

# **BVGer A-1190/2018 vom 18. April 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-04-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1190\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1190_2018)

FR: TAF A-1190/2018 du 18 avril 2019

IT: TAF A-1190/2018 del 18 aprile 2019

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer ficht einen Beschwerdeentscheid der OZD betreffend Nachforderung von Zollabgaben und Einfuhrsteuern an. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach - unter Vorbehalt der Einschränkung gemäss E. 1.3 hiernach - einzutreten.

### **E. 1.3**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet ausschliesslich der vorinstanzliche Entscheid, vorliegend der Beschwerdeentscheid der OZD vom 17. Januar 2018. Dieser ersetzt auf-grund des im verwaltungsinternen Instanzenzug geltenden Devolutiveffekts allfällige Entscheide unterer Instanzen, so dass letztere nicht mehr anfechtbar sind (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-625/2015 vom 15. September 2015 E. 1.3). Soweit sich die vorliegende Beschwerde gegen die Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 19. Oktober 2016 richtet und deren Aufhebung verlangt wird, ist deshalb auf das Rechtsmittel nicht einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

### **E. 1.5.1**

Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von

der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz erfährt durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien allerdings eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N 1.49 ff.).

### **E. 1.5.2**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 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 (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 3.141). Es ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 3.140). Hinsichtlich des Beweisgrades ist an Beweismittel, die in einem Verfahren betreffend die nachträgliche Überprüfung einer Zollabfertigung eingereicht werden, ein strenger Massstab anzulegen, steht doch, nachdem die Deklaration verbindlich geworden ist, die Ware nicht mehr unter amtlicher Kontrolle. Die eingereichten Beweismittel müssen die behauptete Tatsache mit hinreichender Sicherheit nachweisen. Eine nur überwiegende Wahrscheinlichkeit genügt nicht (vgl. BGE 109 Ib 190 E. 1d; Urteil des BVGer A-1757/2006 vom 21. Juni 2007 E. 2.6; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 15. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.55 E. 3b). Dokumenten, die zeitlich nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellt worden sind, kommt in der Regel ein stark eingeschränkter Beweiswert zu. Es besteht bei solchen Dokumenten ein höheres Missbrauchspotential und deren Beweistauglichkeit wird dadurch regelmässig weniger hoch sein als bei Beweismitteln aus der Zeit vor den Einfuhren (wie Bestellungen, Auftragsbestätigungen, Lieferscheinen, Rechnungen usw.; Urteil des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 2.3; ausführlich hierzu: Entscheid der ZRK vom 15. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.55 E. 3b, 3c.cc und dd, 3d.bb). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 E. 1.4; A-5216/2014 vom 23. April 2015 E. 1.5.4). Diesfalls werden die von den Parteien gestellten Beweisanträge im Rahmen einer vorweggenommenen, sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen (Urteil des BVGer A-1328/2018 vom 18. April 2018 E. 1.4.3 f.; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 3.144).

### **E. 1.5.3**

Bleibt eine entscheidrelevante Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 138 II

465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6341/2015 vom 28. Juni 2016 E. 2.1.3). Demnach hat jene Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteil des BGer 1C\_236/2016 vom 15. November 2016 E. 3.6 am Ende; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 3.150).

Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des im Einfuhrsteuerrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt auch in diesem Rechtsgebiet - wie allgemein im Abgaberecht - der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber ist die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5 m.H.; 133 II 153 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_837/2015 vom 23. August 2016 E. 5; ferner Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.3).

#### **E. 1.5.4**

Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt 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 (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 1.54 unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt sodann, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen (ganz oder teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. anstelle vieler: Urteil des BVGer A-825/2016 vom 10. November 2016 E. 2.2).

#### **E. 2.1**

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1). Die in casu zu beurteilenden Einfuhren sind in den Jahren 2014 und 2015 erfolgt. Dementsprechend sind vorliegend das ZG sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), die am 1. Mai 2007 in Kraft getreten sind, anwendbar. Darüber hinaus kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zur Anwendung.

#### **E. 2.2**

Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem der Einfuhrsteuer (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). Für die Einfuhrsteuer gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des MWSTG nichts anderes anordnen (Art. 50 MWSTG).

#### **E. 2.3.1**

Die im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zur Welthandels-organisation (WTO) per 1. Juli 1995 und der Ratifizierung der entsprechenden GATT/WTO-Übereinkommen (Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation, SR 0.632.20; Übereinkommen über die Landwirtschaft, Anhang 1A.3 zum Abkommen) eingeführte Regelung betreffend die Einfuhr von Agrarprodukten erlaubt den Import sowohl inner- als auch ausserhalb eines Zollkontingents. Die Einfuhr innerhalb eines Kontingents unterliegt gewöhnlich einem geringeren Zollansatz (KZA) als jene ausserhalb (AKZA). Kommt der AKZA zur Anwendung, wirkt dieser regelmässig prohibitiv (vgl. BGE 129 II 160 E. 2.1, 128 II 34 E. 2b, Urteile des BGer 2C\_82/2007 vom 3. Juli 2007 E. 2.1 und E. 2.2; 2A.1/2004 vom 31. März 2004 E. 2.1; Urteil des BVer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.2.1).

