

BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2514_2020

FR: TAF A-2514/2020 du 27 septembre 2021

IT: TAF A-2514/2020 del 27 settembre 2021

Regeste

Zölle

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt im vorliegenden Fall nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Behandlung der Beschwerde zuständig.

E. 1.2

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

E. 1.3

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

E. 1.4

Nach dem Dargelegten ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 1.5

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt. Vorliegend ist dies der Beschwerdeentscheid vom 15. April 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. A.h und Bst. B.a).

E. 1.6.1

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor 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-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 1.4, A-4544/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.5 m.w.H.).

E. 1.6.2

Gelangt das Gericht trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des BGer 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 1.5, A-4544/2019 vom 5. Mai 2020, E. 1.6, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 m.w.H.).

E. 1.7.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; statt vieler: Urteil des BVGer A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 E. 1.5.2; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149).

E. 1.7.2

Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; statt vieler: Urteil des BVGer A-642/2020 vom 5. Januar 2021 E. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.54).

E. 1.7.3

Von Verwaltungsbehörden veröffentlichte Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc. stellen Verwaltungsverordnungen dar. Es handelt sich dabei um Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (vgl. BGE 128 I 167 E. 4.3; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Sie sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, soweit sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteile des BVGer A-2860/2019 vom 26. März 2021 E. 1.4.2, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 1.5.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen hingegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (BVGE 2010/33 E.

3.3.1). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. BGE 141 III 401 E. 4.2.2). Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1 f.; BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 1.5.2; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.173 f.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2860/2019 vom 26. März 2021 E. 1.4.2).

E. 1.8

Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Februar 2020 verwirklicht. Somit sind vorliegend das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0), die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV; SR 631.01) sowie das Mehrwertsteuergesetz (vgl. Sachverhalt Bst. A.f) heranzuziehen.

E. 2.1.1

Nach Art. 1 Abs. 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland. Als Mehrwertsteuer erhebt er gemäss Art. 1 Abs. 2 MWSTG eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) sowie eine Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrsteuer). Letztere soll verhindern, dass ins Zollinland eingeführte Waren gegenüber im Inland hergestellten Gütern, welche der Inlandsteuer unterliegen, bevorteilt werden (vgl. Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST-Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Rz. 1 zu Art. 50).

E. 2.1.2

Die Einfuhrsteuer unterscheidet sich sowohl hinsichtlich des Steuerobjekts als auch des Steuersubjekts von der Inlandsteuer. Steuersubjekt ist die zollzahlungspflichtige Person (vgl. nachfolgend E. 2.3.1). Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte ins (Zoll-)Inland (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird (Urteil des BGer 2C_217/2019 vom 27. April 2020 E. 5.2; Urteil des BVGer A-6174/2013 vom 18. Juni 2014 E. 2.3.1). 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. Urteil des BGer 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.1 f.; Urteile des BVGer A-2860/2019 vom 26. März 2021 E. 2.7.3, A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 6.1, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4; Schluckebier, MWST-Kommentar, Rz. 1 zu Art. 52).

E. 2.2.1

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 der Bst. b bis f zur Anwendung kommen - nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet. Dies ist insbesondere bei Geschenksendungen der Fall (vgl. Urteil des BGer 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3; BVGE 2014/7 E. 3.5.1).

E. 2.2.2

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 nach Art. 56 MWSTG 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 bestimmbar 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-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.2, BVGE 2014/7 E. 3.5.2). Die Ermittlung des Marktwerts erfolgt nach verschiedenen Bewertungsmethoden (Wert gleicher Gegenstände, Wert gleichartiger Gegenstände, nach der deduktiven Methode [Wiederverkaufswert] oder errechneter Wert; vgl. Schluckebier, MWST-Kommentar, Rz. 29 zu Art. 54).

