



Abteilung I  
A-4352/2020

## Urteil vom 23. Juni 2023

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),

vertreten durch  
Jürg Zimmermann und  
Pierre Scheuner, Fürsprecher,  
Von Graffenried AG Treuhand,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Zoll; Widerruf einer Ausfuhrveranlagung, Berichtigung des  
Versenders.

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

Am 5. August 2015 meldete das Speditionsunternehmen B. \_\_\_\_\_ AG, im elektronischen System «e-dec» bei der Zollstelle (Ort) eine «Herrenuhr, mechanisches Werk mit Handaufzug» (Tarif Nr. 9101.2900), zur Ausfuhr mit Bestimmungsland (Ausland) und vorgängiger Verbringung ins Zollfreilager an. Dabei handelte es sich um die Uhr der Marke X. \_\_\_\_\_, Modell Y. \_\_\_\_\_ mit der Seriennummer (...). Als zollrechtlicher Versender wurde die A. \_\_\_\_\_ AG, und als Empfänger die C. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in (Ausland) aufgeführt. Als Ausfuhrwert wurde der Betrag von Fr. 1'200'000.-- deklariert.

**B.**

Basierend auf dieser Zollanmeldung stellte die Zollstelle (Ort) am 6. August 2015 eine definitive elektronische Veranlagungsverfügung («e-dec» Nr. [...]) für die Ausfuhr der vorgenannten Uhr nach (Ausland) mit vorgängiger Verbringung ins Zollfreilager aus. In der Veranlagungsverfügung wurden die Angaben aus der Ausfuhranmeldung übernommen und als Versender die A. \_\_\_\_\_ AG und als Empfänger die C. \_\_\_\_\_ Ltd. bezeichnet. Als statistischer Warenwert wurde der Betrag von Fr. 1'200'000.-- veranlagt.

**C.**

Am 23. Oktober 2019 eröffnete die Eidgenössische Zollverwaltung EZV (seit 1. Januar 2022 Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit BAZG), Zollfahndung Untersuchung Ost (nachfolgend: ZFA; heute: Strafverfolgung BAZG), aufgrund einer Meldung der Zollstelle (Ort) eine Strafuntersuchung gegen D. \_\_\_\_\_, wohnhaft in (Ort), wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das Zollgesetz vom 18. März 2005 [ZG; SR 631.0] sowie gegen das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]) infolge Nichtanmeldung der Einfuhr verschiedener Uhren, welche zuvor in der Schweiz gekauft und – mutmasslich unter Rückerstattung der Inlandmehrwertsteuer – ins Ausland exportiert worden waren (vgl. act. 5, pag. 01.05.01/001).

Die darauffolgenden Abklärungen ergaben laut der ZFA, dass verschiedene untersuchungsgegenständliche Uhren bei der A. \_\_\_\_\_ AG in der Schweiz gekauft worden seien. In diesem Zusammenhang befragte die ZFA den für das Uhrengeschäft der A. \_\_\_\_\_ AG zuständigen Geschäftsführer, E. \_\_\_\_\_, am 4. Mai 2020 als Auskunftsperson u.a. betreffend den Verkauf der beschwerdegegenständlichen Uhr. Die ZFA kündigte zudem an, die Exportvorgänge für die einzelnen Uhren zu überprüfen und die

jeweiligen Ausführveranlagungsverfügungen zu annullieren, sollte sich herausstellen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien (vgl. act. 8, pag. 01.07.01/009 f.).

#### **D.**

Am 14. Mai 2020 wurde die elektronische Ausführveranlagungsverfügung vom 6. August 2015 im elektronischen System des BAZG annulliert («e- dec» Nr. [...], vgl. act. 6, pag. 01.06.05/001 und pag. 01.06.05/002). Anstelle des Hinweises auf die Rechtsmittel war die Verfügung mit dem Hinweis versehen, dass die Veranlagungsverfügung annulliert wurde; eine allfällige Befreiung von der Inlandsteuer wegen Ausfuhr könne nicht geltend gemacht werden resp. sei rückgängig zu machen. Die Annullierung wurde der A. \_\_\_\_\_ AG gleichentags durch die ZFA (unter Beilage von Kopien der ursprünglichen sowie der annullierten Ausführveranlagungsverfügung) schriftlich mitgeteilt (vgl. act. 6, pag. 01.06.04/001). Im Mitteilungsschreiben erklärte die ZFA, dass die Angaben in der ursprünglichen Ausführveranlagungsverfügung nicht den Tatsachen entsprächen, da die Uhr an D. \_\_\_\_\_ als Privatperson mit Wohnsitz in (Ort) verkauft und ausgeliefert worden sei. Daher sei das Ausfuhrverfahren nicht ordnungsgemäss abgeschlossen worden. Die «Veranlagungsverfügung Ausfuhr» sei folglich annulliert worden. Allfällige Rechtsmittel seien den beigelegten Veranlagungsverfügungen zu entnehmen. Die ZFA erklärte zudem, der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eine Amtshilfemeldung gemäss Art. 75 MWSTG bzw. Art. 112 und Art. 114 ZG zu erstatten, welche über die Rückerstattung der Mehrwertsteuer entscheiden werde (vgl. act. 6, pag. 01.06.04/001 f.).

#### **E.**

Am 13. Juli 2020 zeigte Jürg Zimmermann das Vertretungsverhältnis zur A. \_\_\_\_\_ AG an und wies die ZFA unter Bezugnahme auf das Mitteilungsschreiben vom 14. Mai 2020 darauf hin, dass lediglich die ursprüngliche, nicht jedoch die annullierte Ausführveranlagungsverfügung eine Rechtsmittelbelehrung enthalten würde. In der Annahme, dass für eine Anfechtung der Annullierungshandlung nicht dasselbe Rechtsmittel gelten könne wie für die ursprüngliche Ausführveranlagung, ersuchte die A. \_\_\_\_\_ AG die ZFA um Mitteilung des für eine Anfechtung der Annullierung der Ausführveranlagungsverfügung gültigen Rechtsmittels. Ferner ersuchte die A. \_\_\_\_\_ AG um Akteneinsicht (vgl. act. 3, pag. 01.03.01/001 f.).

**F.**

Am 21. Juli 2020 erliess die ZFA gegenüber der A. \_\_\_\_\_ AG eine Verfügung mit folgendem Dispositiv (vgl. act. 3, pag. 01.03.02/006 ff.):

«1. Die Veranlagungsverfügung Ausfuhr, E-Dec Nr. (...) vom 6. August 2015, lautend auf den Versender A. \_\_\_\_\_ AG, wird widerrufen.

2. Die Uhr Marke X. \_\_\_\_\_ Modell Y. \_\_\_\_\_ wird nachträglich per 6. August 2015 zur Ausfuhr, mit Versender D. \_\_\_\_\_, (Adresse) veranlagt. Diese Verfügung gilt als Ausfuhrbestätigung.

3. Diese Berichtigungen erfolgen ohne Erhebung einer Gebühr.»

Zur Begründung führte die ZFA zusammengefasst aus, dass die betroffene Uhr an D. \_\_\_\_\_ in der Schweiz übergeben worden sei und dieser im Anschluss an die Übergabe über den Gegenstand im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG wirtschaftlich habe verfügen können. Die Bezahlung des Kaufentgelts sei zwar mittels Banküberweisung durch die C. \_\_\_\_\_ Ltd. erfolgt, eine direkte oder indirekte Beteiligung von D. \_\_\_\_\_ an dieser Unternehmung bestehe – entgegen dessen, was D. \_\_\_\_\_ die A. \_\_\_\_\_ AG habe glauben lassen – nicht. Durch diese Lieferung an D. \_\_\_\_\_ habe sich die Uhr «bereits vor der Ausfuhr im Besitz und in der freien Verfügung von D. \_\_\_\_\_» befunden. Dementsprechend sei das Rechtsgeschäft zwischen D. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ AG betreffend die Uhr Marke X. \_\_\_\_\_ Modell Y. \_\_\_\_\_ mit der Übergabe bzw. Inlandlieferung an D. \_\_\_\_\_ abgeschlossen gewesen. Anschliessend sei die Uhr von D. \_\_\_\_\_ im Rahmen eines separaten Rechtsgeschäfts mit der C. \_\_\_\_\_ Ltd. einem Spediteur zugeführt und in das Zollfreilager (Ort) eingeliefert worden, wo sie mehrfach weitertransferiert und schliesslich an einen unbekanntem Empfänger nach (Ausland) ausgeliefert worden sei. Im Ergebnis sei die Ausfuhr der Uhr weder im Auftrag noch auf Rechnung der A. \_\_\_\_\_ AG, sondern im Auftrag von D. \_\_\_\_\_ erfolgt, weshalb dieser als Versender bzw. Exporteur im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Aussenhandelsstatistik (Aussenhandelsstatistikverordnung; SR 632.14) in der Ausfuhrzollanmeldung einzutragen gewesen wäre. Aufgrund der unzutreffenden Angabe zum Versender sei das Ausfuhrverfahren nicht ordnungsgemäss abgeschlossen worden und die Ausfuhrveranlagungsverfügung in Anwendung von Art. 61 Abs. 3 und 4 ZG von Amtes wegen zu widerrufen und zu berichtigen.

In der Rechtsmittelbelehrung hielt die ZFA fest, dass gegen die Verfügung innert 30 Tagen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde geführt werden könne.

**G.**

Am 11. August 2020 erkundigte sich die A.\_\_\_\_\_ AG unter Verweisung auf Art. 116 Abs. 1<sup>bis</sup> ZG bei der ZFA, weshalb eine allfällige Beschwerde gegen die Verfügung vom 21. Juli 2020 nicht bei der Oberzolldirektion (nachfolgend auch: OZD) anzufechten sei (vgl. act. 3, pag. 01.03.04/001). Die ZFA antwortete darauf am 12. August 2020 und begründete die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts gegen die Verfügung vom 21. Juli 2020 damit, dass «die Zollfahndung zentralisiert» worden sei: Die frühere «Sektion Zollfahndung der Zollkreisdirektion II» sei seit 2019 in «Zollfahndung Ost» umbenannt und in den «Direktionsbereich Strafverfolgung der Oberzolldirektion» eingegliedert worden. «Dementsprechend» werde «die Zollfahndung in Art. 116 Abs. 1 ZG nicht erwähnt» und es gelte Art. 47 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021; vgl. act. 3, pag. 01.03.04/001).

