ZG]) übertragen (Abs. 2).

**4.2.2** Der Umsetzung der materiellen Fiskalbestimmungen von Art. 9 ZG dient sodann Art. 58 ZG (SCHREIER, Zollkommentar, Art. 9 N 6). Gemäss Absatz 1 dieser Bestimmung sind Waren, die zur vorübergehenden Verwendung ins Zollgebiet verbracht werden sollen, zum gleichnamigen Verfahren anzumelden. In diesem Verfahren werden die Einfuhrzollabgaben oder allfällige Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt, wird die Identität der Ware gesichert, wird die Dauer der vorübergehenden Verwendung festgesetzt und werden die nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes angewendet (Art. 58 Abs. 2 Bst. a - d ZG). Wird das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, werden die veranlagten Abgaben fällig; es sei denn, die Waren wurden innerhalb der festgesetzten Frist wieder aus dem Zollgebiet oder ins Zollgebiet verbracht und ihre Identität kann nachgewiesen werden (vgl. Art. 58 Abs. 3 ZG; Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.2.5, A-185/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.9, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.2.2, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2).

**4.2.3** Gestützt auf Art. 9 ZG wird – soweit hier interessierend – in Art. 34 Abs. 1 ZV (gewerbliche Verwendung von ausländischen Beförderungsmitteln) bestimmt, dass die zollfreie vorübergehende Verwendung von ausländischen Beförderungsmitteln für Binnentransporte zu gewerblichen Zwecken grundsätzlich untersagt ist. Vorbehalten bleibt u.a. die Bestimmung von Art. 34 Abs. 4 ZV, wonach das BAZG für Binnentransporte die zollfreie vorübergehende Verwendung von ausländischen Beförderungsmitteln im Zollgebiet bewilligen kann, namentlich wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller nachweist, dass keine entsprechenden inländischen Beförderungsmittel zur Verfügung stehen und die ausländischen Beförderungsmittel nur für eine kurze Dauer benützt werden sollen (Bst. a). Gemäss Art. 164 Abs. 1 ZV muss die Bewilligung zur vorübergehenden Verwendung eines ausländischen Beförderungsmittels zu gewerblichen Zwecken im Zollgebiet nach Art. 34 ZV vor der ersten Einfuhr beim BAZG beantragt werden (Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 3.2.3, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.3, A-185/2021 vom 5. Oktober

2021 E 3.9 f.; vgl. auch Urteil des BVGer A-6590/2017 vom 27. November 2018 E. 3.8.3 f.).

**4.2.4** Zu beachten ist betreffend die Unzulässigkeit von gewerbsmässigen Binnentransporten auch das Personen- und Güterverkehrsabkommen (vgl. E. 1.7). Hinsichtlich grenzüberschreitenden Personenverkehrs wird in Art. 6 Personen- und Güterverkehrsabkommen ausdrücklich festgehalten, dass «Cabotagebeförderungen» (im französischsprachigen Original: «transports [...] en cabotage») nicht erlaubt sind. Bei regelmässigen Personenbeförderungen sind aber unter anderem Pendelfahrten mit Unterbringung im Transit oder nach dem Gebiet der anderen Vertragspartei («les services de navette avec hébergement en transit ou à destination du territoire de l'autre Partie contractant») von der Genehmigungspflicht ausgenommen (Art. 3 Ziff. 2 1. Lemma Personen- und Güterverkehrsabkommen).

## **5.**

**5.1** Der Bund kann auf dem Schwerverkehr eine leistungs- oder verbrauchsabhängige Abgabe erheben, soweit der Schwerverkehr der Allgemeinheit Kosten verursacht, die nicht durch andere Leistungen oder Abgaben gedeckt sind (Art. 85 Abs. 1 BV; vgl. auch Art. 1 Abs. 1 SVAG). Der Gesetzgeber hat mit Erlass des SVAG von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht. Gemäss Art. 3 SVAG wird die leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe auf den im In- und Ausland immatrikulierten (in- und ausländischen) schweren Motorfahrzeugen und Anhängern für den Güter- oder den Personentransport erhoben. Für den Personentransport wird die Abgabe gemäss Art. 4 Abs. 2 SVAG pauschal erhoben, wobei sie höchstens Fr. 5'000.-- pro Jahr beträgt. Der Bundesrat kann die Abgabe nach Fahrzeugkategorie abstufen. Dem ist der Bundesrat mit Art. 4 Abs. 1 aSVAV nachgekommen.