E. 2.2.3

Soweit nicht bereits darin enthalten, sind in die Bemessungsgrundlage zum einen die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben - mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer - miteinzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Zum anderen sind die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG zu befördern sind, einzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

E. 2.3.1

Gemäss Art. 50 MWSTG («Einfuhrsteuer») gilt für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich die Zollgesetzgebung. Steuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner oder Zollschuldnerin ist (Art. 51 Abs. 1 MWSTG; vgl. vorangehend E. 2.1.2). Zollschuldner bzw. Zollschuldnerin ist - soweit hier interessierend - die Person, die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt (Art. 70 Abs. 2 Bst. a ZG).

E. 2.3.2

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; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6355/2019 vom 17. Juni 2021 E. 2.2). Die Grundlage der Veranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (Barbara Schmid, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, 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; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.4.2).

E. 2.3.3.1

Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder fehlen Wertangaben, so kann die EZV die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG). Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogene Preis- oder Wertangaben in ausländischer Währung sind nach dem am letzten Börsentag vor der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG notierten Devisenkurs (Verkauf) in Schweizerfranken umzurechnen (Art. 54 Abs. 5 MWSTG). Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten 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. Urteile des BVGer A-1190/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.3).

E. 2.3.3.2

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen der 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. 1.7.1) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.4).

E. 2.3.3.3

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 (vgl. Urteile des BVGer A-1190/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3, A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2). 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. 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1190/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

E. 2.3.3.4

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.6.2). Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - in der Folge dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist und anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV bzw. der EZV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung (statt vieler: Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.5, A-1190/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die fraglichen Einfuhren grundsätzlich der Einfuhrsteuer unterliegen und die Beschwerdeführerin zu den steuerpflichtigen Personen gehört. Ebenso unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin Transportkosten in Höhe von insgesamt Fr. 318.85 zu bezahlen hatte und dass diese zur Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer gehören (vgl. Sachverhalt Bst. A.g und Bst. B.a sowie E. 2.2.3). Im Streit liegt jedoch die effektive Höhe der Bemessungsgrundlage der im konkreten Fall geschuldeten Einfuhrsteuer.

E. 3.2

Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob die Vorinstanz befugt war, eine Schätzung vorzunehmen («erste Stufe»; E. 2.3.3.4).

E. 3.2.1

Anlässlich der Einfuhr der in Frage stehenden Hunde machte die Beschwerdeführerin geltend, es handle sich um russische Strassenhunde ohne materiellen Wert. Sie habe die Hunde direkt aus einem russischen Tierheim geholt und habe dafür kein Entgelt zahlen müssen. Ein entsprechender Nachweis fehlte zum Zeitpunkt der Einfuhr (vgl. Sachverhalt Bst. A.a).

E. 3.2.2

Fehlen anlässlich der Wareneinfuhr Wertangaben, so kann die EZV die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen (vgl. vorangehend

E. 2.3.3.1). Die zuständige Zollbehörde war daher im vorliegenden Fall berechtigt, eine Schätzung vorzunehmen.

E. 3.3

Angesichts des Gesagten ist zu prüfen, ob die Schätzung in konkreten Fall pflichtgemäss erfolgt ist («zweite Stufe»; E. 2.3.3.4).

E. 3.3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Einfuhr der betreffenden Hunde kein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft zu Grunde lag. In einem solchen Fall ist die Steuer nach dem Marktwert zu berechnen (E. 2.2.1).

E. 3.3.2

Gemäss dem klarem Gesetzeswortlaut gilt als Marktwert, was die Importeurin - auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, - an einen selbstständigen Lieferanten / eine selbstständige Lieferantin - im Herkunftsland der Gegenstände - zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld - unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten (vgl. E. 2.2.2).

E. 3.3.3

Anlässlich der Einfuhr der Hunde legte die Beschwerdeführerin gegenüber der Zollbehörde dar, es handle sich um russische Strassenhunde ohne Marktwert, welche sie direkt aus einem Tierheim in Russland geholt habe. Die Vorinstanz hat den Marktwert demgegenüber in Anwendung einer Mittelwerttabelle auf gerundet Fr. 262.-- pro Hund (ohne Transportkosten) beziffert.