**H.**

Am 31. August 2020 erhob die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Verfügung vom 21. Juli 2020. Sie beantragt die Rückgängigmachung des Widerrufs der Veranlagungsverfügung Ausfuhr e-dec Nr. (...) vom 6. August 2015, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der EZV.

**I.**

Am 15. Oktober 2020 teilte die für die Vertretung des BAZG im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zuständige Oberzolldirektion, Direktionsbereich Strafverfolgung, mit, vollumfänglich an den Ausführungen in der Verfügung vom 21. Juli 2020 festzuhalten und im Übrigen auf eine eingehende Vernehmlassung zu verzichten.

**J.**

Am 24. Januar 2023 teilte das Bundesverwaltungsgericht einen Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichterin und Gerichtsschreiberin) mit.

**K.**

Mit Instruktionsverfügungen vom 7. und 16. Februar 2023 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin auf, ihr aktuelles

Rechtsschutzinteresse nachzuweisen. Diesen Aufforderungen kam die Beschwerdeführerin am 10. und 22. Februar 2023 nach.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist – sofern sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen einzugehen.*

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

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern eine Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG entschieden hat und keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 2 Abs. 4 VwVG). Nach Art. 3 Bst. e VwVG ist das VwVG auf das Verfahren der Zollveranlagung nicht anwendbar. Dieser Ausschluss bezieht sich jedoch nur auf das Verfahren bis und mit dem Erlass der zollrechtlichen Veranlagungsverfügung (BGE 142 II 433 E. 3.2.6). Auf spätere Verfahrensschritte sind die allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen des VwVG in vollem Umfang anwendbar, es sei denn, das Zollrecht kenne spezielle Bestimmungen (BGE 143 II 646 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 1.1).

**1.3** Die angefochtene Verfügung ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht (Art. 32 VGG), liegt nicht vor. Das BAZG – respektive die ZFA als Teil des Direktionsbereichs Strafverfolgung der Oberzolldirektion (vgl. Sachverhalt Bst. G) – ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 Bst. d VGG). Somit ist die vorliegende Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht *grundsätzlich zulässig*.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht prüft seine Zuständigkeit von Amtes wegen (Art. 7 Abs. 1 VwVG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Überprüfung der angefochtenen Verfügung setzt voraus, dass

auch die Vorinstanz ihrerseits zum Erlass der angefochtenen Verfügung zuständig gewesen ist (sog. *funktionelle Zuständigkeit*).

**1.4.1** Gemäss Art. 47 Abs. 4 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010) können die übergeordneten Verwaltungseinheiten einer sachlich zuständigen Stelle grundsätzlich jederzeit einzelne Geschäfte zum Entscheid an sich ziehen (sog. Evokation). Dieses Recht gilt jedoch nicht, soweit Verfahrensbestimmungen in Bundesgesetzen besondere funktionelle Zuständigkeiten bzw. einen festgelegten Instanzenzug vorsehen. Solche speziellen Zuständigkeitsvorschriften sind grundsätzlich zwingender Natur (BGE 133 II 181 E. 5.1.3; Urteil des BVGer A-7102/2017 vom 14. Mai 2018 E. 2; MICHEL DAUM/PETER BIERI, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar zum VwVG], Art. 7 Rz. 29). Zudem ist die Begründung einer Zuständigkeit durch Einverständnis zwischen Behörde und Partei ausgeschlossen (Art. 7 Abs. 2 VwVG). Indessen lässt Art. 47 VwVG eine Abkürzung des Instanzenzugs aus prozessökonomischen Gründen zu, wenn eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfall eine Weisung erteilt hat, dass oder wie eine Vorinstanz verfügen soll (sog. Sprungbeschwerde).

**1.4.2** Die Vorinstanz hat das Ausfuhrverfahren gestützt auf Art. 61 Abs. 4 ZG widerrufen (vgl. Sachverhalt Bst. F). Durch welche Stelle des BAZG der Widerruf zu erfolgen hat, ist weder in Art. 61 Abs. 4 ZG noch an anderer Stelle im ZG ausdrücklich geregelt. Der Widerruf stellt eine (neue) Verfügung dar, diese unterliegt grundsätzlich nach wie vor den Anforderungen an das für die ursprüngliche Verfügung geltende Verfahrensrecht (vgl. KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, S. 108).

Verwaltungsintern ist beim BAZG die *Zollstelle* für die Ausfuhrveranlagung zuständig (Art. 38 ZG i.V.m. Art. 92 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV; SR 631.01]). Somit wäre sie (die Zollstelle) grundsätzlich ebenfalls für den Widerruf der Ausfuhrveranlagung – und eine damit einhergehende allfällige Neuveranlagung der ausgeführten Ware – funktionell erstinstanzlich zuständig. Mit dieser Zuständigkeitsordnung im Einklang stehen auch die Ausführungsbestimmungen zu Art. 61 Abs. 4 ZG, wonach beispielsweise die anmeldepflichtige Person die widerrufenene Veranlagungsverfügung gemäss Art. 174 ZV unverzüglich der *Zollstelle* zurückzugeben hat, die die ausgeführte Ware veranlagt hat (Art. 20b Abs. 2 der Zollverordnung des BAZG vom 4. April 2007 [ZV-BAZG; SR 631.013]; zur Rückgabe

von elektronisch eröffneten Verfügungen vgl. Art. 20b Abs. 1 ZV-BAZG). Für Verfügungen von Zollstellen besteht sodann mit Art. 116 Abs. 1 ZG ein spezialgesetzlich geregelter Instanzenzug. Gemäss dieser Bestimmung sind diese Verfügungen bei der Zollkreisdirektion als erster Beschwerdeinstanz anzufechten. Damit ist gegen Veranlagungsverfügungen bzw. gegen deren Widerruf grundsätzlich ein verwaltungsinterner Beschwerdeweg vorgesehen, bevor die Streitsache beim Bundesverwaltungsgericht anhängig gemacht werden kann.

**1.4.3** In Fällen, in welchen das BAZG eine Strafuntersuchung führt, kann die Veranlagung von Waren jedoch auch von einer anderen Stelle des BAZG als von der hierfür grundsätzlich zuständigen Zollstelle erfolgen. Art. 117 ZG i.V.m. Art. 238 ZV räumt der mit *einer Strafuntersuchung befassten Stelle* des BAZG eine solche Befugnis im Zusammenhang mit der Verfügung über die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 63 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) *für Zollabgaben oder Abgaben nach nichtzollrechtlichen Bundesgesetzen* (Art. 90 ZG) ein. Vorausgesetzt ist das Vorliegen einer Widerhandlung, welche in die Strafverfolgungskompetenz des BAZG fällt; zudem dürfen die Abgaben nicht bereits anlässlich einer Zollveranlagung veranlagt worden sein. Die mit der Strafuntersuchung befasste Stelle des BAZG – gemäss Art. 240b Abs. 1 ZV handelt es sich dabei um die Hauptabteilung Zollfahndung (inzwischen: Strafverfolgung BAZG, vgl. Sachverhalt Bst. G) – kann eine solche Verfügung über die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht mit dem Strafbescheid (Art. 64 VStrR) verbinden. Ferner ist gemäss Art. 240b Abs. 2 ZV *jede Dienststelle* des BAZG in ihrem Aufgabenbereich dazu befugt, bei offenkundigen *Widerhandlungen* mittels Strafbescheids im abgekürzten Verfahren nach Art. 65 Abs. 1 VStrR über die auf der Widerhandlung gründende Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 i.V.m. Art. 63 VStrR zu entscheiden. Mit anderen Worten erfolgt die Veranlagung der Waren in solchen Fällen *im Hinblick auf die Feststellung und Geltendmachung einer Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 VStrR*, wobei hierzu auf die Ergebnisse der verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung abgestellt werden darf (vgl. Urteil des BGer 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 5.2; Urteil des BVer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.4; ANDRÉ HAIBÖCK, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK VStrR], Art. 63 N. 9).

**1.5** Aufgrund des hiervor Gesagten (vgl. E. 1.4) stellt sich vorliegend die Frage, ob die angefochtene Verfügung von der hierzu funktionell zuständigen Stelle des BAZG erlassen worden ist.

**1.5.1** Bei der angefochtenen Verfügung handelt es sich nicht um eine Verfügung der grundsätzlich für die Veranlagung zuständigen Zollstelle (vgl. E. 1.4.2), sondern um eine Verfügung der ZFA. Bis 31. Januar 2019 bildeten einzelnen ZFA nach Angaben der Vorinstanz (vgl. Sachverhalt Bst. G) Teil der Zollkreisdirektionen der EZV bzw. des BAZG. Im Rahmen einer Reorganisation des BAZG wurden die jeweiligen ZFA der Zollkreisdirektionen per 1. Januar 2019 aus den Zollkreisdirektionen ausgegliedert und formell der Oberzolldirektion angegliedert, (was allerdings – lediglich am Rande erwähnt – in einem gewissen Widerspruch zum Wortlaut von Art. 61 Bst. b ZV-BAZG [betreffend die Befugnisse des Personals der *Sektionen der Zollfahndung der Zollkreisdirektionen*] steht). Die Oberzolldirektion – und somit auch die ihr angegliederte «Hauptabteilung Zollfahndung» bzw. ZFA (vgl. Sachverhalt Bst. G) – ist allerdings *nicht Beschwerdeinstanz gegen Verfügungen der Zollstellen* nach Art. 116 Abs. 1 ZG, weshalb vorliegend die Bestimmungen zur Sprungbeschwerde (vgl. E. 1.4.1) für die Zuständigkeitsprüfung nicht einschlägig sind.

**1.5.2** Mit der angefochtenen Verfügung wurde durch die ZFA sodann *keine (Nach-)Forderung von Abgaben* geltend gemacht, mithin nicht über eine Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht der Beschwerdeführerin nach Art. 12 VStrR infolge einer Widerhandlung (bei der Ausfuhr der beschwerdegegenständlichen Uhr) entschieden. Die angefochtene Verfügung stellt ferner auch *keinen Strafbescheid im abgekürzten Verfahren* im Sinne von Art. 65 Abs. 1 VStrR dar (vgl. E. 1.4.5). Das Bundesverwaltungsgericht ist daher der Auffassung, dass in vorliegender Konstellation grundsätzlich die ursprünglich mit der Ausfuhrveranlagung der beschwerdegegenständlichen Uhr befasste Zollstelle für den Widerruf der Veranlagungsverfügung vom 6. August 2015 bzw. für die Neuveranlagung der Uhr zuständig gewesen wäre und entsprechend der gesetzlich vorgesehene, interne Instanzenzug (Beschwerde an die Zollkreisdirektion gemäss Art. 116 Abs. 1 ZG) hätte durchlaufen werden müssen (vgl. E. 1.4.1 f.).