### **E. 2.3.2**

Bei Einfuhren innerhalb bzw. ausserhalb der zugeteilten Kontingente gilt ausnahmslos das Prinzip der Eigenverantwortung. Sind im Zeitpunkt der Einfuhr nicht sämtliche Voraussetzungen für eine Verzollung nach dem KZA erfüllt, gelangt zwingend der AKZA zur Anwendung, es sei denn, ein allgemeiner Zollbefreiungs- oder ein Zollbegünstigungstatbestand liege vor (Urteile des BVer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.2.2; A-5060/2011 und A-5064/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.5.1).

### **E. 2.4.1**

Die Zollzahlungspflicht und die Pflicht zur Zahlung der Einfuhrsteuern obliegt der Zollschuldnerin oder dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG, Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG u.a. die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a). Dies sind die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen. Mit dieser Bestimmung wurde die unter der Geltung des früheren Rechts entwickelte bundesgerichtliche Rechtsprechung kodifiziert (vgl. Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; Michael Beusch, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz [ZG], Bern 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 70 N. 4). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG des Weiteren die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b) und Personen, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c). Die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG).

### **E. 2.4.2**

Die Zollzahlungspflicht umfasst auch die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (also beispielsweise gestützt auf die Mehrwertsteuergesetzgebung) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 90 ZG). Die Einfuhrsteuer wird von der EZV zusammen mit den Zollabgaben erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG). Das Verfahren der Zoll- und Einfuhrsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG; Art. 50 MWSTG). Die Grundlage der Veranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im Schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (Barbara Schmid, in: Zollkommentar, Art. 18 N. 1). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG). Als solche gilt diejenige Person, die Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder

sie danach übernimmt. Sie hat die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen (Art. 21 Abs. 1 ZG). 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).

## **E. 2.5**

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere ist die Entgeltlichkeit nicht erforderlich. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 2469 ff.).

### **E. 2.5.1**

Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Im Übrigen wird sie - sofern nicht die Sondertatbestände von Art. 54 Abs. 1 Bst. b - f MWSTG zur Anwendung kommen - nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet. Dies ist insbesondere bei Geschenksendungen der Fall (Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.1).

### **E. 2.5.2**

Als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG). Es handelt sich somit um den Verkehrswert bzw. Veräusserungswert des eingeführten Gegenstandes, also den Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn bildet nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern stellt in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2, in: Zollrevue 2/17, S. 34 ff.; Urteile des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.2; A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4.1 mit Hinweisen).

### **E. 2.5.3**

Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG kann die Eidgenössische Zollverwaltung die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten grundsätzlich die nachfolgend genannten, im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (vgl. Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4). So gilt insbesondere auch, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung der Einfuhrsteuer eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.3). Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen zur Schätzung der Einfuhrsteuer - also gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der

Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben - als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG; E. 1.4) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3 mit Hinweisen). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. In jedem Fall muss die Schätzung pflichtgemäss sein. Dies bedingt die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls und den Einbezug von ausreichend abgestützten Schätzungshilfen und vernünftigen und zweckmässigen Schätzmethoden (Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2). Dabei kann insbesondere dort, wo der Kauf des in Frage stehenden Gegenstandes vor der Einfuhr zeitlich nicht allzu weit zurückliegt, zur Ermittlung des Marktwertes im Einfuhrzeitpunkt auf den seinerzeit bezahlten Kaufpreis abgestellt werden. Zu berücksichtigen sind indes allfällige Wertveränderungen zwischen dem Zeitpunkt des Kaufs des Gegenstands und dessen Einfuhr (vgl. Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 7.3). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt erst dann eine Korrektur einer zulässigerweise erfolgten Schätzung vor, wenn diese erhebliche Fehler aufweist bzw. offensichtlich unrichtig ist. Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der ESTV (bzw. hier der EZV) innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessenspielraum verbleiben. Die deutsche Rechtsprechung und Lehre bezeichnet diese Bandbreite zutreffend als Schätzungsrahmen. Je weniger Anhaltspunkte für eine Schätzung vorliegen, je breiter wird er grundsätzlich sein. Liegt das Schätzungsergebnis nicht mehr in diesem Rahmen ist eine Ermessensüberschreitung, das heisst eine Rechtsverletzung gegeben, und damit liegt auch ein offensichtlicher Ermessensfehler bzw. eine offensichtlich unrichtige Schätzung im Sinne der erwähnten Rechtsprechung vor, die vom Bundesverwaltungsgericht zu korrigieren ist (vgl. Jürg Steiger, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 79 N. 36). Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - in der Folge dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3). Weil das Ergebnis der ermessensweisen Ermittlung der Einfuhrsteuer selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich der Abgabepflichtige gegen eine zulässigerweise und pflichtgemäss durchgeführte Schätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. BVGE 2014/7 E. 3.5 f.; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1 i.V.m. E. 10.4.1).

### **E. 3.1**

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, in: Zollkommentar, Art. 9 N. 1). Zu diesem Zweck ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (vgl. Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 3.1).

### **E. 3.2**

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 regelt er gemäss Art. 9 Abs. 2 ZG die Voraussetzungen für die Zollabgabenbefreiung. Ebenso kann er das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung aus wirtschaftlichen oder handelspolitischen Gründen ausschliessen, auf eine bestimmte Dauer beschränken oder von einer Bewilligung abhängig machen (Abs. 3). Hierbei ist er jedoch an das internationale Recht gebunden (Schreier, a.a.O., Art. 9 N. 9).