**5.2** Abgabepflichtig ist der Halter oder die Halterin des Fahrzeugs, bei ausländischen Fahrzeugen zusätzlich der Fahrzeugführer oder die Fahrzeugführerin (Art. 5 Abs. 1 SVAG). Für ausländische Fahrzeuge beginnt die Abgabepflicht mit der Einfahrt ins schweizerische Staatsgebiet und endet spätestens mit der Ausfahrt. Die Abgabeforderung wird spätestens mit der Ausfahrt aus der Schweiz fällig (Art. 12 Abs. 2 SVAG, in der vorliegend anwendbaren, bis zum 30. April 2024 geltenden Fassung [AS 2000 98]). Für die Erhebung der pauschalen Schwerverkehrsabgabe ist bei ausländischen Fahrzeugen das BAZG zuständig (Art. 5 Bst. a Ziff. 3 aSVAV).

**5.3** Bei der Ermittlung der Fahrleistung hat die abgabepflichtige Person mitzuwirken (Art. 11 Abs. 1 SVAG, in der vorliegend anwendbaren, bis zum 30. April 2024 geltenden Fassung [AS 2000 98], Art. 20 Abs. 2, Art. 21 und Art. 27 aSVAV). Fehlen taugliche Angaben oder Unterlagen, so kann die Abgabe nach Ermessen veranlagt werden (Art. 11 Abs. 3 SVAG [obwohl Art. 11 SVAG per 1. Mai 2024 angepasst wurde, wurde dieser Absatz nicht geändert]; Art. 23 Abs. 3 aSVAV).

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Gemäss Art. 118 Abs. 1 ZG begeht eine Zollwiderhandlung, 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.

**6.1.2** 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).

**6.1.3** Art. 20 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 SVAG besagt, dass bestraft wird, wer die Abgabe (Schwerverkehrsabgabe) durch Nichtanmelden, Verheimlichen, unrichtiges Anmelden, Nichtinbetriebnahme des fahrzeugseitigen Erfassungssystems oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise vorsätzlich oder fahrlässig hinterzieht.

**6.2** Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung und die Gesetzgebung betreffend die Schwerverkehrsabgabe gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen grundsätzlich das VStrR Anwendung (vgl. Art. 128 Abs. 1 ZG; Art. 103 Abs. 1 MWSTG und Art. 22 SVAG; Urteile des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 4.3, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4).

**6.3** 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. 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; BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1; Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.5.1, A-4217/2021 vom 1. März 2023 E. 8.2, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 4.4, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4).

Zu den Nachleistungspflichtigen in diesem Sinne gehören rechtsprechungsgemäss insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (vgl. E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.5.1, A-4217/2021 vom 1. März 2023 E. 8.2, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 4.4).

## 7.

Im vorliegenden Fall gilt es zu klären, ob die Beschwerdeführerin diverse Reisebusse mit mazedonischen Kennzeichen pflichtwidrig nicht zollrechtlich angemeldet bzw. zu Unrecht keine darauf lastenden Einfuhrabgaben entrichtet hat. Auch gilt es zu klären, ob sie die pauschale Schwerverkehrsabgabe korrekt abgerechnet hat. Nicht zu beurteilen ist demgegenüber, ob die Beschwerdeführerin gegen die vom BAV erteilten Bewilligungen verstossen hat. Die Vorinstanz hat diesbezüglich das BAV entsprechend informiert (act. 07.14.02 pag. 0392).

## 7.1

**7.1.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass in der Schweiz Passagiere umgestiegen sind, also an einem Ort in der Schweiz aufgenommen und an einem anderen Ort in der Schweiz wieder abgesetzt wurden. So wird in N 40 der Beschwerde (S. 13) festgehalten, «[w]enn Personen, die von der Beschwerdeführerin von Mazedonien in die Schweiz transportiert werden, an einer Haltestelle [...] umsteigen [...]» und (S. 13 f.) «[...] nur weil die Passagiere von einem Fahrzeug der Beschwerdeführerin auf ein anderes Fahrzeug der Beschwerdeführerin wechseln [...]». Weiter steht dort (N 40 S. 14): «[...] ein Verstoss gegen das Kabotageverbot wäre damit aber nicht verbunden, weil in keinem einzigen Fall Personen von einem Ursprungsort in der Schweiz an einen anderen Zielort in der Schweiz transportiert wurden, sondern ausschliesslich (durch die Beschwerdeführerin) von Mazedonien zu ihren Zielorten in der Schweiz. Der Umstand, dass dabei die Fahrzeuge gewechselt wurden, ist irrelevant [...]». Weiter führt die