**1.5.3** Dennoch kann in vorliegendem Fall nicht von einem (eigentlichen bzw. eindeutigen) Verstoss gegen die im vorinstanzlichen Verfahren geltende funktionelle Zuständigkeitsordnung (vgl. E. 1.4.2) ausgegangen werden. Obwohl mit der angefochtenen Verfügung – wie erwähnt – keine Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 VStrR geltend gemacht wird

und es sich auch nicht um einen Strafbescheid im abgekürzten Verfahren (Art. 65 Abs. 1 VStrR) handelt, beruht die angefochtene Verfügung dennoch im Wesentlichen auf Erkenntnissen aus der von der ZFA gegen D. \_\_\_\_\_ geführten Strafuntersuchung wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das Zollgesetz und das Mehrwertsteuergesetz (mutmasslicher «[Kreislauf-]Schmuggel von Luxusuhren», vgl. Sachverhalt Bst. C). Zwar führt der in der Rechtsmittelbelehrung der angefochtenen Verfügung angegebene Rechtsweg dazu, dass der grundsätzlich zur Anfechtung einer Veranlagung vorgesehene *interne Instanzenzug* (vgl. E. 1.4.2) in vorliegendem Fall wegfällt. Da das Bundesverwaltungsgericht bei der Prüfung der Beschwerde aber über volle Kognition verfügt (vgl. E. 1.8), entsteht der Beschwerdeführerin dadurch kein Nachteil im Zusammenhang mit ihren prozessualen Rechten.

Es rechtfertigt sich aufgrund des hiervor Gesagten somit im vorliegenden Fall nicht, von der Unzuständigkeit der Vorinstanz zum Erlass der angefochtenen Verfügung auszugehen.

**1.5.4** Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle festzuhalten, dass vor diesem Hintergrund ferner offenbleiben kann, ob nicht bereits die Annullation der ursprünglichen Ausführungsveranlagungsverfügung im System «e-dec» zusammen mit der diesbezüglichen Mitteilung vom 14. Mai 2020 der ZFA (vgl. Sachverhalt Bst. D) als anfechtbare Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG zu betrachten gewesen wäre. Aufgrund der Akten bzw. aufgrund des Vorgehens der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die angefochtene Verfügung diese ersetzt.

**1.6** Nach Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, 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).

Weil das schutzwürdige Interesse im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG *aktuell* sein muss, ist es im Allgemeinen nur schutzwürdig, wenn es nicht bloss bei Einreichung der Beschwerde, sondern auch noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung besteht (vgl. BGE 141 II 14 E. 4.4; BVGE 2013/56 E. 1.3.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.70 mit Hinweisen).

**1.6.1** Die Beschwerdelegitimation ist vom Bundesverwaltungsgericht zwar von Amtes wegen zu prüfen (BGE 137 II 30 E. 2.3; BVGE 2009/17 E. 2), indes trägt die Beschwerdeführerin die Beweislast dafür, dass sie beschwerdeberechtigt ist (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; BVGE 2013/17 E. 3.4.2). In Erfüllung der ihr obliegenden Begründungspflicht muss sie ihre Legitimation eingehend erörtern, wenn diese nicht ohne Weiteres ersichtlich ist (statt vieler: BGE 139 II 328 E. 4.5; BVGE 2009/10 E. 6; VERA MARANTELLI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 48 Rz. 5). Dabei hat die Beschwerdeführerin namentlich hinsichtlich ihres schutzwürdigen Interesses (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG) insbesondere darzulegen, welcher persönliche und konkrete Nachteil inwiefern mit dem von ihr eingelegten Rechtsmittel abgewendet bzw. umgekehrt, welcher praktische Nutzen dadurch erreicht werden kann (BGE 141 II 14 E. 4.4, Urteil des BGer 2C\_417/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.2; MARANTELLI/HUBER, a.a.O., Art. 48 Rz. 5, mit Hinweisen in Fn. 17).

**1.6.2** Die Beschwerdeführerin ist zwar Adressatin der angefochtenen Verfügung und insofern dadurch berührt. Da die Ausfuhr der beschwerdegegenständlichen Uhr unbestrittenermassen erfolgt ist und die angefochtene Verfügung zudem zu keiner (vom BAZG festzusetzenden) Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht der Beschwerdeführerin geführt hat, ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin überhaupt ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung der angefochtenen Verfügung hat.

**1.6.3** Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie aufgrund der angefochtenen Verfügung, respektive aufgrund des Widerrufs der ursprünglichen Veranlagungsverfügung durch das BAZG, über keinen Nachweis für eine steuerbefreite Lieferung im Sinne von Art. 23 MWSTG mehr verfügen würde. Als direkte Folge des Widerrufs der ursprünglichen Veranlagungsverfügung habe die ESTV bei ihr (der Beschwerdeführerin) – wegen Wegfalls des Nachweises für die direkte Ausfuhr – auf dem Verkauf der Uhr Inlandmehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 88'888.90 nachgefordert (vgl. Einschätzungsmitteilung Nr. [...] vom 3. September 2020, Beilage 2 der Eingabe vom 10. Februar 2023 der Beschwerdeführerin, S. 3). Eine Gutheissung vorliegender Beschwerde würde dazu führen, dass sie (die Beschwerdeführerin) wieder einen Nachweis für die direkte Ausfuhr der beschwerdegegenständlichen Uhr hätte, was wiederum zur Inlandmehrwertsteuerbefreiung, respektive dazu führen würde, dass die Nachforderung der ESTV «Fr. 0.-» betragen würde.

**1.6.4** Die Auswirkungen des Ausgangs des vorliegenden Beschwerdeverfahrens auf die von der ESTV von der Beschwerdeführerin nachgeforderten Inlandmehrwertsteuern brauchen vorliegend nicht beantwortet zu werden. Festgehalten werden kann jedoch, dass der Ausfuhrnachweis mittels Ausführveranlagungsverfügung des BAZG grundsätzlich keine (zwingende) materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 MWSTG ist (dies insb. auch im Unterschied zum aMWSTG [vgl. Urteil des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.5, wonach eine Ausfuhr von Gegenständen nur dann steuerbefreiende Wirkung hatte, wenn sie zollamtlich nachgewiesen werden konnte]). Der Nachweis, dass die Ware ins Ausland gelangt ist, kann aufgrund des im Mehrwertsteuerrecht geltenden Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG) auch anders als mit einer Veranlagungsverfügung des BAZG geführt werden. Die ESTV hat in ihrer Begründung der Einschätzungsmitteilung allerdings explizit auf die ursprüngliche Ausführveranlagungsverfügung Bezug genommen; sie begründet die Nachforderung der Inlandmehrwertsteuer ausdrücklich damit, dass infolge Widerrufs der ursprünglichen Ausführveranlagungsverfügung die Ausfuhr der beschwerdegegenständlichen Uhr nicht mehr nachgewiesen sei (vgl. Beilage 1 der Eingabe vom 10. Februar 2023 der Beschwerdeführerin, S. 1 f.). Zudem weist die ESTV in der Publikation «MWST-Info 04 Steuerobjekt» im Allgemeinen darauf hin, dass im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen die zollrechtlichen Bestimmungen zu beachten seien und empfiehlt, die Zolldokumente auch für die Belange der MWST aufzubewahren (vgl. MWST-Info 04 Steuerobjekt, webbasierte Fassung [zuletzt eingesehen am 26. Mai 2023], Ziff. 8.2). Im Lichte dieser Ausführungen betrachtet, könnte eine Gutheissung der vorliegenden Beschwerde als Indiz gelten, das zu einer Neuurteilung (oder einem Erlass der Nachforderung) der Inlandmehrwertsteuer führen könnte; dies lässt sich zumindest nicht von vornherein ausschliessen. Hierfür spricht ferner auch der Umstand, dass der Beschwerdeführerin im Rahmen des Vollzugs der nachgeforderten Inlandmehrwertsteuer von der ESTV ein Zahlungsaufschub gewährt wurde, zumal die Beschwerdeführerin ihr Ersuchen auf «Sistierung der Vollzugsmassnahmen» mit der Rechtshängigkeit des vorliegenden Beschwerdeverfahrens begründete (vgl. Korrespondenz mit der Inkassostelle der ESTV, Beilagen 1-3 zur Eingabe vom 22. Februar 2023 der Beschwerdeführerin).

**1.6.5** Das schutzwürdige Interesse der Beschwerdeführerin an der Aufhebung der angefochtenen Verfügung ist dementsprechend hinreichend

nachgewiesen und die Beschwerdeführerin zur vorliegenden Beschwerde legitimiert.

**1.7** Auf die im Übrigen unbestrittenermassen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – vorbehältlich E. 3 – einzutreten (Art. 116 Abs. 3 und 4 ZG; Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**1.8** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft die angefochtene Verfügung grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

## **1.9**

**1.9.1** 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, vgl. E. 1.9.2). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-2063/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.5; A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 1.6.1).

**1.9.2** Es gilt zudem 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). Die Mitwirkungspflicht der Verfahrensbeteiligten ist allgemeiner Natur und erstreckt sich auf alle Arten der Sachverhaltserhebung. Sie gilt insbesondere für jene Umstände, die eine Partei besser kennt als die Behörden und welche ohne Mitwirkung der Parteien gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erhoben werden können (BVGE 2008/24 E. 7.2; CHRISTOPH AUER/ANJA MARTINA BINDER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 13 Rz. 3 f.).

**1.9.3** Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; statt vieler: Urteil des BVGer A-2087/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.6). Gemäss Art. 8 ZGB hat, wo das Gesetz nichts anderes bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet.

**1.9.4** Die Mitwirkungspflicht (E. 1.9.2) ändert grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (Urteile des BVGer A-2063/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.5; A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 1.4.6).

## **1.10**

**1.10.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben; dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (statt vieler: BGE 129 II 497 E. 5.3.2; BVGE 2007/25 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4007/2016 vom 18. Mai 2018 E. 3.1).