E. 3.3.4

Die Vorinstanz macht geltend, ein Marktwert umfasse üblicherweise neben den Selbstkosten auch eine branchenübliche Gewinnmarge. Denn ohne eine solche könne ein «selbstständiger Lieferant» (vgl. E. 3.3.2 und E. 2.2.2) wirtschaftlich nicht überleben. In einem Fall wie dem vorliegenden, sei demnach für die Feststellung des Marktwertes der Hunde der Verkaufspreis heranzuziehen, der von einem selbstständigen Hundevermittler festgesetzt würde. Dieser müsste ohne Spenden Dritter oder staatliche Hilfe wirtschaften. Selbst wenn einem solchen Vermittler die Hunde zulaufen würden und er sie somit kostenlos erhalten würde, fielen danach täglich zumindest Kosten für Futter, Unterkunft, tierärztliche Leistungen sowie Vermittlungsaufwand an.

E. 3.3.5

Die Vorinstanz anerkennt, dass die Bestimmung des Marktwertes von Strassenhunden sich als schwierig erweise, weil solche Hunde im Grunde nicht auf dem freien Markt «gehandelt» würden. In diesem Sinne gebe es keine vergleichbaren «Verkaufspreise». Deshalb ziehe sie zur Bestimmung des Wertes eines Hundes eine Mittelwerttabelle heran, welche sich an den «Schutzgebühren» orientiere, welche Tierheime anlässlich der Vermittlung eines Hundes üblicherweise verlangen würden (vgl. Sachverhalt Bst. A.h). Diese Gebühren würden bei Heimtieren an die Stelle eines Kaufpreises treten. Die Gebühren würden für ein gesundes Tier erhoben, um die aufgelaufenen Pflegekosten (Futter-, Unterbringungs- und Tierarzkosten etc.) zumindest teilweise zu decken und dem Missbrauch von Tieren nach der Vermittlung vorzubeugen. In dieser Schutzgebühr sei der Transport der Hunde in einem Sammeltransport enthalten.

E. 3.3.6

Im Weiteren sei zu berücksichtigen, dass sich die Festlegung des Marktwertes von Heimtieren, bei deren Einfuhr keine Wertnachweise vorliegen, nicht nur als anspruchsvoll, sondern auch als zeitintensiv erweise. Daraus ergebe sich ein gewisser Zielkonflikt in Bezug darauf, dass die Einfuhrveranlagung anlässlich der Einreise möglichst speditiv zu erfolgen habe. Aus diesem Grund werde von den Zollbehörden seit 2013 eine Liste mit Referenzwerten (Mittelwerttabelle) zur Wertbestimmung der importierten Tiere genutzt. Diese Referenzwerte seien unter Berücksichtigung der Kostenpunkte festgelegt worden, welche der Verein «Tiere in Not» auf seiner Website animal-happyend.ch publiziert habe. Im Übrigen würde durch das Abstellen auf Referenzwerte bei der Festlegung des steuerbaren Wertes von Heimtieren die Gleichbehandlung der Zollschuldnerinnen und -schuldner gewährleistet.

E. 3.3.7

Im vorliegenden Fall lag zum Zeitpunkt der Einfuhr kein Nachweis vor, dass für die betreffenden Hunde keine - bei Tieradoptionen aus Tierheimen regelmässig geschuldete - Schutzgebühr bezahlt worden war. Damit ist nicht zu beanstanden, dass die Zollbehörde die Veranlagung unter Zuhilfenahme der Referenzwerte aus der praxisgemäss verwendeten Mittelwerttabelle vorgenommen hat. Letztere gehört zu den Verwaltungsverordnungen, welche der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs dienen (E. 1.7.3). Für das Gericht sind Verwaltungsverordnungen zwar nicht verbindlich, es darf jedoch nicht ohne Not von ihnen abweichen (vgl. E. 1.7.3). Unter Berücksichtigung der Höhe der Schutzgebühren, welche von verschiedenen Vermittlungsorganisationen verlangt werden und die bis zu Fr. 780.-- (animal-happyend.ch, letztmals abgerufen am 31. August 2021) betragen können, ist kein Grund ersichtlich, die in der von der Vorinstanz verwendeten Mittelwerttabelle festgehaltenen Werte in Frage zu stellen bzw. zu korrigieren.