#### **E. 3.2.1**

Gestützt auf Art. 9 ZG wird in Art. 30 Abs. 1 ZV bestimmt, dass Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet zollfrei sind, wenn sie im Eigentum einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebiets sind und von einer solchen Person verwendet werden (Bst. a), ihre Identität gesichert werden kann (Bst. b), die Verwendung höchstens zwei Jahre dauert (Bst. c) und sie in unverändertem Zustand wieder ausgeführt werden, wobei der Verbrauch nicht als Veränderung gilt (Bst. d). Sind die Voraussetzungen nach Abs. 1 erfüllt, so gilt das Verfahren der vorübergehenden Verwendung als bewilligt (Abs. 4).

#### **E. 3.2.2**

Der Umsetzung der materiellen Fiskalbestimmungen von Art. 9 ZG dient Art. 58 ZG (Schreier, a.a.O., Art. 9 N. 6). Gemäss 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; siehe dazu auch das Urteil des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 7.4.3).

### **E. 4.1**

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Steuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 MWSTG). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (statt vieler: Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.1).

## **E. 4.2**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) 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.

## **E. 4.3**

Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Die Leistungspflicht hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1, mit Hinweisen). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil in einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, 115 Ib 358 E. 3; Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.3, A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.4.1). Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner nach Art. 70 ZG (vorne E. 2.4), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 3.1). Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil 2A.242/2006 E. 2.1; Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; Beusch, in: Zollkommentar, Art. 70 N. 12). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen - für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt - haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4).

## **E. 5.1**

In Bezug auf den Sachverhalt und in materiell-rechtlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die hier in Frage stehenden Pferde an den im Sachverhalt genannten Daten und zu den im Sachverhalt genannten Preisen gekauft und in die Schweiz eingeführt wurden (vgl. Sachverhalt Bst. C), wobei die Einfuhr der Pferde C und D zu Unrecht mittels ZAVV vorgenommen wurde, weshalb dort der AKZA in Höhe von je CHF 3'834.- zum Tragen kommt (E. 2.3.2).

## **E. 5.2**

In materiell-rechtlicher Hinsicht bestritten ist im vorliegenden Fall hingegen erstens, dass der Beschwerdeführer betreffend die Einfuhr der in Frage stehenden Pferde C, D und E (vgl. Sachverhalt Bst. C) als Zollschuldner zu qualifizieren ist und somit für die hieraus entstandene Zoll- und Einfuhrsteuerschuld solidarisch haftet, und zweitens, dass die von der Vorinstanz als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer herangezogenen Werte rechtens sind. Nachfolgend ist zunächst darauf einzugehen, ob der Beschwerdeführer als

Zollschuldner zu qualifizieren ist.

### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer bringt vor, er sei nicht als Zollschuldner zu qualifizieren und deshalb nicht leistungspflichtig. Hierzu führt er im Wesentlichen aus, da sein Ausbildungs- und Handelsstall nicht über das notwendige Fachwissen für die Abwicklung von Zollangelegenheiten verfüge, arbeite man mit Zollfachleuten zusammen. Allein aus der Tatsache, dass sein Ausbildungs- und Handelsstall in der Vergangenheit über die Verzollungsagenturen mehrere Ein- und Ausfuhren von Pferden getätigt habe, könne keineswegs geschlossen werden, dass das nötige Fachwissen im Umgang mit Zollformalitäten vorhanden sei. Der Beschwerdeführer moniert weiter, die Vorinstanz habe nicht erklärt, was seine Rolle bei den Einfuhren gewesen sei und weshalb er Zollschuldner sein soll.

### **E. 6.2**

Im Rahmen ihrer Vernehmlassung vom 3. April 2018 führt die Vorinstanz im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer sei bei allen drei in Frage stehenden Pferdeeinfuhren Empfänger im Inland gewesen. Zudem habe Y. \_\_\_\_\_ im Rahmen ihrer Einvernahme ausgeführt, sie hätte alle Verzollungstätigkeiten im Auftrag des Beschwerdeführers gemacht. Ergo sei erstellt, dass der Beschwerdeführer Zollschuldner sei. Im Übrigen hänge die Zugehörigkeit zum Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner nicht davon ab, ob man mit den Zollvorschriften vertraut sei oder nicht.