Beschwerdeführerin aus (N 44 S. 15): «Die Vorinstanz begründet die angeblich verbotenen Inlandtransporte stereotyp wie folgt (vgl. beispielhaft S. 22 des angefochtenen Entscheids): «mit dem Reisebus [Nummernschild] wurden Passagiere in Zürich auf- und in Neuenkirch abgeladen. Damit wurde ein verbotener Inlandtransport durchgeführt. Dies ist nicht zutreffend. Kein Passagier wohnt in einer Autobahnraststätte; wenn Passagiere innerhalb einer Transportkette eines einzigen Unternehmens umsteigen und weitertransportiert werden, handelt es sich damit nicht um eine[...] Zusammensetzung von vermeintlichen Binnentransporten mit grenzüberschreitenden Transporten, sondern es existiert ein einziger – grenzüberschreitender – Transportvertrag.» Dass das Umsteigen in der Schweiz erfolgte, ergibt sich aus N 41 (S. 14): «Für die Beschwerdeführerin, die in der Schweiz auch ein[...] durch Familienverbindungen verknüpftes Unternehmen, die Y.\_\_\_\_\_ GmbH[,] hätte einspannen können, wäre es zudem einfach gewesen, die Transporte mit in der Schweiz immatrikulierten Fahrzeugen durchzuführen».

Die Beschwerdeführerin bringt damit selbst vor, dass Passagiere an einem Ort in der Schweiz in einen neuen Bus stiegen und von diesem an einen anderen Ort in der Schweiz gebracht wurden. Allerdings sieht die Beschwerdeführerin den Tatbestand der Kabotage nicht als erfüllt, hätten doch die Passagiere mit ihr jeweils einen einzigen Transportvertrag abgeschlossen, der sie von einem Ort in der Schweiz ins Ausland oder vom Ausland an einen Ort in der Schweiz bringen sollte. Das Umsteigen der Passagiere sei aus logistischen Gründen oder wegen Fahrzeugdefekten erfolgt. Deutlich ergibt sich dies aus der Beschwerde in N 47 (S. 16): «Es wird bestritten, dass im Zusammenhang mit den Beförderungen durch die Beschwerdeführerin jemals ein Binnentransport durchgeführt worden ist. Die Verfahrensakten legen – entgegen den Behauptungen der Zollbehörden – keinen anderen Schluss nahe, weil sie sich ausschliesslich auf rechtlich[...] irrelevante (organisatorische) Umsteigeaktionen beschränken».

**7.1.2** Massgebend für die hier zu klärende Frage, ob die Vorinstanz zu Recht Zollabgaben und Einfuhrmehrwertsteuer nacherhoben hat, ist, ob mit den streitbetroffenen Bussen durch das beschriebene Verhalten das Kabotageverbot verletzt wurde, wobei im Folgenden darauf eingegangen wird, was darunter zu verstehen ist. Dabei genügt ein einzelner Vorfall pro Bus, damit die Einfuhrabgabepflicht ausgelöst wird.

## 7.2

**7.2.1** Die Beschwerdeführerin rügt sinngemäss, die Vorinstanz habe den Wortlaut von Art. 1 Bst. d der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen falsch ausgelegt. Wie in Erwägung 4.1.6 festgehalten, liegt gemäss dieser Bestimmung dann «Binnenverkehr» vor, wenn «*Personen* oder Waren [...] im Gebiet der vorübergehenden Verwendung *aufgenommen* oder eingeladen und auch innerhalb dieses Gebietes wieder *abgesetzt* oder eingeladen werden» [Hervorhebungen durch das Gericht]. Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, beim Umsteigen würden Personen gerade nicht abgesetzt, da sie noch nicht am Zielort angekommen seien. Entscheidend seien nur der ursprüngliche Startpunkt (im Ausland) sowie das Schlussziel (in der Schweiz) der Reise (oder umgekehrt).

**7.2.2** Bei der Rechtsanwendung ist stets nach dem tatsächlichen Inhalt einer Bestimmung zu suchen. Dies hat durch Auslegung der Norm anhand ihres Wortlauts zu geschehen, wobei dafür bei internationalen Abkommen die authentischen bzw. verbindlichen Sprachen massgebend sind (vgl. E. 1.6.3). Im Falle des Istanbul Übereinkommens sind dies Englisch und Französisch (E. 1.6.4).