E. 3.4

Bei diesem Ergebnis ist in einem letzten Schritt zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung im konkreten Einzelfall zu erbringen («dritte Stufe»; E. 2.3.3.4).

E. 3.4.1

Die Beschwerdeführerin erachtet das Abstellen auf Referenzwerte in ihrem Fall als unzulässig. In Fällen wie dem ihren, sei gemäss Gesetzeswortlaut auf den Marktwert abzustellen (vgl. E. 2.2.2). Sei dieser Wert sehr tief oder gar inexistent, sei dies zu respektieren. Die Vorinstanz verkenne, dass in Russland unzählige Strassenhunde leben würden. Diese würden von der Bevölkerung in aller Regel als Plage empfunden und hätten für niemanden einen «Wert». Man sei froh, wenn die Tiere von der Strasse in ein Heim kämen, und die Heime seien froh, wenn die Tiere von Familien aufgenommen würden. Dies geschehe absolut unentgeltlich. Vor diesem Hintergrund gebe es in Russland auch keine «selbstständigen Lieferanten» (vgl. E. 2.2.2, E. 3.3.2 und E. 3.3.4). Die Beschwerdeführerin macht entsprechend geltend, dass es in ihrem konkreten Fall nicht angehe, die Bemessungsgrundlage nach Referenzwerten festzulegen, zumal die wirtschaftlichen Umstände durch das Schreiben der Direktorin des betreffenden Tierheims vom 25. März 2020 ausreichend ausgewiesen worden seien (vgl. nachfolgend E. 3.4.2).

E. 3.4.2

Bereits vor Erlass des hier angefochtenen Beschwerdeentscheids reichte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz ein Schreiben der Direktorin des Tierheims ein, aus welchem sie die Hunde geholt hatte. In diesem Schreiben datierend vom 25. März 2020 wird bestätigt, dass die hier betroffenen Hunde - wenn überhaupt - einen Wert von nicht mehr als USD 5.-- aufweisen würden. Die Hunde würden jedoch nicht verkauft, sondern an vertrauenswürdige Personen umsonst abgegeben. Der bereits ältere Rüde leide an schwerer Arthritis, doch auch für die drei jüngeren Hunde sei es bis zur Adoption durch die Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen, einen Platz zu finden.

E. 3.4.3

Wie sich aus dem Dargelegten ergibt, kann der vorliegende Sachverhalt nicht mit Fällen gleichgesetzt werden, in welchen Hunde über international operierende Tierversorgungsorganisationen importiert werden. Zum einen können die dort vermittelten Hunde nicht ohne Weiteres mit den von der Beschwerdeführerin im hier zu beurteilenden Fall in die Schweiz eingeführten Hunden verglichen werden. Zum anderen beinhaltet eine Vermittlung durch die besagten Organisationen weitergehende Dienstleistungen (z.B. Beratung und Kontrollbesuche bei den adoptierenden Personen etc.), welche auch über die dort erhobenen Schutzgebühren abgegolten werden. Im Weiteren geht aus dem Schreiben der Direktorin des Tierheims vom 25. März 2020 hervor, dass es für die Hunde, welche die Beschwerdeführerin in die Schweiz eingeführt hat, keinen «Marktwert» gibt und ihnen entsprechend auch kein «Marktwert» zugeschrieben werden kann. Wenn, dann sei von einem symbolischen Wert von nicht mehr als USD 5.-- auszugehen. Entsprechend wurde in dem genannten Schreiben bestätigt, dass die Beschwerdeführerin für die vier Hunde keinerlei Entgelt und auch keine sogenannte Schutzgebühr bezahlen musste.