**1.10.2** Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich am 5. August 2015 verwirklicht (Zollanmeldung der beschwerdegegenständlichen Uhr zum Ausfuhrverfahren mit Einlagerung im Zollfreilager). Entsprechend sind in materieller Hinsicht vorliegend das ZG, die ZV sowie die Aussenhandelsstatistikverordnung in ihrer zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung heranzuziehen.

## **2.**

**2.1** Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG; SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG). Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie der Zollstelle angemeldet wird und nach den Zollsätzen und Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld gelten (Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b ZG). Ausnahmen von der Zollpflicht bedürfen einer ausdrücklichen gesetzlichen oder staatsvertraglichen Grundlage (Art. 8 ZG).

Auf Waren, die im Ausfuhrtarif nicht aufgeführt sind, wird bei der Ausfuhr kein Zoll erhoben (vgl. Art. 5 Abs. 1 ZTG; vgl. Urteil des BVGer A-559/2011 vom 1. November 2011 E. 2.1).

**2.2** Das Verfahren der Zollveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt. Demnach trägt die anmeldepflichtige Person die volle Verantwortung für eine ordnungsgemässe – d.h. vollständige und richtige – Zollanmeldung (vgl. Art. 21 und 25 f. ZG). Das Zollrecht stellt damit an die anmeldepflichtige Person hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten hohe Anforderungen (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 433 E. 2.1; 112 IV 53 E. 1a; Urteil des BVGer A-2063/2021 vom 8. Februar 2023 E. 2.7).

## **2.3**

**2.3.1** Die Grundlage der Zollveranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (vgl. BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 Rz. 1). Die anmeldepflichtige Person hat in der Zollanmeldung gemäss Art. 25 Abs. 2 ZG namentlich die zollrechtliche Bestimmung der Ware festzulegen, d.h. sie hat gemäss Art. 27 ZG zu bestimmen, ob die Ware in ein Zollverfahren nach Art. 41-61 ZG übergeführt (Bst. a), gemäss Art. 62-67 ZG in ein Zollfreilager verbracht (Bst. b), aus dem Zollgebiet wieder ausgeführt (Bst. c), vernichtet oder zerstört (Bst. d) oder zu Gunsten der Bundeskasse aufgegeben wird (Bst. e). Zu den nach Art. 27 Bst. a ZG wählbaren Zollverfahren zählt u.a. das Ausfuhrverfahren (Art. 47 Abs. 2 Bst. g ZG, vgl. E. 2.4). Sämtliche vorgeschriebenen Angaben müssen bereits anlässlich der Veranlagung in der Zollanmeldung zum gewählten Verfahren vorhanden sein (vgl. Urteil des BVGer A-559/2011 vom 1. November 2011 E. 2.3.4).

**2.3.2** In der Zollanmeldung muss die anmeldepflichtige Person gemäss Art. 79 Abs. 1 Bst. b ZV gegebenenfalls *zusätzlich* zu den sonstigen für die festgelegte zollrechtliche Bestimmung bzw. für das gewählte Zollverfahren vorgeschriebenen Angaben insbesondere Angaben machen, die zum Vollzug *nichtzollrechtlicher Erlasse* des Bundes notwendig sind.

**2.3.3** Die Zollanmeldung kann von der Zollstelle berichtigt werden (Art. 18 Abs. 2 ZG). Nicht angemeldete Waren werden von Amtes wegen veranlagt (Art. 18 Abs. 3 ZG; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.2.5).

**2.3.4** Zur Zollanmeldung verpflichtet sind gemäss Art. 26 ZG die zuführungspflichtige Person (Bst. a), die mit der Zollanmeldung beauftragte Person (Bst. b) und Personen, die den Verwendungszweck der Ware ändern (Bst. d). Zuführungspflichtig ist, wer Waren aus dem Zollgebiet verbringt oder verbringen lässt (Art. 21 Abs. 2 ZG). Art. 75 ZV präzisiert, dass als zuführungspflichtige Personen namentlich gelten: die Warenführerin oder der Warenführer (Bst. a), die mit der Zuführung beauftragte Person (Bst. b), die Importeurin oder der Importeur (Bst. c), die Empfängerin oder der Empfänger (Bst. d), die Versenderin oder der Versender (Bst. e) und die Auftraggeberin oder der Auftraggeber (Bst. f). Als Auftraggeberin gilt dabei nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (zu letzterem: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4, teilweise noch mit Bezug zum alten Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 [aZG; AS 42 287]; Urteil des BVGer A-2087/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5 und E. 4.2.2).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Art. 61 Abs.1 ZG sind Waren des zollrechtlich freien Verkehrs, die ins Zollausland verbracht werden sollen, zum *Ausfuhrverfahren* anzumelden. Im Ausfuhrverfahren nach Art. 61 Abs. 2 ZG:

- werden allfällige Zollabgaben veranlagt (Bst. a),
- ist der Rückerstattungsanspruch für ausländische Rückwaren festzusetzen (Bst. b)
- muss die anmeldepflichtige Person erklären, dass die Ausfuhr der Waren keinem Verbot und keiner Beschränkung unterliegt (Bst. c),

- werden im Ausfuhrverfahren die nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes angewendet (Bst. d).

**2.4.2** Charakteristisch für das Ausfuhrverfahren ist die endgültige Waren- ausfuhr (d.h., die Waren werden aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt) sowie das dauerhafte Verbleiben der Waren im Zollaussland. Bei der *Veranlagung von Waren im Ausfuhrverfahren* sind grundsätzlich die gleichen Vorschriften *wie bei der Einfuhr* zu beachten (vgl. E 2.1 ff.). Aufgrund der vollständigen Beseitigung aller Ausfuhrzölle, liegt die schwergewichtige Bedeutung des Ausfuhrverfahrens bei der *Anwendung nichtzollrechtlicher Erlasse* – wobei diese sogar fiskalischer Art sein können, wie etwa die Prüfung des Anspruchs auf Ausfuhrbeiträge – sowie beim staatlichen Anspruch, dass der Warenverkehr auch bei der Ausfuhr geordnet und überwacht erfolgt (vgl. Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft Zollgesetz], BBI 2004 636; REMO ARPA GAUS, Zollrecht, in: Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [Hrsg.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, 2. Aufl., Basel 2007, Rz. 756). Die Anwendung der nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes sowie der geltenden zollrechtlichen Verfahrensbestimmungen bestimmen deshalb massgeblich den Inhalt und Umfang der Veranlagungs- und Prüfungstätigkeit der Zollverwaltung im Ausfuhrverfahren (vgl. Urteil des BVGer A-559/2011 vom 1. November 2011 E. 2.3.2; SIMEON L. PROBST, Zollkommentar, Art. 61 Rz. 17 und 29).

**2.4.3** Ein nichtzollrechtlicher Erlass, der gemäss Art. 61 Abs. 2 Bst. d ZG und Art. 79 Abs. 1 Bst. b ZV (vgl. E. 2.3.2) im Ausfuhrverfahren anzuwenden ist, stellt die Aussenhandelsstatistikverordnung dar. Gemäss Art. 5 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung hat die Zollanmeldung die in Art. 6-12 der Aussenhandelsstatistikverordnung vorgesehenen Angaben zu enthalten; dies unter Vorbehalt der (vorliegend nicht einschlägigen) Vereinfachungen des Zollveranlagungsverfahrens gemäss Art. 42 ZG. Nach Art. 5 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 der Aussenhandelsstatistikverordnung ist in der Zollanmeldung zum Ausfuhrverfahren u.a. der Exporteur anzugeben. Dabei gilt nach Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung als *Exporteur*, wer die Ware ins Ausland sendet oder auf seine Rechnung oder auf Rechnung des im Ausland wohnhaften Erwerbers senden lässt. Für Zwecke der Aussenhandelsstatistik kann die Zollverwaltung die anmeldepflichtigen Personen zur Prüfung, Ergänzung oder Berichtigung der Zollanmeldungen anhalten. Sie kann von den anmeldepflichtigen Personen alle für die Nachprüfung der gemachten Angaben erforderlichen Dokumente verlangen und Einblick in die Bücher, Geschäftspapiere sowie sonstigen

Urkunden und Datensammlungen nehmen (Art. 13 Aussenhandelsstatistikverordnung). Anhaltspunkte dafür, wer als Experteur für den Versand verantwortlich bzw. auf wessen Rechnung oder in wessen Auftrag der Versandtransport erfolgt ist, bieten gegebenenfalls die vereinbarten Lieferbedingungen (so insbesondere die International Commercial Terms der International Chamber of Commerce [nachfolgend: ICC], vorliegend massgeblich in der Fassung von 2010 [nachfolgend: Incoterms 2010]; vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Mehrwertsteuergesetz, 2015, Art. 23 Rz. 17 m.w.H.). Die Zollverwaltung berichtet die statistischen Daten, die sich als fehlerhaft erweisen (Art. 12 Aussenhandelsstatistikverordnung).

**2.4.4** Art. 61 Abs. 4 ZG erlaubt es dem BAZG, ein Ausfuhrverfahren zu widerrufen, wenn es *nicht ordnungsgemäss abgeschlossen* wird. Gemäss Art. 61 Abs. 3 ZG gilt das Ausfuhrverfahren als abgeschlossen, wenn die Waren *ordnungsgemäss* 1.) ins Zolllausland, 2.) in ein Zollfreilager oder 3.) in einen inländischen Zollfreiladen verbracht oder 4.) ins Transitverfahren übergeführt worden sind. Welche Anforderungen im Einzelnen für die ordnungsgemässe Verbringung bzw. Überführung genau erfüllt sein müssen, lässt sich dem Wortlaut von Art. 61 Abs. 3 ZG nicht entnehmen. Hierfür sind die jeweiligen Bestimmungen heranzuziehen, welche die in Art. 61 Abs. 3 ZG genannten Zollverfahren bzw. zollrechtlichen Bestimmungen näher regeln (beispielsweise Art. 62 ff. ZG i.V.m. Art. 175 ff. ZV für die Lagerung in Zollfreilagern und Art. 49 ZG i.V.m. Art. 152 ff. ZV für das Transitverfahren).

Der nicht ordnungsgemässe Abschluss des Ausfuhrverfahrens hat gemäss Art. 174 ZV zur Folge, dass die anmeldepflichtige Person die Veranlagungsverfügung unverzüglich der Zollstelle, die die ausgeführte Ware veranlagt hat, zurückgeben muss bzw., dass eine bereits eröffnete elektronische Ausfuhrveranlagungsverfügung im System des BAZG annulliert wird (vgl. E. 1.4.2).