Der französische Wortlaut der hier in Frage stehenden Bestimmung definiert «trafic interne» (Binnenverkehr) wie folgt: «le transport de *personnes embarquées* ou de marchandises chargées dans le territoire d'admission temporaire pour être *débarquées* ou déchargées à l'intérieur de ce même territoire.» [Hervorhebungen durch das Gericht]

Der englische Wortlaut definiert «internal traffic» auf folgende Weise: «the carriage of *persons* or goods *picked up* or loaded in the territory of temporary admission for *setting down* or unloading at a place within the same territory.» [Hervorhebungen durch das Gericht]

**7.2.3** Die Begriffe «embarqué/débarqué» und «picked up/set down» bezeichnen das «Aufnehmen/Absetzen», d.h. das «Ein- und Aussteigenlassen» von Passagieren in ein Fahrzeug. Geschieht sowohl das Ein- als auch das Aussteigen im Territorium des Staates, in welchem die vorübergehende Verwendung des Transportfahrzeugs stattfindet, liegt gemäss Art. 1 Bst. d der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen «Binnenverkehr» vor. Der Wortlaut der Bestimmung ist insoweit klar. Eine weitere Auslegung ist in einem solchen Fall nur angezeigt, wenn Grund zur Annahme besteht, der Wortlaut gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder (vgl. E. 1.6.3).

**7.2.4** Sinn und Zweck der Unterscheidung zwischen grenzüberschreitenden Transporten und Binnentransporten ist, dass man den internationalen Personen- und Warenverkehr zwar zulassen, gegebenenfalls aber die einheimischen Transportunternehmen nicht über Gebühr benachteiligen will. Aus diesem Grund wird «Binnenverkehr» im Istanbul Übereinkommen definiert und vorgesehen, dass die Vertragsstaaten bestimmen können, die vorübergehende Verwendung ausländisch immatrikulierter Transportfahrzeuge für solche Binnenfahrten nicht zuzulassen (vgl. E. 4.1.7 und E. 4.2.3).

**7.2.5** Grundsätzlich sollen in einem Staatsgebiet nur Fahrzeuge regelmässig zirkulieren, welche ordentlich angemeldet und für welche die darauf lastenden Abgaben entrichtet worden sind (vgl. E. 3.1). Inländische Transportunternehmen müssen diese Anforderungen erfüllen. Sie sollen nicht dadurch benachteiligt werden, dass ausländische Transportunternehmen, welche von der Möglichkeit der kostenlosen vorübergehenden Verwendung ihrer Fahrzeuge im fremden Staatsgebiet profitieren, sie übermässig konkurrenzieren. Eine gewisse Konkurrenz ist zu akzeptieren, zumal es ausländischen Transportunternehmen erlaubt ist, Personen aus dem Ausland an einen beliebigen Punkt in der Schweiz zu transportieren. Im Grunde stellen diese internationalen Transporte eine Dienstleistung dar, die rein inländisch operierende Transportunternehmen nicht anbieten können. Damit stehen diese Dienstleistungen nicht in direkter Konkurrenz zueinander (vgl. Urteil des BGer 2C\_677/2021 vom 28. März 2022 E. 4.3-4.3.2).

Bietet beispielsweise ein ausländisches Transportunternehmen die Dienstleistung des direkten Transports zwischen Rom und Zürich an, steht diese Dienstleistung nicht in unmittelbarer Konkurrenz mit der Dienstleistung eines Schweizer Transportunternehmens, welches (nur) eine Verbindung zwischen Bellinzona und Zürich anbietet. Ist es dem ausländischen Transportunternehmen jedoch – aus welchen Gründen auch immer (z.B. wirtschaftlich/ökologisch) – nicht möglich, die Dienstleistung «Verbindung zwischen Rom und Zürich» ohne Umsteigen der Passagiere auf ein zweites Fahrzeug in der Schweiz anzubieten, ändert sich die Situation und das Angebot dieses Unternehmens, den Transports zwischen zwei Orten in der Schweiz (in diesem Beispiel Bellinzona – Zürich) zu übernehmen, konkurriert direkt mit der entsprechenden Dienstleistung von Schweizer Unternehmen. Diese Konkurrenzierung soll mittels Kabotageverbot verhindert werden. Es geht darum, dass ausländische Transportunternehmen nicht

Dienstleistungen anbieten können sollen, die in dieser Form von inländischen Transportunternehmen angeboten werden (vgl. dazu E. 4.2.3).

Nichts anderes besagt diesbezüglich das Personen- und Güterverkehrsabkommen (E. 4.2.4). Zwar sind unter anderem Pendelfahrten mit Unterbringung im Transit oder nach dem Gebiet der anderen Vertragspartei von der Genehmigungspflicht ausgenommen. Diese Ausnahme betrifft aber nicht das Umsteigen innerhalb eines Vertragsstaats von einem im anderen Vertragsstaat immatrikulierten Fahrzeug auf ein anderes im anderen Vertragsstaat immatrikuliertes Fahrzeug, welches die Passagiere im ersten Vertragsstaat absetzt (auch wenn beide Fahrzeuge demselben Unternehmen gehören).