### **E. 6.3**

Aus den Ausführungen von Y. \_\_\_\_\_ im Rahmen ihrer Einvernahme seitens der Zollkreisdirektion vom 21. September 2016 geht u.a. hervor, dass sie im Auftrag des Beschwerdeführers diverse administrative Arbeiten erledige, wozu insbesondere organisatorische Aufgaben im Zusammenhang mit Turnierteilnahmen gehörten. Manchmal gebe ihr der Beschwerdeführer auch Aufträge für Einfuhren. Sie mache alle Verzollungs-Tätigkeiten in dessen Auftrag bzw. ohne Instruktion mache sie nichts selbständig (vgl. Einvernahme vom 21. September 2016, act. 14.8.1 S. 3 f.). Dementsprechend hat Y. \_\_\_\_\_ im Rahmen der Einvernahme bestätigt, in einer E-Mail vom 17. November 2014 eine Zollagentur damit beauftragt zu haben, zwei Pferde (i.e. C und D) mit Freipässen abzufertigen (vgl. Einvernahme vom 21. September 2016, act. 14.8.1 S. 5 f. sowie Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000007). Weiter geht aus den Akten hervor, dass sie auch die Einfuhr des Pferdes E organisierte und letztlich veranlasste (vgl. Einvernahme vom 21. September 2016, act. 14.8.1 S. 18 f. sowie Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000015 ff.). Im Rahmen seiner Einvernahme hat der Beschwerdeführer bestätigt, dass er Y. \_\_\_\_\_ mit verschiedenem Administrativen, u.a. die Administration von Zollsachen, betraue (vgl. Einvernahme vom 22. September 2016, act. 2.8.1 S. 2 f.). Auch im Falle der Einfuhr der hier in Frage stehenden Pferde habe ihn der Eigentümer dazu beauftragt, die Einfuhr (bei C und D mittels Freipass) zu organisieren, womit er wiederum Y. \_\_\_\_\_ beauftragt habe (vgl. Einvernahme vom 22. September 2016, act. 2.8.1 S. 4 f., 9 und 14 f.). Indem der Beschwerdeführer zur Einfuhr der in Frage stehenden Pferde beauftragt wurde und damit wiederum Y. \_\_\_\_\_ beauftragte, hat er sowohl als Auftraggeber als auch als Veranlasser im Sinne der konstanten Rechtsprechung als Zollschuldner zu gelten, wobei unerheblich ist, ob er mit den Zollvorschriften vertraut ist oder nicht (E. 2.4.1).

### **E. 7.1**

Weiter ist zu prüfen, ob die von der Vorinstanz als Bemessungsgrundlage für die Einfuhr der Pferde herangezogenen, geschätzten Werte rechtens sind. Dabei stellt sich zuerst die Frage, ob die für die Einfuhr dieser Pferde geltenden Steuerbemessungsgrundlagen seitens der Vorinstanz zurecht geschätzt wurden. Zweitens ist in diesem Zusammenhang zu überprüfen, ob die vorinstanzliche Schätzung pflichtgemäss erfolgte, um - soweit die beiden vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind - drittens zu eruieren, ob es dem Beschwerdeführer in Umkehr der allgemeinen Beweislast gelingt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 2.5.3).

## **E. 7.2**

Die Eidgenössische Zollverwaltung kann die Steuerbemessungs-grundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen (E. 2.5.3).

### **E. 7.2.1**

Anlässlich einer Hausdurchsuchung im Rahmen der Strafuntersuchung gegen den Eigentümer wurden bei diesem unter anderem Kassabücher mit handschriftlichen Aufzeichnungen über die Pferdekäufe beschlagnahmt.

#### **E. 7.2.1.1**

Laut einem seiner Kassabücher kaufte der Eigentümer das Pferd C am 24. Juni 2014 für den Preis von CHF 80'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000085). Am 18. November 2014 wurde das Pferd C sodann - zusammen mit dem Pferd D - zu Unrecht mittels ZAVV in die Schweiz verbracht, wobei für beide Pferde zusammen bei der Einfuhr ein Wert von CHF 62'000.- deklariert wurde (vgl. Sachverhalt Bst. C.a. und Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004).

#### **E. 7.2.1.2**

Weiter erwarb der Eigentümer das Pferd D gemäss Kassabuch am 12. April 2014 zum Preis von CHF 360'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000075). Am 18. November 2014 wurde das Pferd D sodann - zusammen mit dem Pferd C - zu Unrecht mittels ZAVV in die Schweiz verbracht, wobei für beide Pferde zusammen bei der Einfuhr ein Wert von CHF 62'000.- deklariert wurde (vgl. Sachverhalt Bst. C.a. und Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004). Am 18. Februar 2015 wurde das Pferd D schliesslich zur definitiven Einfuhr angemeldet unter Angabe eines Wertes von CHF 21'700.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000028).

#### **E. 7.2.1.3**

Das Pferd E wurde gemäss Kassabuch am 20. September 2013 für den Betrag von CHF 120'000.- gekauft, wobei in diesem Preis alle Kosten bis 4. August 2014 inbegriffen waren (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000042). Am 26. Januar 2015 wurde das Pferd mit einem Einfuhrsteuerwert von CHF 18'250.- zur definitiven Einfuhr angemeldet (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000005).

## **E. 7.2.2**

Aus den vorstehenden Erwägungen 7.2.1.1 ff. geht zusammengefasst hervor, dass die Einfuhren der betroffenen Pferde teilweise zu Unrecht mittels ZAVV (Pferde C und D) veranlagt und teilweise korrekt zur definitiven Einfuhr (Pferd E) angemeldet wurden. In sämtlichen Fällen sticht jedoch ins Auge, dass die deklarierten Einfuhrsteuerwerte

signifikant unter den Werten liegen, die der Eigentümer gemäss seinen Angaben in den jeweiligen Kassabüchern für die Pferde bezahlt hatte. Der Beschwerdeführer bestreitet zurecht nicht, dass die EZV die Angaben in den Kassabüchern als glaubhaft erachten durfte (vgl. E. 5.1). Angesichts der grossen Differenzen zwischen den deklarierten Werten der Pferde anlässlich deren Einfuhr und den maximal 16 Monate zuvor (Pferd E [vgl. E. 7.2.1.3]) gemäss den Angaben in den Kassabüchern tatsächlich bezahlten Kaufpreisen waren die Zweifel der EZV an der Richtigkeit der Zollanmeldungen ohne weiteres gerechtfertigt. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die EZV eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat (E. 2.5.3). Der Entscheid der Vorinstanz erweist sich somit in diesem Punkt als rechters (vgl. die weiteren Urteile in der vorliegenden Sache [A-983/2018 und A-1029/2018]).