**2.4.5** Zur Ausfuhr veranlagte Waren dürfen gemäss Art. 62 Abs. 2 ZG in Zollfreilagern gelagert werden, sofern sie nach ihrer Auslagerung ausgeführt werden. In einem Zollfreilager eingelagerte «inländische» Waren verlieren den Status als Waren des zollrechtlich freien Verkehrs. Sinn und Zweck einer solchen Zwischenlagerung ist es, die Befreiung von internen Abgaben oder die Erstattung von Abgaben oder Ausfuhrbeiträgen zu bewirken (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 804). Es gilt eine Ausfuhrfrist von sechs Monaten nach Annahme der Zollanmeldung für die Überführung ins

Zollfreilager (Art. 65 Abs. 2 ZG, zweiter Satz i.V.m. Art. 179 ZV). Zur Auslagerung aus dem Zollfreilager muss die Ware sodann zum Transitverfahren angemeldet und ausgeführt werden (Art. 67 ZG).

**2.5** Eine Verfügung erwächst in formelle Rechtskraft, wenn der Adressat der Verfügung auf die Ergreifung eines Rechtsmittels ausdrücklich verzichtet hat, die Rechtsmittelfrist unbenutzt abgelaufen ist oder gar kein ordentliches Rechtsmittel mehr ergriffen werden kann (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 118). Rechtskräftige Verfügungen sind grundsätzlich sowohl für den Adressaten wie auch für die verfügende Behörde unabänderlich. Unter bestimmten Voraussetzungen darf die *Behörde* ihre Verfügungen aber trotz formeller Rechtskraft nachträglich ändern, d.h. wiedererwägen oder widerrufen (vgl. zum Ganzen: TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. Bern 2022, § 31 N 840 ff.). Hinsichtlich der abgaberechtlichen Erlasse geht das Bundesgericht von einem *numerus clausus* von Rechtsgründen aus, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen (BGE 431 II 646 E. 3.1; 142 II 433 E. 3.1). Auch in der Lehre wird darauf hingewiesen, dass im Zollrecht eine Durchbrechung der Rechtskraft aus Rechtssicherheitsgründen nur bei Vorliegen gesetzlich genau umschriebener Gründe erfolgen kann und ein Widerruf gestützt auf allgemein verwaltungsrechtliche Grundsätze nicht möglich sei (MICHAEL BEUSCH, Zollkommentar, Art. 85 Rz. 2; vgl. zum Recht auf Berichtigung der Zollanmeldung durch die anmeldepflichtige Person gemäss Art. 34 Abs. 3 ZG: BGE 142 II 433 E. 3.2.5).

### 3.

Im Streit liegt vorliegend, ob das BAZG die ursprüngliche Ausführveranlagung vom 6. August 2015 für die beschwerdegegenständliche Uhr zu Recht widerrufen hat. Um dies beurteilen zu können, ist zu klären, ob die korrekte Angabe der Exporteurin in der Zollanmeldung bzw. Veranlagungsverfügung für den ordnungsgemässen Abschluss des Ausführverfahrens vorausgesetzt ist (E. 3.3). Ist dies der Fall, so ist weiter zu prüfen, ob die Vorinstanz zurecht davon ausgegangen ist, dass die Beschwerdeführerin nicht als Exporteurin der beschwerdegegenständlichen Uhr betrachtet werden kann (E. 3.4). Vorab zu prüfen ist allerdings, ob formell rechtskräftige Ausführveranlagungsverfügungen gestützt auf Art. 61 Abs. 4 ZG überhaupt widerrufen werden können (vgl. E. 3.1).

Hingegen ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf Befreiung der Inlandmehrwertsteuer infolge

direkter Auslieferung gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 MWSTG hat, respektive ob die Verweigerung einer solchen Befreiung durch die ESTV für den Verkauf der beschwerdegegenständlichen Uhr durch die Beschwerdeführerin zu Recht erfolgt ist. Die diesbezügliche Beurteilung steht nicht dem BAZG, sondern der ESTV zu (vgl. Art. 65 Abs. 1 MWSTG). Insoweit die Beschwerdeführerin in ihrer Begründung ebenfalls (implizit) die Aufhebung der Verweigerung der Inlandmehrwertsteuerbefreiung durch die ESTV beantragt, ist darauf nicht einzutreten.

**3.1** Im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung war die ursprüngliche «Veranlagungsverfügung Ausfuhr» vom 6. August 2015 in *formelle Rechtskraft* erwachsen (zum Begriff, vgl. E. 2.5). Der Widerruf dieser formell rechtskräftigen Veranlagungsverfügung erfolgte gestützt auf Art. 61 Abs. 4 ZG (vgl. auch Sachverhalt Bst. F). Demnach kann das Ausfuhrverfahren widerrufen werden, wenn es nicht ordnungsgemäss abgeschlossen wird. Die Norm spricht explizit vom Widerruf des «Verfahrens» und nicht vom Widerruf einer «Verfügung». Weder die Materialien (vgl. Botschaft Zollgesetz, BBl 2004 567, 636) noch die Lehre (vgl. PROBST, Zollkommentar, Art. 61 Rz. 36 f.) äussern sich zur verfahrensrechtlichen Einordnung der Norm bzw. zur Frage, ob es sich dabei um eine spezialgesetzliche Normierung des Widerrufs einer Verfügung handelt (vgl. E. 2.5). Da aber eine Ausfuhrveranlagungsverfügung in formelle Rechtskraft erwachsen kann, auch wenn das Ausfuhrverfahren selbst noch nicht abgeschlossen ist (z.B. befindet sich die Ware noch im Zollfreilager; vgl. Art. 116 Abs. 1 ZG und Art. 61 Abs. 3 und Art. 65 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 179 ZV), muss diese Bestimmung grundsätzlich auch den Widerruf der dem Ausfuhrverfahren zu Grunde liegenden Verfügung erlauben. Folglich ist der Widerruf einer Ausfuhrveranlagungsverfügung gestützt auf Art. 61 Abs. 4 ZG zulässig.

**3.2** Im Wesentlichen begründet die ZFA den Widerruf der Ausfuhrveranlagung bzw. die Neuveranlagung der Uhr zur Ausfuhr mit Korrektur des Exporteurs damit, dass die Beschwerdeführerin nicht Versenderin i.S.v. Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung gewesen sei. Die Ausfuhr sei weder im Auftrag noch auf Rechnung der Beschwerdeführerin erfolgt, da die Beschwerdeführerin mit D.\_\_\_\_\_ einen Kaufvertrag *in der Schweiz* abgeschlossen und diesen auch *im Inland vollzogen* habe. Versender bzw. Exporteur der Ware sei vielmehr D.\_\_\_\_\_ gewesen, welcher im Rahmen des (anschliessenden) zwischen ihm und der C.\_\_\_\_\_ Ltd. geschlossenen Rechtsgeschäfts die Ausfuhr bzw. die Einlagerung ins Zollfreilager in Auftrag gegeben habe. Zusammengefasst ist die ZFA somit

der Auffassung, dass infolge der unzutreffenden Deklaration des Exporteurs in der Ausfuhrzollanmeldung die Ausfuhrveranlagung der beschwerdegegenständlichen Uhr nicht korrekt erfolgt sei. Folglich sei das Ausfuhrverfahren nicht ordnungsgemäss abgeschlossen worden.

**3.3** Es stellt sich – wie erwähnt (E. 3) – zunächst die Frage, ob die falsche Angabe des Exporteurs in der Ausfuhrzollanmeldung einen Grund zum Widerruf des Ausfuhrverfahrens gemäss Art. 61 Abs. 4 ZG darstellt (vgl. E. 2.4.4). Zur Beantwortung dieser Frage ist zu prüfen, ob die korrekte Angabe des Versenders im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung in der Zollanmeldung bzw. in der Veranlagungsverfügung Voraussetzung für den ordnungsgemässen Abschluss des Ausfuhrverfahrens gemäss Art. 61 Abs. 3 ZG bildet, was die Beschwerdeführerin bestreitet.

**3.3.1** Gemäss Art. 61 Abs. 3 ZG gilt das Ausfuhrverfahren als abgeschlossen, wenn die Waren ordnungsgemäss ins Zollausland oder in ein Zollfreilager oder in einen inländischen Zollfreiladen verbracht oder ins Transitverfahren übergeführt worden sind (vgl. E. 2.3.4). Grundsätzlich wird ein Zollverfahren (nicht) ordnungsgemäss abgeschlossen, wenn es (nicht) wie vorgesehen beendet wird (vgl. Botschaft Zollgesetz, BBI 2004 627). Im vorliegenden Fall wurde die beschwerdegegenständliche Uhr unbestrittenermassen zur Ausfuhr angemeldet, danach in ein Zollfreilager verbracht und anschliessend unter Einhaltung der geltenden sechsmonatigen Ausfuhrfrist *ins Ausland* ausgeführt, womit das Ausfuhrverfahren beendet worden ist. Insofern bzw. *diesbezüglich* wurde die *Ordnungsmässigkeit erfüllt* (vgl. E. 2.4.5).

### **3.3.2**

**3.3.2.1** Der Hauptzweck des Ausfuhrverfahrens liegt – wie dargelegt – in der Überwachung des Warenverkehrs und bei der Anwendung der nichtzollrechtlichen Erlasse (vgl. E. 2.3.3). Dabei sind grundsätzlich die gleichen Vorschriften wie bei der Einfuhr zu beachten (vgl. E. 2.3.2 ff.). Das Zollveranlagungsverfahren (betrifft Ein- wie Ausfuhr) beginnt mit der *Zollanmeldung*. Diese stellt einen Angelpunkt des Zollrechts dar, da die nachfolgende Veranlagung darauf basiert (Art. 18 Abs. 1 ZG; vgl. E. 2.3). Dementsprechend muss eine Zollanmeldung den Sachverhalt über die Ware in jeder Beziehung vollständig und wahrheitsgemäss darlegen. Ist der Vollzug nichtzollrechtlicher Erlasse betroffen, so hat die *Zollanmeldung* dafür ebenfalls *sämtliche erforderlichen Angaben* zu enthalten (Art. 79 Abs. 1 Bst. b ZV, vgl. E. 2.3.2). Da sämtliche notwendigen Daten bereits anlässlich der

Ausführveranlagung in der Zollanmeldung vorhanden sein müssen (vgl. Art. 79 Abs. 2 ZV; E. 2.3.2), wird vom «ordnungsgemässen Abschluss des Ausfuhrverfahrens» gemäss Art. 61 Abs. 3 ZG folglich *auch die Einhaltung der für die Zollanmeldung geltenden Vorschriften umfasst*. Aufgrund des im Zollrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips (vgl. E. 2.2) müssen die von der anmeldepflichtigen Person verlangten Angaben für die Zollanmeldung der Ware vollständig und korrekt sein. Im Ausfuhrverfahren obliegt die Anmeldepflicht dem Versender als zuführungspflichtiger Person (vgl. E. 2.3.4), weshalb auch die vom Versender geforderten Angaben in der Zollanmeldung vollständig und korrekt sein müssen.