**7.2.6** Aus dem Gesagten (Wortlaut von Art. 1 Bst. d der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen in Verbindung mit dem Sinn- und Zweck des Verbots von Binnenfahrten nach schweizerischem Recht) ergibt sich, dass in dem Moment, in welchem ein ausländisches Transportunternehmen Passagiere in der Schweiz aus einem vom Ausland her kommenden Bus aussteigen und zwecks Weiterreise an einen Schweizer Zielort in einen anderen Bus eines ausländischen Transportunternehmens (dasselbe oder ein anderes) einsteigen lässt, die Erfüllung des Tatbestands der unzulässigen Binnenfahrt mit dem zweiten Bus beginnt. Vollendet ist der Tatbestand beim Aussteigenlassen der Passagiere an ihrem schweizerischen Ort. Ob es sich bei den Aus- und Einsteigeorten um solche handelt, die gemäss einer Bewilligung des BAV angefahren werden dürfen oder nicht, ist dabei irrelevant.

**7.2.7** Es gibt keinerlei Gründe zur Annahme, der Wortlaut von Art. 1 Bst. d der Anlage C zum Istanbul Übereinkommen gebe nicht den wahren Sinn der Bestimmung wieder und «Binnenverkehr» im Sinne dieser Norm liege nicht vor, solange Personen im Ausland in ein Fahrzeug eines ausländischen Transportunternehmens einsteigen und von diesem Unternehmen – unter Einsatz mehrerer Fahrzeuge und Umsteigevorgänge innerhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung der Fahrzeuge – an einen Schweizer Zielort befördert werden. Im französischen Wortlaut finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass die Vertragsparteien des Istanbul Übereinkommens der Meinung waren, unter «embarquer», was wörtlich «einschiffen» und im üblichen Sprachgebrauch «einsteigen» bedeutet, sei in Wirklichkeit «embarquer pour un voyage» gemeint, was so viel bedeutet wie «eine Reise antreten». Dasselbe gilt für den englischen Wortlaut der Bestimmung. Aus der Formulierung «persons *picked up* in the territory (...)»

geht nicht ansatzweise hervor, dass damit ausschliesslich das Einsteigen am ursprünglichen Ausgangspunkt der Reise gemeint sein könnte. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht, wenn man die in dieser Bestimmung für Waren (statt Personen) verwendeten Begriffe für die Auslegung heranzieht. Charger/décharger bzw. loading/unloading beziehen sich klar auf den jeweiligen Vorgang des Auf- und Abladens von Ware im Gebiet der vorübergehenden Verwendung des jeweiligen Transportfahrzeugs. Ob es sich dabei um einen Erstverlad oder einen Warenumschatz handelt, spielt keine Rolle.

**7.2.8** Für die Auslegung des Begriffs des Binnentransports bzw. des Binnenverkehrs ist eine Perspektive einzunehmen, die sich am Beförderungsmittel orientiert. Der Tatbestand der Kabotage ist erfüllt, wenn mit einem ausländischen Beförderungsmittel Personen im Inland aufgenommen werden, um sie an einem anderen Ort im Inland abzusetzen. Der Tatbestand wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die einzelne Person zuvor mit einem anderen Beförderungsmittel grenzüberschreitend zum Einsteigeort transportiert worden war, selbst wenn beide Beförderungsmittel demselben Transportunternehmen gehören (Urteil des BGer 2C\_677/2021 vom 28. März 2022 E. 4.5).

### **7.3**

**7.3.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Passagiere hätten – trotz Nutzung verschiedener ihrer Fahrzeuge – einen einzigen Transportvertrag von einem Ort in Mazedonien an einen Ort in der Schweiz oder umgekehrt abgeschlossen. Der Transport habe ausschliesslich zwischen diesen Orten stattgefunden.

**7.3.2** Nach dem vorangehend in den Erwägungen 7.2.3 ff. Dargelegten, ist unerheblich, wie der Transportvertrag lautete, den die Beschwerdeführerin mit ihren Passagieren abschloss. Relevant ist vorliegend aber einzig, dass die Beschwerdeführerin Passagiere in der Schweiz an einem Ort einsteigen und an einem anderen Ort wieder aussteigen liess. Dass dieser Sachverhalt den Tatbestand der Kabotage erfüllt, gilt unabhängig vom Vorliegen von Transportverträgen.

### **7.4**

**7.4.1** Im vorliegenden Fall steht fest, dass Passagiere in der Schweiz in in Mazedonien immatrikulierte Reisebusse der Beschwerdeführerin eingestiegen sind (also «aufgenommen» wurden) und mit diesen Bussen an ihren Zielort in der Schweiz gebracht und dort «abgesetzt» worden sind.