### **E. 7.3**

Zu prüfen ist sodann, ob die EZV die fraglichen Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen durchgeführt hat (E. 2.5.3).

#### **E. 7.3.1**

Das Ziel der EZV muss sein, im Rahmen der Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage möglichst den Marktwert der Pferde im Zeitpunkt der Einfuhr zu eruieren, wobei als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (E. 2.5.2). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Eine pflichtgemässe Schätzung berücksichtigt die Besonderheiten des Einzelfalls und nutzt ausreichend abgestützte Schätzungshilfen sowie vernünftige und zweckmässige Schätzmethoden. Dabei kann insbesondere dort, wo der Kauf des in Frage stehenden Gegenstandes vor der Einfuhr zeitlich nicht allzu weit zurückliegt, zur Ermittlung des Marktwertes im Einfuhrzeitpunkt auf den seinerzeit bezahlten Kaufpreis abgestellt werden, wobei allfällige Wertveränderungen zu berücksichtigen sind. Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der EZV innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessenspielraum verbleiben (E. 2.5.3).

#### **E. 7.3.2**

Die EZV schätzte den Wert des Pferdes C bei dessen Einfuhr am 18. November 2014 auf CHF 80'000.-, anstatt der zusammen mit dem Pferd D deklarierten CHF 62'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004). Sie stützte sich dabei auf die Angaben im Kassabuch, aus denen hervorgehe, dass der Eigentümer das Pferd C am 24. Juni 2014 für CHF 80'000.- gekauft habe (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000085 f.). Der im Juni 2014 - also lediglich knapp fünf Monate vor der Einfuhr - bezahlte Kaufpreis von CHF 80'000.- entspricht der letzten objektiven Grösse zur Bestimmung des Marktwertes des Pferdes C im Zeitpunkt der Einfuhr im November 2014, weshalb die EZV diesen Wert zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage ohne weiteres heranziehen durfte. Im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung erscheint diese Schätzung nicht als pflichtwidrig. Gesamthaft ergibt sich somit, dass sich die Schätzung der EZV innerhalb des Schätzungsrahmens bewegt und demnach nicht zu beanstanden ist. Für eine Korrektur dieser pflichtgemäss vorgenommenen Schätzung aufgrund der vom Beschwerdeführer behaupteten gesundheitlichen Probleme des Pferdes trägt dieser die Beweislast (vgl. E. 2.5.3 und nachfolgend E. 7.4.1).

### **E. 7.3.3.1**

Das Pferd D wurde seitens der EZV im Einfuhrzeitpunkt November 2014 auf CHF 700'000.- geschätzt. Sie stützte sich dabei unter anderem auf eine Kurznachricht (SMS) des Eigentümers an U.\_\_\_\_\_ von Ende September 2014, wonach er für das Pferd D ein Kaufangebot über CHF 700'000.- erhalten habe (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000104). Danach habe sich das Pferd im Turniersport offensichtlich erfolgreich bewährt. In einer WhatsApp-Mitteilung vom 24. September 2015 habe der Eigentümer Y.\_\_\_\_\_ - auf entsprechende Anfrage hin - mitgeteilt, ein Angebot um CHF 3 Mio. müsse es sein (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000120). Daraus erhelle, dass der im September 2014 offerierte Kaufpreis durchaus einen realistischen Marktwert dargestellt habe. Der Beschwerdeführer bringt betreffend den Einfuhrsteuerwert des Pferdes D vorab vor, der angebliche Wert von CHF 700'000.- entbehre jeglicher Grundlage und das Kaufangebot zum genannten Preis sei reines Geschwätz und überhaupt nicht ernst zu nehmen. Grundsätzlich ist nicht zu beanstanden, wenn die EZV sämtliche vor der Einfuhr im Raum stehenden Werte heranzieht, um den Marktwert des in Frage stehenden Pferdes im Einfuhrzeitpunkt zu schätzen. Die Vorinstanz hat letztlich auf den Wert von CHF 700'000.- abgestellt. Dies ist allerdings ein Wert, der lediglich auf Hörensagen gründet und offenbar Gegenstand einer Kaufofferte von Ende September 2014 war. Den Akten ist zu entnehmen, dass es hierauf auch zu einer Besichtigung der Pferde gekommen war, wobei der Kauf unbestrittenermassen nicht zustande kam, was ein Indiz dafür ist, dass der Wert von CHF 700'000.-, sollte tatsächlich eine dementsprechende Offerte eingegangen sein, zu hoch war und dem damaligen Marktpreis nicht entsprach. Sodann kann der seitens der Vorinstanz ebenfalls ins Feld geführte Wert von CHF 3 Millionen, der vom Eigentümer in einer WhatsApp-Mitteilung vom 24. September 2015 als Wunschpreis angeführt wurde, nicht als Schätzungsgrundlage herangezogen werden, weil erstens auf den Wissensstand im Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen ist und zweitens völlig offen ist, ob jemand tatsächlich diesen Preis bezahlt hätte. Damit sind der EZV bei der Schätzung des Pferdes D erhebliche Ermessensfehler unterlaufen, die eine Korrektur erfordern (E. 2.5.2 f.).