Die Aussenhandelsstatistikverordnung als nichtzollrechtlicher Erlass statuiert Regelungen, die bei der Zollanmeldung vollzogen werden (vgl. E. 2.4.3 f.). Folglich sind in der Ausfuhrzollanmeldung insbesondere der Namen des Exporteurs und seine Adresse mit der Postleitzahl aufzuführen (Art. 5 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung). Zwar können diejenigen, in Anwendung der Aussenhandelsstatistikverordnung erhobenen Daten, die sich als fehlerhaft erweisen, gemäss Art. 4 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung durch die OZD berichtigt werden (vgl. E. 2.4.3). Die Missachtung der Vorschriften in den Artikeln 5-12 der Aussenhandelsstatistikverordnung stellt nichtsdestotrotz eine Ordnungswidrigkeit im Sinne von Art. 127 Abs. 1 Bst. a ZG dar.

**3.3.2.2** Die Bedeutung der korrekten Zollanmeldung und der Kontrolle der Einhaltung der nichtzollrechtlichen Erlasse – auch wenn damit keine Leistungs- oder Rückleistungspflichten auf der Grundlage der Zollgesetzgebung verbunden sind – zeigen sich vorliegend mit Bezug auf die (Inland-) Mehrwertsteuer: Wie dargelegt, dient die vom BAZG ausgestellte Ausführveranlagungsverfügung dazu, den Nachweis der direkten Lieferung ins Ausland zu erbringen (vgl. MWST-Info 04 Ziff. 8.2.1; vgl. auch oben, E. 1.6.4). Sie ist ein wichtiges Indiz zur Glaubhaftmachung der Steuerbefreiung gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG (SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 23 Rz. 52). Da einzig das BAZG befugt ist, ein Ausfuhrverfahren zu widerrufen und fehlerhafte Ausführveranlagungsverfügungen zu korrigieren (vgl. E. 1.4.2), erscheint es gerechtfertigt, im Falle einer unzutreffenden Bezeichnung des Exporteurs, das betroffene Ausfuhrverfahren unter dem Titel des nicht ordnungsgemässen Abschlusses gemäss Art. 61 Abs. 4 ZG zu widerrufen und die Veranlagungsverfügung zu korrigieren. Dies gilt, auch wenn vor Inkrafttreten von Art. 173a ZV am 1. Januar 2016 die Einlagerung von Waren ins Zollfreilager nicht an die Voraussetzung des ausländischen Sitzes bzw. Wohnsitzes der Erwerberin oder des Erwerbes

geknüpft war und auch wenn Gewissheit darüber besteht, dass die betroffene Ware tatsächlich ins Zollland verbracht worden ist. Die bloss statistische Berichtigungsmöglichkeit für fehlerhafte Daten gemäss Art. 4 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung hätte zudem allenfalls nicht dieselbe Wirkung in Bezug auf die Korrektur eines fehlerhaften Nachweises der direkten Auslandslieferung.

**3.4** Somit stellt sich vorliegend weiter die Frage, ob die Bezeichnung der Beschwerdeführerin als Exporteurin in der Ausfuhrzollanmeldung bzw. in der ursprünglichen Ausfuhrveranlagungsverfügung unzutreffend war.

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin hält der Begründung des BAZG (vgl. E. 3.2) entgegen, dass weder das Zollrecht noch das Mehrwertsteuerrecht den Begriff des Exporteurs näher beschreiben würden. Die Aussenhandelsstatistikverordnung kenne zwar mit deren Art. 6 Abs. 2 eine Definition des Exporteurs, jedoch sei auch diese Bestimmung nicht eindeutig und würde einen Interpretationsspielraum offenlassen. Im Sinne dieser Bestimmung könne nämlich auch ein Spediteur, der einem anderen Spediteur (Subunternehmer) einen Auftrag erteile, die Ware eines Kunden ins Ausland zu transportieren, als Exporteur gelten.

Die Beschwerdeführerin bestreitet zudem, die beschwerdegegenständliche Uhr an D. \_\_\_\_\_ verkauft zu haben. Bei diesem habe es sich nur um einen *Vermittler* gehandelt. Die Uhr sei an die in (Ausland) domizilierte C. \_\_\_\_\_ Ltd. verkauft worden. Dies würde sich einerseits aus den Angaben in der Verkaufsrechnung (vgl. Rechnung vom 24. Juli 2015, Beschwerdebeilage 4, bzw. Rechnung vom 29. Juli 2015, Beschwerdebeilage 7) und andererseits aus dem Umstand ergeben, dass die C. \_\_\_\_\_ Ltd. den Rechnungsbetrag auch tatsächlich bezahlt habe (vgl. Gutschriftsanzeigen vom 29. Juli 2015, Beschwerdebeilagen 5 und 6). Somit würden in vorliegendem Fall aus aussenhandelsstatistischer Sicht sowohl sie (die Beschwerdeführerin), D. \_\_\_\_\_ und auch die B. \_\_\_\_\_ AG als Exporteure in Betracht kommen. Es sei allerdings naheliegend, dass primär der Verkäufer der Uhr als Exporteurin im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung zu betrachten sei. D. \_\_\_\_\_ könne aber nicht der Verkäufer der beschwerdegegenständlichen Uhr sein, da er – als Vermittler und nicht als Käufer – diese von ihr (der Beschwerdeführerin) nie zu Eigentum erworben habe. Als Verkäuferin der Uhr an die im Ausland domizilierte C. \_\_\_\_\_ Ltd. entspräche sie – so die Beschwerdeführerin abschliessend – am ehesten der aussenhandelsstatistischen Definition des Exporteurs.

**3.4.2** Damit die Beschwerdeführerin als Exporteurin im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung qualifiziert werden kann, muss nachgewiesen werden können, dass sie die beschwerdegegenständliche Uhr ins Ausland versendet hat oder diese auf eigene Rechnung oder auf Rechnung einer im Ausland wohnhaften Erwerberin hat senden lassen (vgl. E. 2.4.3).

Die Vorinstanz befragte sowohl den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (als Auskunftsperson; act. 6, pag. 01.06.02/001 f.; act. 7, pag. 01.07.01/008-017) wie auch D.\_\_\_\_\_ (als Beschuldigten; act. 7, pag. 01.07.01/018-036 und pag. 01.07.01/037-039) zur zwischen diesen bestehenden Geschäftsbeziehung im Allgemeinen sowie zum Verkauf und zu den Vorgängen im Zusammenhang mit der Ausfuhr der beschwerdegegenständlichen Uhr im Besonderen. Zudem führte sie bei D.\_\_\_\_\_ am 23. Oktober 2019 eine Hausdurchsuchung durch und edierte verschiedene Buchhaltungsunterlagen bei der Beschwerdeführerin (act. 7, pag. 01.07.01/040-052). Das Bundesverwaltungsgericht entnimmt den Akten Folgendes:

**3.4.2.1** Der für das Uhrengeschäft verantwortliche *Geschäftsführer der Beschwerdeführerin*, E.\_\_\_\_\_, gab gegenüber der ZFA an, dass D.\_\_\_\_\_ seit ca. (...) Jahren Kunde der Beschwerdeführerin sei und auch dessen Vater schon bei der Beschwerdeführerin Uhren gekauft habe. D.\_\_\_\_\_ habe von einer Familiensammlung in (Ausland) erzählt. Er [E.\_\_\_\_\_] sei davon ausgegangen, dass D.\_\_\_\_\_ die Uhren für diese Familiensammlung erworben habe. D.\_\_\_\_\_ habe auch oft gesagt, dass die Uhren für seinen Vater seien oder, dass in (seiner) Familie darüber beraten worden sei, «diese oder jene Uhr zukaufen» Er [E.\_\_\_\_\_] gehe davon aus, dass sich zumindest diejenigen bei der Beschwerdeführerin gekauften Uhren, welche er nicht bei D.\_\_\_\_\_ am Arm gesehen habe, im Besitz der Familie (von D.\_\_\_\_\_) in (Ausland) befänden. Die genauen Besitzverhältnisse innerhalb der Familie (von D.\_\_\_\_\_) seien ihm aber nicht bekannt (vgl. act. 8, pag.01.08.01/002). Die Bestellungen der Uhren seien in der Regel telefonisch bzw. per «Whatsapp» etc. erfolgt und die Uhren wurden von D.\_\_\_\_\_ abgeholt oder seien zu ihm nach (Ort) gesendet worden. Die Bezahlung sei meistens per Einzahlungsschein erfolgt. Es habe keine Vorauszahlungen gegeben und man habe ein gutes Vertrauensverhältnis gehabt. D.\_\_\_\_\_ habe teilweise auch Uhren für Bekannte gekauft, wobei er [E.\_\_\_\_\_] glaube, dass auch diese Uhren nach (Ort) gesendet worden seien (vgl. act. 8, pag.01.08.01/002 f.). Die früher gekauften Uhren seien teilweise auch exportiert und teilweise an die

Firmenadresse von D.\_\_\_\_\_ geliefert worden (vgl. act. 6, pag. 01.06.01/001). Durch die Beschwerdeführerin seien keine Uhren direkt an eine Spedition oder ins Ausland geliefert worden, ebenso wenig sei der Auftrag zur Erstellung der Exportpapiere jemals durch die Beschwerdeführerin erfolgt (vgl. act. 8, pag. 01.08.01/007).