E. 3.4.4

Tatsächlich bedingt ein «Marktwert» einen «Markt». Dass es einen solchen in Bezug auf die hier in Frage stehenden Hunde nicht gibt, wurde überzeugend aufgezeigt. Bestätigt wird dies auch durch den Umstand, dass in Russland gemäss Angaben der European Society of Dog and Animal Welfare (ESDAW) geschätzte 4 Millionen Strassenhunde leben (<http://www.esdaw.eu/stray-animals-by-country.html>; letztmals abgerufen am 27. September 2021). Hätten diese Hunde einen Marktwert, würden sie nicht auf der Strasse leben. Die Realität sieht vielmehr so aus, dass die Hunde ausgesetzt und sich selbst überlassen werden. Sie vermehren sich unkontrolliert und werden letzten Endes verfolgt und getötet, da sie in gewissen Regionen zur Plage werden. Die wenigen, welche Unterschlupf in einem Heim finden, können - wie die Direktorin des hier betreffenden Tierheims sinngemäss ausführt - froh sein, überhaupt einen Lebensplatz zu finden. Deshalb werden sie kostenlos an vertrauenswürdige Personen abgegeben.

E. 3.4.5

Das Gericht sieht es als erstellt an, dass es der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld am 17. Februar 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) ohne Weiteres möglich gewesen wäre, in Russland unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs anstelle der von ihr importierten, mit diesen vergleichbare Hunde kostenlos zu erhalten. Wie überzeugend dargelegt werden konnte, gibt es in Russland - mangels entsprechenden Markts - keine selbstständigen Lieferanten, welchen sie für derartige Hunde etwas hätte bezahlen müssen. Mangels eines entsprechenden Marktes haben die von der Beschwerdeführerin importierten Hunde keinen Marktwert im Sinne von Art. 54 Abs. 1

Bst. g MWSTG (vgl. E. 2.2.2 und E. 3.3.2). Aus diesem Grund lassen sich auch nicht die genannten Bewertungsmethoden heranziehen, zumal diese einen - wenn auch zunächst unbekannt und in der Folge zu eruierenden - Marktwert einer Sache bzw. eines Tieres voraussetzen (E. 2.2.2). Ein nicht vorhandener Marktwert darf nicht mittels Bewertungsmethoden oder Schätzungen erschaffen werden. Darauf liefe es indessen hinaus, wenn in jedem Fall - ungeachtet der konkreten Situation - auf die Beträge abgestellt würde, welche westeuropäische Personen bereit sind, an inländische gemeinnützige Organisationen zu bezahlen, welche Hunde aus Russland oder anderen Ländern, vermitteln (vgl. vorangehend E. 3.3.7 und E. 3.4.3). Dabei handelt es sich nicht um ein Kriterium gemäss dem massgebenden Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG.

E. 3.4.6

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall gelingt, u.a. mittels einer Urkunde nachzuweisen, dass die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung des Wertes der von ihr in die Schweiz eingeführten Hunde nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Der von ihr anerkannte «Wert» von USD 5.-- pro Hund erweist sich vor dem Hintergrund, dass den Hunden, welche die Beschwerdeführerin selbstständig aus einem russischen Tierheim geholt hat, im Grunde überhaupt kein «Marktwert» zugeschrieben werden kann, als realistisch. Auch wenn nach dem Gesagten von einem Wert von Fr. 0.-- ausgegangen werden könnte, trägt der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte symbolische Wert dem Umstand Rechnung, dass keinem Lebewesen jeglicher Wert abgesprochen werden sollte. Dieser Wert ist - wie beantragt - als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer im vorliegenden Fall heranzuziehen.

E. 3.5.1

Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde gutzuheissen. Der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 15. April 2020 ist aufzuheben und die Mehrwertsteuerforderung - unter Berücksichtigung der Wechselkurse am 17. Februar 2020 - wie Folgt neu festzusetzen:

E. 3.5.2

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin, nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils, die Differenz zwischen der bereits geleisteten Einfuhrsteuer in Höhe von Fr. 248.70 (vgl. Sachverhalt Bst. A.f) und der effektiv geschuldeten Einfuhrsteuer in Höhe von Fr. 26.10, d.h. Fr. 222.60 zurückzuerstatten. Vergütungszins ist nicht auszurichten (vgl. Art. 74 Abs. 3 ZG i.V.m. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze (SR 641.207.1).

E. 4

Es bleibt, auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Urteils einzugehen:

E. 4.1

Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Der nicht vertretenen Beschwerdeführerin ist keine Parteienschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 8 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2). Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

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