### **E. 7.3.3.2**

Aus dem Kassabuch des Eigentümers geht hervor, dass dieser das Pferd D am 12. April 2014 für CHF 360'000.- erworben hatte, wobei der Beschwerdeführer zurecht nicht bestreitet, dass die EZV die Angaben in den Kassabüchern als glaubhaft erachten durfte. Zur Bestimmung des Einfuhrwerts des Pferdes D ist somit von dem gemäss Kassabuch rund sieben Monate vor der Einfuhr bezahlten Ankaufspreis von CHF 360'000.- auszugehen. Der Beschwerdeführer bringt zur Rechtfertigung des deklarierten tieferen Einfuhrsteuerwerts vor, sowohl der Ausbildungsstand als auch der Gesundheitszustand des Pferdes D seien bei seiner Ankunft in der Schweiz schlecht gewesen. Er bezieht sich hierzu auf einen tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J.\_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016 sowie auf eine Ankaufsuntersuchung vom 11. Mai 2016, anlässlich welcher das Pferd D Anzeichen von Lahmheit gezeigt habe. Im Übrigen dränge sich das Einholen eines Gutachtens über den Marktwert und den Gesundheitszustand des Pferdes im Zeitpunkt der Einfuhr auf. Diese Argumentation des Beschwerdeführers überzeugt nicht. Das Pferd D wurde vom Eigentümer trotz des behaupteten schlechten Ausbildungsstands erworben. Der behauptete schlechte Ausbildungsstand ist somit bei den CHF 360'000.- bereits eingepreist. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich der Ausbildungsstand des Pferdes bis zu Einfuhr noch verschlechtert hatte. Des Weiteren sind allfällige Wertverminderungen aufgrund

gesundheitlicher Probleme nicht erstellt. Denn erstens ist irrelevant, ob das Pferd D bei einer Ankaufsuntersuchung vom 11. Mai 2016 Anzeichen von Lahmheit gezeigt hat, da vorliegend dessen Gesundheitszustand im Jahre 2016 nicht interessiert. Zweitens wurde der tierärztliche Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016, der dem Pferd D im Zeitpunkt der Ankunft im Stall des Beschwerdeführers äusserst vage orthopädische und radiologische Probleme bescheinigt, rund zwei Jahre nach dessen Einfuhr erstellt, weshalb dessen Beweiswert stark vermindert ist (vgl. E. 1.5.2 und E. 2.5.3). Ausserdem ist ohnehin auf den Wissensstand im Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen bzw. darauf, was der Importeur mit dem damaligen Wissensstand hätte deklarieren müssen. Die letzte aktenkundige ärztliche Untersuchung wurde im Rahmen der Ankaufsuntersuchung am 7. April 2014 vorgenommen und ergab keine gesundheitliche Beeinträchtigung des Pferdes D (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000078). Danach wurde das Pferd in Österreich eingestallt und nahm mit dem damaligen Reiter an diversen CSI-3-Sterne-Turnieren mit Hindernishöhen von 1.35 bis 1.6 Meter teil (vgl. Sachverhalt C.b und Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000060). Hierauf liess der Eigentümer die Einfuhr des Pferdes D veranlassen, weil das Pferd nicht gut im Kopf gewesen sei und er gehofft habe, dass es mit dem Beschwerdeführer besser ginge, was dann auch eingetroffen sei (vgl. Einvernahme des Eigentümers vom 12. April 2016, act. 1.8.2, S. 9). Mit anderen Worten wurden im hier relevanten Zeitpunkt vor und anlässlich der Einfuhr keine der behaupteten (nachhaltigen) gesundheitlichen Probleme festgestellt, die unter Umständen eine - im Vergleich zum Ankaufspreis - verminderte Wertangabe gerechtfertigt hätten. Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ untersuchte das Pferd unbestrittenermassen erst nach dessen Ankunft in der Schweiz, also nach dem hier relevanten Zeitpunkt. Ein allfälliges Gutachten, das sich auf von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ zu edierende Akten stützen würde, könnte demnach lediglich Indizien dazu liefern, dass das Pferd D bereits im Zeitpunkt der Einfuhr gesundheitlich beeinträchtigt war. Genauso ist jedoch die Tatsache, dass das Pferd D bereits im Dezember 2014 bei einem CSI-5-Sterne-Turnier die Ränge (...) sowie im Jahre 2015 bei diversen CSI-5-Sterne-Turnieren Toprangierungen belegte, ein starkes Indiz dafür, dass das Pferd D im Zeitpunkt der Einfuhr im November 2014 keinesfalls nachhaltig in seiner Gesundheit geschädigt war. Von einem Gutachten ist somit kein entscheidrelevanter Erkenntnisgewinn zu erwarten, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten ist. Gleiches gilt für die weiteren vom Beschwerdeführer offerierten Beweise (E. 1.5.2). Damit ist der Einfuhrsteuerwert des Pferdes D auf CHF 360'000.- zu schätzen, womit die Beschwerde in diesem Punkt teilweise gutzuheissen ist. Die Einfuhrsteuerschuld für die Einfuhr des Pferdes D ist somit von CHF 17'595.85 um CHF 8'500.- auf CHF 9'095.85 zu reduzieren.