*Betreffend den Kauf der beschwerdegegenständlichen Uhr* führte E.\_\_\_\_\_ Folgendes aus: (...). Die Uhr sei von D.\_\_\_\_\_ beim Vater [von E.\_\_\_\_\_] bestellt worden; die Bestellung der Uhr [bei X.\_\_\_\_\_] sei durch die Beschwerdeführerin via ein Bewerbungsformular erfolgt, (...). Der Name des Käufers werde dann [auf dem Garantiezertifikat] bereits durch X.\_\_\_\_\_ in (Ort) eingetragen (act. 8, pag.01.08.01/003). Die beschwerdegegenständliche Uhr habe die Firma C.\_\_\_\_\_ [Ltd.] bezahlt; D.\_\_\_\_\_ habe immer gesagt «meine Firma». Die Uhr sei aber an D.\_\_\_\_\_ ausgeliefert worden. Er [E.\_\_\_\_\_] glaube «zu 99%», dass «mein Vater diese [die Uhr] vermutlich ausgeliefert» habe. Die Speditionsfirma B.\_\_\_\_\_ AG habe die Verzollung gemacht und «Herr F.\_\_\_\_\_ [habe] die Uhr dann physisch nach (Ausland) in den Familiensafe» mitgenommen. Herr D.\_\_\_\_\_ habe gesagt, dass Herr F.\_\_\_\_\_ sein «Geschäftsführer in (Ausland)» sei. Dass die Uhr zuerst ins Zollfreilager verbracht wurde, habe er [E.\_\_\_\_\_] nicht gewusst. Der «Auftrag an B.\_\_\_\_\_ AG mit der Ausfuhr» sei durch D.\_\_\_\_\_ erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe die Dienstleistung der B.\_\_\_\_\_ AG nicht bezahlt; wer die Uhr der Spedition übergeben habe, wisse er [E.\_\_\_\_\_] nicht (act. 8, pag.01.08.01/004 und pag.01.08.01/007 f.). Seiner [E.\_\_\_\_\_] Meinung nach habe D.\_\_\_\_\_ ihn beauftragt, zusätzlich noch eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer an die Spedition zu senden. Er [E.\_\_\_\_\_] meine, sie [die Beschwerdeführerin] habe beide Rechnungen [d.h. eine mit und eine ohne Mehrwertsteuer] in der Buchhaltung abgelegt aber in der Buchhaltung werde «nach Vereinnahmung gestellt, also was an Geld reinkommt, nicht nach Rechnungsstellung». In diesem Fall seien Fr. 1.2 Millionen vereinnahmt und die Mehrwertsteuer nach (Ausland) zurückerstattet worden (act. 8, pag.01.08.01/005).

**3.4.2.2** D.\_\_\_\_\_ erklärte gegenüber der ZFA, dass er als Vermittler tätig und lediglich der Mittelsmann zwischen dem Schweizer Handel wie der Beschwerdeführerin und X.\_\_\_\_\_ sowie den Personen, die die Uhren kaufen würden, gewesen sei. Aufgrund seines Namens und Status habe er die Möglichkeit, «so eine [exklusive und begehrte] Uhr» viel schneller zu erhalten. Die Beschwerdeführerin stelle die Rechnungen an «G.\_\_\_\_\_ oder einen Mitarbeiter von Herrn [Name im Einvernahmeprotokoll geschwärzt]».

Diese würden die Uhren mitnehmen und über (Ort) nach «(Ausland)» verbringen (act. 7, pag. 01.07.01/019 f.). Gegenüber der Beschwerdeführerin als Verkäuferin sei D.\_\_\_\_\_ bzw. die G.\_\_\_\_\_ als «Vertrauensperson» aufgetreten, Abnehmer und Käufer seien aber in der Regel G.\_\_\_\_\_ [Ltd.] oder H.\_\_\_\_\_ gewesen. Die Beschwerdeführerin hätte nicht gewusst, dass «die Uhren an ganz andere Kunden vermittelt» worden seien, andernfalls wäre er [D.\_\_\_\_\_] auf der «Blacklist» gelandet und hätte keine Uhren mehr bekommen (act. 7, pag. 01.07.01/022). Für die Vermittlungstätigkeit habe er von der Beschwerdeführerin ein Honorar in Form von Rabatt auf die Listenpreise erhalten. Die Rabatte seien teilweise in Form von Gutschriften gewährt worden, welche er zu einem späteren Zeitpunkt habe beziehen können (act. 7, pag. 01.07.01.038 f). Die Übergabe der Uhren sei in den meisten Fällen in den Filialen der Beschwerdeführerin und in seiner Anwesenheit erfolgt oder die Uhren seien direkt ins Zollfreilager verbracht worden (act. 7, pag. 01.07.01/028).

*Im Zusammenhang mit dem Kauf und der Auslieferung der beschwerdegegenständlichen Uhr* erklärte D.\_\_\_\_\_ Folgendes: Man habe sich für den Kauf der Uhr bewerben müssen. Aufgrund der langjährigen Beziehung (seiner) Familie zu X.\_\_\_\_\_ sei eine Vorbestellung bei der Beschwerdeführerin möglich gewesen und diese [die Beschwerdeführerin] sei mit dem Bewerbungsformular an X.\_\_\_\_\_ gelangt. Nach ca. zwei Jahren habe er einen Anruf erhalten, dass die «langersehnte Uhr» auf dem Weg sei. Dann sei «E. \_\_\_\_\_» mit der Uhr an den Flughafen nach (Ort) gekommen. Dieser habe gewusst, dass die Uhr exportiert werden würde, weshalb er [«E. \_\_\_\_\_»] die Rechnung richtigerweise auf die C. \_\_\_\_\_ Ltd. ausgestellt habe. Anschliessend sei er [D. \_\_\_\_\_] mit der Uhr zur B. \_\_\_\_\_ AG und habe die Uhr an «I. \_\_\_\_\_ der B. \_\_\_\_\_ AG» übergeben. Wie es mit der Uhr innerhalb des Zollfreilagers weitergegangen sei, wisse er [D. \_\_\_\_\_] nicht mehr (act. 7, pag. 01.07.01/022 f). Die Bezahlung der Uhr sei durch die C. \_\_\_\_\_ [Ltd.] erfolgt, wobei «E. \_\_\_\_\_» natürlich nicht gewusst habe, wer hinter der C. \_\_\_\_\_ [Ltd.] stehen würde, sondern dieser bzw. die Beschwerdeführerin habe gedacht die Firma gehöre ihm [D. \_\_\_\_\_], bzw. dass (seine) Familie hinter der Firma C. \_\_\_\_\_ [Ltd.] stehe (act. 7, pag. 01.07.01/023). «Offiziell» würde die Beschwerdeführerin meinen, dass die Uhr an ihn [D. \_\_\_\_\_] verkauft worden sei. Die Uhr sei an einen Endkunden geliefert worden, welchen er [D. \_\_\_\_\_] nicht kenne. Er [D. \_\_\_\_\_] sei nie Eigentümer der Uhr gewesen, «aber aus Sicht der Firma A. \_\_\_\_\_ AG». Aus Sicht der Beschwerdeführerin sei klar gewesen, dass die Uhr exportiert werde. «E. \_\_\_\_\_» habe gewusst, dass die C. \_\_\_\_\_ [Ltd.] «der Eigentümer» sein werde. Herr I. \_\_\_\_\_ [der

B. \_\_\_\_\_ AG] habe den Export der Uhr vorgenommen. «Herr [Name geschwärzt]» habe das organisiert und gesagt, er [D. \_\_\_\_\_] solle die Uhr direkt an Herrn I. \_\_\_\_\_ übergeben. Ob E. \_\_\_\_\_ bei der Übergabe der Uhr an die Speditionsfirma dabei gewesen sei, wisse er [D. \_\_\_\_\_] nicht mehr sicher (act. 7, pag. 01.07.01/024).

**3.4.2.3** Vor dem Bundesverwaltungsgericht macht die *Beschwerdeführerin* nunmehr – entgegen den Erklärungen von E. \_\_\_\_\_ im Rahmen der von der Vorinstanz geführten Strafuntersuchung – geltend, die beschwerdegegenständliche Uhr nicht an D. \_\_\_\_\_ – und auch nicht an dessen Familie –, sondern an die C. \_\_\_\_\_ Ltd. verkauft zu haben (vgl. E. 3.4.1 hiervor). Den Widerspruch zu den Aussagen von E. \_\_\_\_\_ bzw. das Vorgehen beim Verkauf der beschwerdegegenständlichen Uhr begründet die Beschwerdeführerin wie folgt: Für Raritäten wie die beschwerdegegenständliche Uhr bestehe eine deutlich über das Angebot hinausgehende Nachfrage. Die X. \_\_\_\_\_ produziere jährlich nur eine geringe Anzahl solcher Uhren und versuche, diese nur an ausgewählte, langjährige Kunden zu liefern, wobei für sie von Bedeutung sei, dass diese speziellen Uhren letztlich in die Hände von Privatpersonen gelangen. Deshalb verlange die X. \_\_\_\_\_ von Detailhändlern wie ihr (der Beschwerdeführerin) gewisse Informationen und Zusicherungen über deren Kunden. D. \_\_\_\_\_ sei von einem Interessenten als «Vermittler» eingeschaltet worden. Im Wissen darum, dass nur er bzw. ein ihm gehörendes Unternehmen Chancen auf den Erhalt einer Uhr wie der beschwerdegegenständlichen Uhr habe, habe er gegenüber ihr (der Beschwerdeführerin) vorgegeben, eine solche kaufen zu wollen und Eigentümer der C. \_\_\_\_\_ Ltd. zu sein. Das Garantiezertifikat für die Uhr sei auf den Namen von D. \_\_\_\_\_ ausgestellt worden, da sie (die Beschwerdeführerin) gegenüber der X. \_\_\_\_\_ bestätigt habe, dass D. \_\_\_\_\_ Abnehmer der Uhr sei. Dass die X. \_\_\_\_\_ «hier wohl getäuscht» worden sei, bestreite sie (die Beschwerdeführerin) nicht. Ob die X. \_\_\_\_\_ die beschwerdegegenständliche Uhr an sie (die Beschwerdeführerin als Detailhändlerin) verkauft hätte, wenn sie gewusst hätte, dass deren Rechnung nicht auf D. \_\_\_\_\_ persönlich, sondern auf ein – «allenfalls ihm gehörendes» – Unternehmen lautete, lasse sie (die Beschwerdeführerin) offen. Für das vorliegende Verfahren sei einzig relevant, dass sie – so die Beschwerdeführerin schliesslich – die Rechnung für die beschwerdegegenständliche Uhr an die C. \_\_\_\_\_ Ltd. in (Ausland) gestellt und letztere auch den Kaufpreis – wie bei solchen exklusiven Uhren üblich vor der Lieferung – bezahlt habe. Sie habe somit die Uhr an die im Ausland domizilierte Erwerberin verkauft. Als Verkäuferin gelte sie folglich als Exporteurin im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung.