Damit wurde der Tatbestand der unzulässigen Kabotage durch die Beschwerdeführerin erfüllt. Ob die Passagiere zuvor von Mazedonien in einem ersten Bus an den ersten Ort in der Schweiz gebracht und dann von einem zweiten Bus an ihren eigentlichen Zielort in der Schweiz gebracht wurden (oder ob diese danach zu ihrem eigentlichen Zielort weiterreisen wollten), ist nicht entscheidend. Entscheidend ist nur der Transport der Passagiere innerhalb der Schweiz mit dem zweiten ausländisch immatrikulierten Bus.

**7.4.2** Dass die Beschwerdeführerin vor der ersten Einfuhr der betreffenden Reisebusse beim BAZG eine Bewilligung für die zollfreie vorübergehende Verwendung von ausländischen Beförderungsmitteln für Binnentransporte eingeholt hätte, wurde weder geltend gemacht noch geht dergleichen aus den Akten hervor (vgl. dazu E. 4.2.3). Entsprechend braucht vorliegend auf die Bewilligungsthematik nicht weiter eingegangen zu werden.

**7.4.3** Der Tatbestand der Kabotage bzw. der verbotenen Binnenfahrten ist somit erfüllt.

**7.5** Hier ist noch darauf einzugehen, welche Fahrzeuge der Beschwerdeführerin davon betroffen waren.

**7.5.1** Die Vorinstanz wirft der Beschwerdeführerin vor, mit insgesamt 29 in Mazedonien immatrikulierten und nicht in der Schweiz verzollten Reisebussen Inlandfahrten unternommen zu haben. Damit der Tatbestand der Kabotage erfüllt ist, genüge ein einziger Vorfall pro Bus (s. schon E. 7.1.2).

**7.5.1.1** Die Beschwerdeführerin sieht ihr Verhalten, Passagiere ihrer Gesellschaft an einem Ort in der Schweiz aufzunehmen und an einem anderen Ort in der Schweiz wieder abzusetzen, nicht als Kabotage. Vermutlich hat sie aus diesem Grund gar nicht erst versucht, die ausführlichen Feststellungen der Vorinstanz über die Binnenfahrten zu widerlegen. Es ist nun nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts, für jedes der streitbetroffenen Fahrzeuge die Feststellungen der Vorinstanz im Detail zu prüfen, denn das Gericht hat den Sachverhalt nicht von Grund auf neu zu erstellen (E. 1.6.1). Es ist festzuhalten, dass die Vorinstanz auf Aussagen betroffener Personen, die Auswertung von LSVA-Kontrollanlagen, Befragung von Passagieren und Chauffeuren sowie Überwachungen, und zwar sowohl durch sie selbst als auch andere Behörden, abstellte. Die Zusammenführung der Daten ergab ein schlüssiges Gesamtbild. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen nur Vorwürfe allgemeiner Art vor (verdeckte Ermittlungen),

auf welche bereits im Rahmen der vorgebrachten Verletzung des rechtlichen Gehörs eingegangen wurde (E. 2.3.3.1).

Konkret lassen sich die Untersuchungsergebnisse der Vorinstanz – die die Vorinstanz im Beschwerdeentscheid ausführlich dargelegt hat – insbesondere den beiden Ordnern «Unterlagen Beweismittel I» und «Unterlagen Beweismittel II» entnehmen. In diesen Ordnern befinden sich insgesamt 30 Register, also für jeden betroffenen Reisebus eines sowie ein zusätzliches Register mit Informationen zu Reisebussen, bei denen keine Inlandfahrten nachgewiesen werden konnten. In jedem der ersten 29 Register befinden sich in der Regel ein Foto des jeweiligen Busses, der entsprechende Fahrzeugausweis und in Tabellenform aufgeführte Auswertungen der LSVA-Kontrollanlagen sowie meistens auch die mit einem Zeitstempel versehenen Fotos der LSVA-Kontrollanlagen, auf denen die Reisebusse erkennbar sind. Oft sind auch die Deklarationen der pauschalen Schwerverkehrsabgabe beigelegt. Aus den so erstellten Abläufen lassen sich Inlandfahrten zumindest indirekt nachweisen. Beispielsweise wurde der im Register 1 abgelegte Reisebus mit dem Kontrollschild [Nr.] unter anderen an folgenden Kontrollanlagen zu folgenden Zeiten fotografiert:

<b>Datum</b>	<b>Zeitstempel</b>	<b>Ort und Richtung</b>
<i>17.01.2018</i>	<i>21:56:45</i>	<i>Cham (ZG) Richtung Zürich</i>
<i>17.01.2018</i>	<i>22:36:49</i>	<i>Effretikon (ZH) Richtung Winterthur</i>
19.01.2018	18:03:27	Effretikon (ZH) Richtung Zürich
19.01.2018	19:37:39	Cham (ZG) Richtung Luzern
<i>19.01.2018</i>	<i>22:31:48</i>	<i>Cham (ZG) Richtung Zürich</i>
<i>19.01.2018</i>	<i>23:06:56</i>	<i>Effretikon (ZH) Richtung Winterthur</i>

Dazwischen wurden keine weiteren Bewegungen festgestellt, das Fahrzeug also insbesondere nicht aus dem schweizerischen Zollgebiet aus- und wieder eingeführt.