#### **E. 7.3.4**

Das Pferd E wurde seitens der EZV im Einfuhrzeitpunkt 26. Januar 2015 auf CHF 120'000.- geschätzt. Sie stützte sich dabei auf die Aufzeichnung des Eigentümers in dessen Kassabuch, wonach er das Pferd am 20. September 2013 für CHF 120'000.- erworben hat, wobei bis 4. August 2014 alle Kosten im Kaufpreis inbegriffen sind (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000042). Der im Kassabuch vermerkte Kaufpreis von CHF 120'000.- ist unbestritten. Dieser Betrag entspricht der letzten objektiven Grösse zur Bestimmung des Marktwertes des Pferdes E im Zeitpunkt der Einfuhr, weshalb die EZV - auch angesichts der Tatsache, dass zwischen Kauf und Einfuhr nicht mehr als 16 Monate vergangen sind - diesen Wert zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage heranziehen durfte. Gesamthaft ergibt sich somit, dass sich die Schätzung der EZV innerhalb des Schätzungsrahmens bewegt und demnach nicht zu beanstanden ist. Für eine Korrektur dieser pflichtgemäss

vorgenommenen Schätzung aufgrund der vom Beschwerdeführer behaupteten Probleme konditioneller und ausbildungstechnischer Art trägt dieser die Beweislast (vgl. E. 2.5.3 und nachfolgend E. 7.4.2).

#### **E. 7.4**

Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die EZV die Schätzung des Einfuhrsteuerwerts des Pferdes D pflichtwidrig vorgenommen hat, weshalb das Bundesverwaltungsgericht diese - unter Berücksichtigung der Vorbringen des Beschwerdeführers - korrigiert hat (E. 7.3.3). Die Schätzungen betreffend die Pferde C und E hat die EZV hingegen unter Wahrung des pflichtgemässen Ermessens vorgenommen. Damit obliegt es dem Beschwerdeführer - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - den Nachweis für die Unrichtigkeit der genannten Schätzungen zu erbringen, wobei er sich gegen die zulässigerweise durchgeführten Schätzungen (E. 7.2) nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen kann. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der EZV vorgenommenen Schätzungen offensichtlich fehlerhaft sind, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.5.3).

#### **E. 7.4.1**

Betreffend das Pferd C begründet der Beschwerdeführer den im Rahmen der Einfuhr am 18. November 2014 deklarierten Wert von CHF 62'000.- (zusammen mit dem Pferd D) damit, dass das Pferd C bei seiner Ankunft in der Schweiz nicht in einem einwandfreien medizinischen Zustand gewesen sei. Er bezieht sich hierzu auf einen tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016. Das Pferd sei lahm und für die Teilnahme an Turnieren nicht zu gebrauchen gewesen. Erst nach der Vornahme eines Nervenschnitts sei der Zustand des Pferdes besser geworden (mit Verweis auf den der Beschwerde beiliegenden tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. O. \_\_\_\_\_). Im Übrigen dränge sich das Einholen eines Sachverständigengutachtens über den Gesundheitszustand und den Verkehrswert des Pferdes im Einfuhrzeitpunkt auf. Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ könne die dazu nötigen Unterlagen liefern. Aus dem seitens des Beschwerdeführers ins Recht gelegten tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. O. \_\_\_\_\_ vom 18. Februar 2018 geht zwar hervor, dass das Pferd C am 5. Juni 2015 aufgrund einer chronischen Lahmheit vorne beidseits an beiden Vordergliedmassen neurektomiert worden ist (Nervenschnitt, Beilage 3 der Beschwerde). Damit ist jedoch nicht belegt, dass das Pferd C die gesundheitlichen Probleme, die zur genannten Operation führten, bereits im Zeitpunkt der Einfuhr plagten. Im tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016 werden dem Pferd C sodann im Zeitpunkt der Ankunft in der Schweiz äusserst vage orthopädische Probleme bescheinigt, welche ergeben hätten, chronischer Natur zu sein. Der genannte Bericht wurde rund zwei Jahre nach der Einfuhr des Pferdes C erstellt, weshalb dessen Beweiswert stark vermindert ist (vgl. E. 1.5.2). Ausserdem ist ohnehin auf den Wissensstand im Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen bzw. darauf, was der Importeur mit dem damaligen Wissensstand hätte deklarieren müssen. Eine zeitnahe ärztliche Untersuchung des Pferdes C vor dessen Einfuhr am 18. November 2014 ist nicht aktenkundig. Das Pferd nahm mit dem damaligen Reiter vor der Einfuhr jedenfalls an diversen Turnieren (darunter CSI3\*- und CSI5\*-Turniere) mit Hindernishöhen von 1.3 bis 1.5 Metern teil (Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000056). Gemäss dem Eigentümer war das Pferd nicht gut im Kopf. Es sei einfach nicht gut gegangen mit dem Pferd und dem Reiter. Deshalb habe man das Pferd C in die Schweiz importiert und gehofft, das Pferd einem Junior zur Verfügung zu stellen (vgl. Einvernahme des Eigentümers vom 12. April 2016, act. 1.8.2, S. 15). Mit anderen