### 3.4.3

**3.4.3.1** Mit wem die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag über die beschwerdegegenständliche Uhr tatsächlich abgeschlossen hat, kann anhand der dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten nicht abschliessend geklärt werden. Zwar bilden sowohl die Rechnung vom 24. Juli 2015 bzw. vom 29. Juli 2015 an die C.\_\_\_\_\_ Ltd. (act. 7, pag. 01.07.01/051 f.) wie auch der Umstand, dass der in Rechnung gestellte Kaufpreis für die beschwerdegegenständliche Uhr von der C.\_\_\_\_\_ Ltd. bezahlt worden ist (vgl. Gutschriftsanzeigen vom 29. Juli 2015, Beschwerdebeilagen 5 und 6), Indizien dafür, dass die Beschwerdeführerin die Uhr an die C.\_\_\_\_\_ Ltd. verkauft hat. Indessen deuten die Aussagen von E.\_\_\_\_\_ sowie diejenigen von D.\_\_\_\_\_ anlässlich den von der Vorinstanz durchgeführten Befragungen (vgl. E. 3.4.4 hiervor) stark bzw. viel eher darauf hin, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Verkaufs der Uhr davon ausgegangen sein muss, diese an D.\_\_\_\_\_ bzw. an dessen Familie zu verkaufen. Dabei akzeptierte sie lediglich die *Bezahlung* der Uhr durch eine Drittpartei (C.\_\_\_\_\_ Ltd.), in der Annahme, dass diese ein Unternehmen von D.\_\_\_\_\_ sei. Hierfür spricht nebst den geschilderten Verkaufsmodalitäten bei der X.\_\_\_\_\_ (Bewerbungsverfahren, Zusicherungen durch Detailhändlerin, Ausstellung Garantiezertifikat durch X.\_\_\_\_\_ auf den Namen des Käufers) auch die aktenkundige Korrespondenz zwischen der Beschwerdeführerin und D.\_\_\_\_\_ (vgl. namentlich act. 7, pag. 01.07.01/049 f.). Letztere lässt zudem auf eine enge Geschäftsbeziehung schliessen und lässt erkennen, dass die Beschwerdeführerin jeweils damit rechnete, dass die von D.\_\_\_\_\_ – für sich selbst, für dessen Familie oder für Bekannte – gekauften Uhren möglicherweise, respektive zu einem späteren Zeitpunkt (definitiv) ins Ausland exportiert werden könnten, insbesondere, da sich die Uhrensammlung der Familie offenbar am Wohnsitz der Eltern von D.\_\_\_\_\_ in (Ausland) befindet (vgl. act. 7, pag. 01.07.01/040-50). Überdies geht aus dieser Korrespondenz hervor, dass die Beschwerdeführerin – entgegen sowohl den Aussagen von E.\_\_\_\_\_ als auch von D.\_\_\_\_\_ – im Auftrag von D.\_\_\_\_\_ Rechnungen und Exportpapiere für die Ausfuhr gewisser Uhren erstellt hatte (act. 7, pag. 01.07.01./041 und 047). Ob dies jeweils im Nachgang zur Übergabe der bei der Beschwerdeführerin erworbenen Uhren, mithin im Nachhinein erfolgt ist oder anlässlich der Lieferung des jeweiligen Verkaufsgeschäfts, lässt sich nicht eruieren.

**3.4.3.2** Zur Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführerin Exporteurin im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung ist, muss allerdings auch nicht abschliessend geklärt werden, an wen die

Beschwerdeführerin die beschwerdegegenständliche Uhr tatsächlich verkauft hat. Vielmehr massgebend und deshalb zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin den *Transport ins Zollfreilager veranlasst* hat, oder ob sie den *Transport* auf ihre Rechnung oder auf Rechnung der Erwerberin bzw. des Erwerbers *hat durchführen lassen*.

Wie genau die Ausfuhr, respektive die Verbringung der beschwerdegegenständlichen Uhr ins Zollfreilager erfolgt ist, lässt sich anhand der sich dem Bundesverwaltungsgericht präsentierenden Akten ebenfalls nicht eindeutig rekonstruieren. Jedenfalls ist unbestritten, dass der Transport der beschwerdegegenständlichen Uhr ins Zollfreilager (Ort) durch die Speditionsfirma B. \_\_\_\_\_ AG erfolgt ist. Somit kann immerhin festgehalten werden, dass die beschwerdegegenständliche Uhr nicht durch die Beschwerdeführerin selbst ins Ausland, respektive ins Zollfreilager verbracht worden ist.

Durch wen der *Transportauftrag* an die Spediteurin erfolgte, lässt sich so dann weder den Akten eindeutig entnehmen noch äussert sich die Beschwerdeführerin hierzu in der Beschwerde. Die Angabe «FRANKATUR: CPT» auf der von der Beschwerdeführerin eingereichten Spesenrechnung vom 25. August 2015 des Speditionsunternehmens B. \_\_\_\_\_ AG (Beschwerdebeilage 12) deutet zwar auf die Übernahme der Incoterms 2010 und somit darauf hin, dass die Transportkosten für die Ausfuhr bzw. für die Überführung der beschwerdegegenständlichen Uhr ins Zollfreilager zu Lasten der Verkäuferin bzw. des Verkäufers gingen (vgl. MARKUS HÄMMERLE, Incoterms 2010, Internationale Spielregeln für Warenlieferungen ins Ausland, 2013, S. 14; vgl. E. 2.4.2). Dass es sich bei der Verkäuferin um die Beschwerdeführerin handelt, erschliesst sich aus dieser Angabe hingegen nicht, insbesondere, da vorliegend der Frachtvertrag mit der Spediteurin nicht aktenkundig ist. Sonstige Hinweise auf die Auftragserteilung bzw. auf die Übernahme der Transportkosten durch die Beschwerdeführerin sind ebenso wenig erkennbar. Der Vermerk «UEBERNAHME VON HERRN D. \_\_\_\_\_; UEBERBRINGEN IN CH-SAFE» in der Leistungsbeschreibung der hiervor genannten Spesenrechnung des Speditionsunternehmens (Beschwerdebeilage 12) sowie die Angaben in der ebenfalls von der Beschwerdeführerin eingereichten Rechnung vom 30. Juli 2015 von D. \_\_\_\_\_ bzw. dessen Unternehmen «J. \_\_\_\_\_» an die C. \_\_\_\_\_ Ltd. betreffend «consulting fee[s]» (Beschwerdebeilage 10) sprechen vielmehr dafür, dass der Auftrag ans Speditionsunternehmen für den Transport der beschwerdegegenständlichen Uhr ins Zollfreilager von D. \_\_\_\_\_ erteilt worden ist und er die Transportkosten als Spesen («Expenses») der C. \_\_\_\_\_ Ltd. direkt in Rechnung gestellt hat. Es wird zudem weder von

der Beschwerdeführerin noch von D. \_\_\_\_\_ behauptet, dass die Beschwerdeführerin D. \_\_\_\_\_ – gegebenenfalls als Vermittler – mit der Auftragserteilung für den Transport der Uhr ins Zollfreilager beauftragt noch, dass die Beschwerdeführerin die Transportkosten mit einem Vermittlungshonorar bzw. mit den gewährten Rabatten an D. \_\_\_\_\_ verrechnet hätte. Auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die C. \_\_\_\_\_ Ltd. (vgl. act. 7, pag. 01.07.01/051 f. und Beschwerdebeilage 7) sind sodann keine Versandkosten ausgewiesen und die Beschwerdeführerin macht ebenso wenig geltend, die Uhr auf eigene Rechnung versendet zu haben.

Somit gelingt der Beschwerdeführerin der Nachweis nicht, dass sie den Transport der beschwerdegegenständlichen Uhr ins Zollfreilager (im Rahmen des Ausfuhrverfahrens) selbst vorgenommen oder sonst in irgendeiner Art und Weise rechtlich oder tatsächlich auf eigene oder auf fremde Rechnung veranlasst hätte. Da die Beschwerdeführerin aus der Qualifikation als Exporteurin Rechte ableitet (Bezeichnung als Versenderin auf der Ausfuhrveranlagungsverfügung bzw. Widerruf der angefochtenen Verfügung), trägt sie die Folgen der unbewiesenen Tatsachen, für welche ihr die Beweislast obliegt (vgl. E. 1.9.3 f.). Es ist daher mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin nicht als Exporteurin im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung betrachtet werden kann. Folglich ist die diesbezügliche Angabe in der Ausfuhrzollanmeldung bzw. in der ursprünglichen Ausfuhrveranlagungsverfügung als unzutreffend zu werten.

**3.5** Zusammenfassend ergibt sich aufgrund des hiavor Gesagten, dass die Beschwerdeführerin nicht Exporteurin der beschwerdegegenständlichen Uhr im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Aussenhandelsstatistikverordnung war (vgl. E. 3.4.5), weshalb das Ausfuhrverfahren infolge Falschdeklaration der Exporteurin in der Zollanmeldung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen worden ist (E. 3.2.2 f.). Der Widerruf der ursprünglichen Ausfuhrveranlagungsverfügung durch die Vorinstanz ist daher in vorliegendem Fall zu Recht erfolgt. Die Beschwerde ist somit abzuweisen, sofern darauf einzutreten ist (vgl. E. 3).

**3.6** Abschliessend und der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die – in Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung ebenfalls verfügte – Neuveranlagung der beschwerdegegenständlichen Uhr zur Ausfuhr mit D. \_\_\_\_\_ als Exporteur aufgrund der vorstehenden Erwägungen nicht weiter geprüft werden muss. Die Neuveranlagung geht im Antrag der Beschwerdeführerin auf «Rückgängigmachung des Widerrufs der

Veranlagungsverfügung» ohnehin auf bzw. wird die Neuveranlagung von der Beschwerdeführerin nicht unabhängig davon beanstandet und auch keine Änderung bzw. Aufhebung von Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung eventualiter beantragt.

#### **4.**

**4.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens gilt die Beschwerdeführerin als unterliegend, weshalb sie die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.2** Angesichts ihres Unterliegens steht der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE e contrario). Die Vorinstanz hat von vornherein keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**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:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)