Die Vorinstanz hat zugunsten der Beschwerdeführerin angenommen, dass es sich bei den in der Tabelle kursiv geschriebenen Fahrten um (passagierlose) Überführungen des Reisebusses handelte. Zumindest aber bei der Fahrt, die am 19. Januar 2018 zwischen 18.03 Uhr und 19.37 Uhr festgestellt wurde, muss ein Personentransport (allenfalls ein Transport von unbegleitetem Gepäck) und somit eine Inlandfahrt bzw. Kabotage stattgefunden haben. Diese Hin- und Zurückbewegungen des Busses zwischen jeweils denselben zwei Orten teilweise am gleichen Tag ergeben nämlich nur



dann Sinn, wenn davon ausgegangen wird, dass zumindest teilweise dabei Personen (allenfalls Waren) transportiert wurden.

Solche indirekten Nachweise finden sich für alle 29 Reisebusse. Einreisen, Ausreisen und Inlandfahrten hat die ZKD auch in mehreren dutzend Kalenderblättern festgehalten (act. 08.02.04 pag. 0420 ff. und act. 08.02.11 pag. 0461 ff.).

Berichte mit denen für einzelne Reisebusse die Inlandfahrten auch aufgrund von Beobachtungen direkt nachgewiesen werden konnten, finden sich ebenfalls in den vorinstanzlichen Akten (act. 06.02.01 pag. 0207; act. 08.02.01 pag. 0411 ff.; act. 08.02.02 pag. 0414 ff.; act. 08.02.03 pag. 0417 ff.).

**7.5.2** Da die entsprechenden Fahrten bereits aufgrund der genannten Akten erstellt sind, sind die Aussagen von Beteiligten im Folgenden nur noch ergänzend heranzuziehen.

**7.5.2.1** Anlässlich seiner Einvernahme vom 10. September 2018 sagte A. \_\_\_\_\_, der Inhaber und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, unter anderem aus, dass es nie vorgekommen sei, dass Passagiere nur von Bern nach Luzern transportiert worden seien. Diese seien immer weiter nach Mazedonien transportiert worden. Ein «Umlad» sei wegen eines Busdefekts erfolgt (act. 08.12.01 pag. 0504 ff. insb. 0505 f. und 0510). Seien Fahrzeugwechsel vorgekommen, hätten alle Passagiere Bestimmung oder Herkunft Mazedonien gehabt (act. 08.12.01 pag. 0506).

**7.5.2.2** Dass Inlandfahrten erfolgten, wurde auch von anderen Personen bestätigt. C. \_\_\_\_\_ gab dies anlässlich seiner Einvernahme vom 21. September 2017 zu Protokoll (act. 08.08.01 pag. 0472 ff. insb. pag. 0478 f.; hier als «Zubringerdienste» bezeichnet). B. \_\_\_\_\_ hatte dies an der Einvernahme vom 14. September 2017 bereits ausgesagt (act. 08.09.01 pag. 0487 ff. insb. pag. 0488, 0492-0495).

**7.5.3** Wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, der Umstand, dass bei der Reise vom Ausgangspunkt der Reise zu deren Endpunkt Fahrzeuge gewechselt worden seien, sei irrelevant, «andernfalls müsste jeder Fahrzeugwechsel, der aufgrund von organisatorischen Überlegungen bisweilen auch auf den Originalstrecken der Bewilligungen vorkommt, zu einem verbotenen Binnentransport führen [...]», ist festzuhalten, dass sie genau durch dieses Verhalten das Kabotageverbot verletzt – zumindest wenn der Fahrzeugwechsel auf schweizerischem Zollgebiet vorgenommen wird (hier

sind nur Verstösse gegen schweizerische Vorschriften zu prüfen). Mit Blick auf Sinn und Zweck der Kabotagebestimmungen bleibt im Übrigen kein Raum für organisatorische oder ökonomische Argumente. Abgesehen davon, dass das Kabotageverbot auch keine Ausnahme für technische Defekte vorsieht, ist zudem kaum anzunehmen, dass die Busse der Beschwerdeführerin so oft defekt waren, dass alle oder auch nur die meisten Inlandfahrten – gemäss Vorinstanz immerhin mindestens 405 zwischen dem 17. September 2014 und dem 14. September 2017 – damit erklärt werden könnten.