Worten wurden im hier relevanten Zeitpunkt vor und anlässlich der Einfuhr keine der behaupteten (nachhaltigen) gesundheitlichen Probleme festgestellt, die unter Umständen eine - im Vergleich zum Ankaufspreis - verminderte Wertangabe gerechtfertigt hätten. Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ untersuchte das Pferd unbestrittenermassen erst nach dessen Ankunft in der Schweiz, also nach dem hier relevanten Zeitpunkt. Ein allfälliges Gutachten, das sich auf von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ zu edierende Akten stützen würde, könnte demnach lediglich Indizien dazu liefern, dass das Pferd C bereits im Zeitpunkt der Einfuhr gesundheitlich beeinträchtigt war. Genauso ist jedoch die Tatsache, dass das Pferd C bereits anfangs Dezember 2014 an einem CSI-5-Sterne-Turnier teilnehmen konnte, ein Indiz dafür, dass sich im Zeitpunkt der Einfuhr im November 2014 noch nicht zeigte, dass das Pferd C chronische gesundheitliche Probleme entwickeln würde. Von einem Gutachten ist somit kein entscheidrelevanter Erkenntnisgewinn zu erwarten, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten ist. Gleiches gilt für die weiteren vom Beschwerdeführer offerierten Beweise (E. 1.5.2). Der Beschwerdeführer kann somit nicht nachweisen, dass das Pferd C im Zeitpunkt seiner Einfuhr am 18. November 2014 im Wert vermindert war, weshalb an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 80'000.- festzuhalten ist.

#### **E. 7.4.2**

Betreffend das Pferd E begründet der Beschwerdeführer den im Rahmen der Einfuhr am 26. Januar 2015 deklarierten Wert von CHF 18'250.- damit, dass dieser im Zeitpunkt der Einfuhr schlechte Kondition gehabt und grosse Ausbildungsdefizite aufgewiesen habe. Der Eigentümer habe viel zu viel für das Pferd bezahlt. Im Übrigen dränge sich auch hier das Einholen eines Sachverständigengutachtens über den Verkehrswert des Pferdes im Zeitpunkt der Einfuhr auf. Der Beschwerdeführer stützt seine Ausführungen hauptsächlich auf den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016, der dem Pferd E im Zeitpunkt der Ankunft in der Schweiz grosse reiterliche und ausbildungstechnische Probleme bescheinigt. Davon abgesehen, dass der genannte Bericht 21 Monate nach der Einfuhr des Pferdes E erstellt wurde und damit einen stark reduzierten Beweiswert hat (vgl. E. 1.5.2), dürfte das Pferd E die im tierärztlichen Bericht genannten reiterlichen und ausbildungstechnischen Probleme bereits im Zeitpunkt des Ankaufes seitens des Eigentümers gehabt haben. Diese waren demnach bei den CHF 120'000.- bereits eingepreist. Von einem Gutachten ist bei dieser Sachlage kein entscheidrelevanter Erkenntnisgewinn zu erwarten, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten ist (E. 1.5.2). Der Beschwerdeführer kann somit nicht nachweisen, dass das Pferd E im Zeitpunkt seiner Einfuhr am 26. Januar 2015 im Wert vermindert war, weshalb an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 120'000.- festzuhalten ist.

#### **E. 7.5**

Somit ist erstellt, dass mit der Deklaration zu tiefer Einfuhrsteuerwerte anlässlich der Pferdeeinfuhren sowie infolge der zu Unrecht in Anspruch genommenen ZAVV (E. 5.1) eine Widerhandlung gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung begangen und demnach gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes verstossen wurde (E. 4.1). Der Beschwerdeführer ist als Zollschuldner für die in diesem Zusammenhang hinterzogenen Abgaben nachleistungspflichtig (E. 4.3 und E. 6.3).

#### **E. 8**

Nach dem Gesagten ist die vorliegende Beschwerde insofern gutzuheissen, als dass die - in solidarischer Haftbarkeit mit den weiteren in Buchstabe B des Sachverhalts genannten Personen (vgl. die weiteren Urteile in der vorliegenden Sache [A-983/2018 und A-1029/2018]) - nachgeforderte Einfuhrsteuer von CHF 22'235.45 um CHF 8'500.- auf CHF 13'735.45 zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen zu reduzieren ist (E. 7.3.3.2). Ferner ist die Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids zu den Kostenfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid über die Kostenfolgen des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens an die OZD zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **E. 9**

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

### **E. 9.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teil-weise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unter-liegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1). Der angefochtene Entscheid sieht eine Nachforderung von Einfuhrsteuern und Zoll im Umfang von gesamthaft CHF 29'903.45 zuzüglich Verzugszinsen vor (vgl. Sachverhalt Bst. B). Da die Beschwerde insofern gutzuheissen ist, als dass die nachgeforderte Einfuhrsteuer um CHF 8'500.- zu reduzieren ist, obsiegt der Beschwerdeführer im Umfang von ca. 30%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 3'000.- im Umfang von CHF 2'000.- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 1'000.- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

### **E. 9.2**

Der Beschwerdeführer war und ist nicht vertreten. Auch sind ihm keine erheblichen Auslagen erwachsen. Es ist ihm deshalb trotz seines teilweisen Obsiegens weder für das vorliegende Beschwerdeverfahren noch für das Verfahren vor der Vorinstanz eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 8 und Art. 13 VGKE).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.