Der Beschwerdeführerin ist auch zu widersprechen, wenn sie vorbringt mit einem «Absetzen» sei das «Ende der Reise» gemeint.

Es ist vorliegend nicht zu beurteilen, wie sich die Lage darstellen würde, wenn die Beschwerdeführerin die Fahrten durch ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen hätte durchführen lassen, was sie – wie sie vorbringt (E. 7.1.1) – hätte tun können. Zu beurteilen ist der Sachverhalt, wie er sich tatsächlich zugetragen hat.

**7.5.4** Im hier zu beurteilenden Fall wurden die von der angefochtenen Verfügung betroffenen Reisebusse der Beschwerdeführerin für unrechtmässige Binnentransporte genutzt. Eine Zollanmeldung ist nicht erfolgt, obwohl die Busse spätestens im Zeitpunkt der Durchführung des Inlandtransports der allgemeinen Zollpflicht unterlagen (E. 3.1, E. 4.2.3). Durch die Nichtverzollung wurde ein unrechtmässiger Vorteil erlangt. Damit ist der objektive Tatbestand der Zollwiderhandlung erfüllt (E. 6.1). Entsprechend ist die Nachleistungspflicht für Zollabgaben und Einfuhrmehrwertsteuer nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben (E. 6.3).

**7.5.5** Als unbestrittenermassen zum Kreis der Zollschuldner gehörende Person gilt die Beschwerdeführerin ohne Weiteres als subjektiv und solidarisch nachleistungspflichtig für die fraglichen Abgaben, also Einfuhrzoll und Mehrwertsteuer sowie Zinsen (vgl. E. 3.2 i.V.m. E. 6.3). Dass sie ihr Verhalten nicht als verbotene Kabotage betrachtet, ist für das vorliegende Verwaltungsverfahren gänzlich irrelevant. Es genügt, dass der objektive Tatbestand – Nichtbezahlung der Einfuhrzölle und der Mehrwertsteuer – erfüllt wurde (E. 6.3).

**7.5.6** Es wurde nicht vorgebracht, dass die Art der Berechnung der Abgaben fehlerhaft gewesen wäre. Die Zeitwerte der Busse wurden von der Beschwerdeführerin bestätigt (act. 10.02.01 pag. 0576; s.a. act. 06.02.11 pag. 0264). Das Gewicht der Busse lässt sich den Fahrzeugausweisen entnehmen (act. 06.02.11 pag. 0265 ff. sowie Beweismittelordner).

**7.5.7** Die Beschwerde ist in Bezug auf die Nachleistung der Einfuhrzölle und der Mehrwertsteuer sowie die darauf lastenden Zinsen abzuweisen.

**7.6** Die Vorinstanz wirft der Beschwerdeführerin weiter vor, dass lediglich für die Einreisetage der Busse die pauschale Schwerverkehrsabgabe abgerechnet wurde, nicht aber für sämtliche Aufenthaltstage. Die Beschwerdeführerin äussert sich in der Beschwerde gar nicht dazu. Daher ist in der gebotenen Kürze festzuhalten, dass bestätigt wurde, dass die entsprechenden Karten nicht korrekt ausgefüllt wurden (act. 08.09.01 pag. 0498). Es gibt keine Hinweise, dass die neue Berechnung der Vorinstanz fehlerhaft wäre. Gegenüber der Verfügung vom 30. November 2018 hat die Vorinstanz im Beschwerdeentscheid die pauschale Schwerverkehrsabgabe zugunsten der Beschwerdeführerin korrigiert. Sie hat nur noch jene Tage als nicht abgerechnet einbezogen, für die sie den entsprechenden Nachweis erbringen konnte. Sie hat demnach keine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen, sondern die vorliegenden Beweismittel gewürdigt. Dieses Vorgehen erweist sich als gesetzmässig. Damit ist die Beschwerde auch in Bezug auf die Nachleistung der pauschalen Schwerverkehrsabgabe sowie die darauf lastenden Zinsen abzuweisen.

**7.7** Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt hat. Zudem hat die Beschwerdeführerin, als subjektiv abgabepflichtige Personen, auf den in Frage stehenden Reisebusse unrechtmässig keine Einfuhrabgaben und die pauschale Schwerverkehrsabgabe zu niedrig entrichtet. Rechnerisch ist die Nachforderung nicht bestritten. Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

## **8.**

**8.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 10'000.-- festzusetzen (Art. 1 und 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), wobei der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden ist.

**8.2** Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin in Anbetracht ihres Unterliegens nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung dieser Kosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteienschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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: