

# **BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4408\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4408_2021)

FR: TAF A-4408/2021 du 6 juillet 2022

IT: TAF A-4408/2021 del 6 luglio 2022

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer ist Adressat des angefochtenen Entscheids und auch im Übrigen zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist daher einzutreten.

### **E. 1.3**

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 (Art. 49 VwVG).

#### **E. 1.4.1**

Das Verfahren vor der Vorinstanz wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.3, 144 II 359 E. 4.5.1; Urteile des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.7, A-746/2021 vom 14. April 2022 E. 2.2, A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 2.2).

#### **E. 1.4.2**

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Abgaberecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (vgl. auch

unten E. 2.2).

### **E. 1.4.3**

Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.140).

### **E. 1.4.4**

Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 140 III 610 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.4).

### **E. 1.4.5**

Gelangt das Gericht trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4.3) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 2.2). Im Abgaberecht gilt grundsätzlich, dass die Abgabebehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen (steuer- bzw. abgabebegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steuer- bzw. abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Abgabenbefreiung oder -begünstigung bewirken (BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 2.3, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

### **E. 1.4.6**

Selbstveranlagungsprinzip und Mitwirkungspflicht (dazu E. 2.2) ändern 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 (ausführlich dazu: Urteile des BVGer A-4447/2019 vom 20. Januar 2022 E. 2.3.2, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.4 [nicht publiziert in: BVGE 2011/45]; vgl. Urteil des BVGer C-645/2017 vom 31. Juli 2019 E. 5.5).

### **E. 2.1**

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). Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem im Allgemeinen der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

### **E. 2.2**

Die Zollanmeldung basiert auf dem Selbstdeklarationsprinzip, wonach von der anmeldepflichtigen Person eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt wird. Hinsichtlich der diesbezüglichen Sorgfaltspflicht werden an die anmeldepflichtige Person hohe Anforderungen gestellt (Barbara Schmid, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 N. 3 f.; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 567, 601). Die Zollpflichtigen müssen sich vorweg über die Zollpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren und die Waren entsprechend zur Veranlagung anmelden. Unterlassen sie dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen. Die Mitwirkungs- und Sorgfaltspflichten des Zollverfahrens gelten auch für die Erhebung der Einfuhrsteuer (vgl. Art. 50 MWSTG; Urteile des BVerG A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.2, A-6635/2018 vom 7. Januar 2020 E. 3.3, A-2764/2018 vom 23. Mai 2019 E. 2.3.2). Nicht angemeldete Waren werden von Amtes wegen veranlagt (Art. 18 Abs. 3 ZG).

### **E. 2.3**

Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen, deren Auftraggeber sowie Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt sind oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG). Der Kreis der Zollschuldner ist weit zu ziehen. Die Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG). Als Auftraggeberin gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung diejenige Person, die die Ware über die Grenze bringen lässt. Als solche gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (Urteil des BVerG 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 f.; Urteile des BVerG A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.4, A-1704/2021 vom 6. April 2022 E. 3.3). Zollschuldner nach Art. 70 ZG sind auch für die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 51 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 2.4.1**

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

#### **E. 2.4.2**

Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben (Art. 54 Abs. 1 Bst. a - f MWSTG). Kann nicht auf das Entgelt abgestellt werden, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet. Als Marktwert gilt, was der Importeur oder die Importeurin auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten oder eine selbständige 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 (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG). In die Bemessungsgrundlage sind zudem unter anderem die ausserhalb des Inlandes sowie der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, einzubeziehen, soweit sie noch nicht darin enthalten sind (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG).

#### **E. 2.4.3**

Der Steuersatz für die Einfuhr von Fleisch zu Lebensmittelzwecken beträgt 2.5 % (Art. 55 Abs. 2 i.V.m. Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 MWSTG).

#### **E. 2.5.1**

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. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen grundsätzlich das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (Urteile des BVGer A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.8.1, A-4966/2018 vom 26. Oktober 2020 E. 3.5, A-5576/2018 vom 5. Dezember 2019 E. 4.9).

#### **E. 2.5.2**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (BGE 129 II 160 E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c, 104 Ib 280 E. 6; vgl. BGE 141 II 447 E. 8.4; Urteile des BGer 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.1.1, 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 6.2, 2C\_382/2017 vom 13. Dezember 2018 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.8.2; Stefan Oesterhelt/ Laetitia Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK VStrR], Art. 12 N. 5).

#### **E. 2.5.3**

Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», das heisst für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG (E. 2.3) entsprechen. Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt. Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c und d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteile des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3, 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Michael 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 (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteile des BVGer A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.8.3, A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2).

#### **E. 2.5.4**

Die Strafverfolgung im Zusammenhang mit Widerhandlungen gegen das Zollgesetz (zur Einfuhrsteuer: E. 2.5.6) unterliegt den Bestimmungen des VStrR (Art. 128 ZG, vgl. Art. 1 und Art. 62 VStrR), wogegen auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzuentrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben gemäss Art. 12 VStrR die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes Anwendung finden (Art. 63 Abs. 1 VStrR). Dabei darf sich die zuständige Bundesverwaltungsbehörde auf die Ergebnisse einer verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung stützen (Urteile des BGer 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 5.2 und 6.1, 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.3; André Haiböck, in: BSK VStrR, Art. 63 N. 9). Aufgrund der Trennung zwischen diesen beiden Verfahren gelten in den Verfahren zur Festsetzung der Leistungspflicht nach Art. 12 VStrR die strafprozessualen Verfahrensgarantien nicht (vgl. Art. 32 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], Art. 6 Abs. 3 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten [EMRK, SR 0.101]; Hans Vest, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/ Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 32 N. 2 ff.). Mit anderen Worten hat eine Verletzung dieser Garantien keinen Einfluss auf die Gültigkeit der Leistungsentscheide, und eventuelle Verletzungen strafprozessualer Garantien müssen im Verwaltungsstrafverfahren geltend gemacht werden. Sie können daher nicht nachträglich in einem Rechtsmittelverfahren gegen die Leistungs- oder Rückleistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR behandelt werden (Urteile des BGer 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 6.1, 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 [in BGE 140 III 194 nicht publizierte] E. 4.2, 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2 f.; Urteil des BVGer A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.8.4).

### **E. 2.5.5**

Im VStrR ist grundsätzlich vorgesehen, dass das (streitige) Verwaltungsverfahren dem Strafverfahren vorauszugehen hat, was den Art. 63, Art. 69 Abs. 2, Art. 73 Abs. 1 letzter Satz und Art. 77 Abs. 4 VStrR entnommen werden kann (Haiböck, in: BSK VStrR, Art. 63 N. 3 m.w.H.).

### **E. 2.5.6**

Auf die Strafverfolgung im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer ist das Verwaltungsstrafrecht mit Ausnahme der Art. 63 Abs. 1 und 2, Art. 69 Abs. 2, Art. 73 Abs. 1 letzter Satz und Art. 77 Abs. 4 VStrR anwendbar (Art. 103 Abs. 1 MWSTG, wobei dies auch für gleichzeitige Widerhandlungen gegen das ZG gilt [Art. 103 Abs. 5 MWSTG]; vgl. Diego Clavadetscher/Sonja Bossart Meier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Art. 103 MWSTG N. 22). Aus diesem Grund kommt der zuständigen Behörde - in Abkehr vom System des Verwaltungsstrafrechts - ein Wahlrecht in Bezug auf die Reihenfolge zwischen dem Verwaltungs- und dem Strafverfahren zu (Clavadetscher/Bossart Meier, in: MWST-Kommentar, Art. 103 MWSTG N. 13; Haiböck, in: BSK VStrR, Art. 63 N. 5; René Matteotti, Der Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren, in: Jusletter vom 11. Januar 2021, Rz. 14; Valérie Paris, in: Zweifel/Beusch/ Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 103 N. 3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/ Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 2702 f.). Damit sollte im Bereich der Mehrwertsteuer die rechtsstaatlich

bedenkliche Bindung eines Strafrichters an den Entscheid einer nicht strafrechtlichen Behörde, wie er von Art. 77 Abs. 4 VStrR verlangt wird, beseitigt werden (Pirmin Bischof, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2009, S. 492 ff., 497; Matteotti, a.a.O., Rz. 12 ff.). Eine solche Bindung kann aufgrund der Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren (vgl. zur Mitwirkungspflicht bei der Einfuhrsteuer und im zollrechtlichen Verfahren Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 3.3.3) im Widerspruch zum Verbot des Selbstbelastungszwanges bzw. dem Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» im Strafverfahren stehen (Matteotti, a.a.O., Rz. 12). Allerdings besteht im umgekehrten Fall, wenn vor der Durchführung des Verwaltungsverfahrens ein Strafurteil vorliegt, ebenso keine Bindungswirkung (Matteotti, a.a.O., Rz. 15; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 5.2).

### **E. 2.6.1**

Die nach Art. 12 VStrR festzusetzende Nachleistungspflicht von Einfuhrabgaben ist zu schätzen, wenn sie sich nicht genau festlegen lässt (Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 3.3.3; s. auch Art. 54 Abs. 4 i.V.m. Art. 79 MWSTG, Art. 118 Abs. 4 ZG). Dabei ist mit dem Hintergrund der diesbezüglichen Rechtsprechung zur auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer sachgerecht (vgl. Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 3.6.4), wenn sich das Bundesverwaltungsgericht auch bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung von hinterzogenen oder nachzuentrichtenden Einfuhrabgaben eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (Urteile des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.1.1, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1).

### **E. 2.6.2**

Dementsprechend überprüft das Bundesverwaltungsgericht zwar das Vorliegen der Voraussetzungen der Schätzung von hinterzogenen oder nachzuentrichtenden Einfuhrabgaben 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 (Art. 49 Bst. c VwVG) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte.

### **E. 2.6.3**

Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung als erste Stufe erfüllt 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 dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; Urteile des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.1.1, A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1).

### **E. 2.7**

Weil das Ergebnis der ermessensweisen Ermittlung von hinterzogenen oder nachzuentrichtenden Einfuhrabgaben selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich der Abgabepflichtige auf der genannten dritten Stufe gegen eine zulässigerweise 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 (Urteile des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.1.1, A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer im Grundsatz zugegeben, weitere Personen beauftragt zu haben, Fleisch über die Grenze in die Schweiz zu bringen, ohne dafür Einfuhrabgaben zu leisten. Als jene Person, die den Auftrag erteilt hat, das Fleisch in die Schweiz einzuführen, gilt der Beschwerdeführer als Auftraggeber und damit als Zollschuldner. Er ist damit auch zollzahlungspflichtig und hat auch die Einfuhrsteuer zu entrichten (vgl. E. 2.3). Da das streitbetreffende Fleisch eingeführt wurde, ohne dass Einfuhrabgaben bezahlt wurden, ist zudem der objektive Tatbestand von Art. 118 ZG und Art. 96 MWSTG erfüllt (vgl. E. 2.5.1). Als abgabepflichtige Person gilt der Beschwerdeführer weiter als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt und ist auch unter diesem Titel leistungspflichtig (E. 2.5.3). Die Zahlungspflicht des Beschwerdeführers ist somit erstellt und im Grundsatz auch nicht bestritten.

#### **E. 3.2.1**

In Bezug auf die Höhe der vom Beschwerdeführer zu entrichtenden Abgabe wirft dieser hingegen der Vorinstanz vor, den Sachverhalt ungenügend abgeklärt zu haben. Insbesondere macht er geltend, die Vorinstanz sei Hinweisen, dass er auch Fleisch in der Schweiz bezogen habe, für welches er keine Einfuhrabgaben leisten müsse, zu wenig nachgegangen.

#### **E. 3.2.2**

Die Vorinstanz hält dem entgegen, sie habe in den Unterlagen des Beschwerdeführers zwei Belege über in der Schweiz bezogenes Fleisch aufgefunden. Diese Bezüge im Umfang von 470.470 kg habe sie von der Gesamtmenge des vom Beschwerdeführer verkauften Fleisches abgezogen. Ohnehin macht die Vorinstanz geltend, die angeblich ungenügende Abklärung des Sachverhalts hätte im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemacht werden müssen. Nun sei es dafür zu spät.

### **E. 3.3**

Im Gegensatz zum vorinstanzlichen Vorbringen stellt die ungenügende Abklärung des Sachverhalts einen zulässigen Beschwerdegrund dar («unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes»; E. 1.3). Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt unvollständig festgestellt hat. Zunächst wird dargestellt, wie die Vorinstanz die Menge des ohne Zahlung der Abgabe eingeführten Fleisches sowie dessen Preis ermittelt hat (E. 3.4). Dann ist zu beurteilen, ob die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht in Bezug auf die Menge des eingeführten Fleisches genügend nachgekommen ist (E. 3.5). Schliesslich wird auf die konkrete Höhe der Nachforderung einzugehen sein (E. 3.6).

### **E. 3.4**

Da feststand, dass Fleisch im Auftrag des Beschwerdeführers ohne Bezahlung der Einfuhrabgaben eingeführt worden war, jedoch keine genauen Angaben zur Menge eingeführten Fleisches und zu dessen Preis vorhanden waren, durfte und musste die Vorinstanz eine Schätzung durchführen (E. 2.6.1 ff.).

### **E. 3.4.1**

Zur Ermittlung des Gewichts des ohne Zahlung von Einfuhrabgaben eingeführten Fleisches hat die Vorinstanz diverse Betriebe, die gemäss Aussage des Beschwerdeführers von diesem beliefert worden waren, aufgesucht und dort einerseits die Inhaberinnen und Inhaber der Betriebe befragt und andererseits von der C.\_\_\_\_\_ ausgestellte Quittungen beschlagnahmt. Die Vorinstanz nahm dann an, dass das im Jahr 2020 gemäss den Quittungen vom Beschwerdeführer gelieferte Fleisch ohne Entrichtung der Einfuhrabgaben in die Schweiz verbracht worden war. Der Beschwerdeführer konnte keine Einfuhr-Zollveranlagungen beibringen und auch eine Überprüfung im Zollcomputer ergab keine entsprechenden Zollveranlagungen. Die Inlandbezüge vom D.\_\_\_\_\_, dessen Belege sich bei den Unterlagen des Beschwerdeführers fanden, wurden zugunsten des Beschwerdeführers berücksichtigt und jeweils anteilmässig von den jeweiligen Lieferungen abgezogen. Weitere Belege über Inlandbezüge konnte die Vorinstanz (abgesehen von einer Quittung der D.\_\_\_\_\_ AG, wobei dieses Fleisch gar nicht in die Berechnung einbezogen wurde) nicht finden. Auf die genannte Weise ermittelte die Vorinstanz die Menge des Fleisches, aufgeteilt nach Art des Fleisches und somit der Zolltarifnummer, welches ohne Leistung der Zollabgaben eingeführt worden war. Diesem Nettobetrag fügte sie einen Tarazuschlag von 5 % bei (vgl. Anhang zur Taraverordnung vom 4. November 1987, SR 632.13) und ermittelte so die Bruttomenge des eingeführten Fleisches. Von diesem Betrag erhob sie (mittels der Zolltarifnummer) den jeweiligen Zollbetrag (nämlich Fr. 1'368.-- pro 100 kg für Waren der Zolltarifnummern 0201.2019 und 0201.2099 Schlüssel 999; Fr. 2'212.-- pro 100 kg für Waren der Zolltarifnummer 0201.3019 und 0201.3099 Schlüssel 999). Mit diesem Vorgehen legte die Vorinstanz die ihr vorhandenen Informationen ihrer Schätzung zu Grunde. Insofern erscheint das Vorgehen pflichtgemäss.

### **E. 3.4.2**

Da keine bzw. nur sehr ungenaue Angaben über den Einfuhrpreis des Fleisches vorhanden waren, übernahm die Vorinstanz für die Berechnung der Mehrwertsteuer die Durchschnittspreise für entsprechende Produkte aus der Aussenhandelsstatistik, konkret also den Durchschnittspreis im Jahr 2020 jeweils für Rinds- und Kalbfleisch je mit und ohne Knochen der jeweiligen Tarifnummer. Sie legte die Zahlen bei der Einfuhr aus [dem ausländischen Staat 1] zugrunde, da das importierte Fleisch ursprünglich, soweit ersichtlich, aus [dem ausländischen Staat 1] stammte. So ermittelte sie aufgrund des Gewichts des eingeführten Fleisches dessen Wert gemäss dem genannten Mittelwert, zählte den Zollbetrag hinzu und berechnete von diesem Betrag die Mehrwertsteuer von 2.5 %. Bezüglich des Preises stützte sich die Vorinstanz auf Zahlen von Vergleichsprodukten, was zulässig ist. Dass sie zur Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages die Zollabgaben zum Preis hinzuzählte und den Mehrwertsteuersatz von 2.5 % für Lebensmittel wählte, entspricht den Vorgaben des Gesetzes (E. 2.4.2 f.). Letzteres wird denn auch nicht beanstandet.

### **E. 3.5**

Der Beschwerdeführer lässt nun vorbringen, die Vorinstanz habe den Sachverhalt nicht genügend abgeklärt und sei insbesondere seinen Hinweisen, er habe Fleisch auch in der Schweiz bezogen, nicht entsprechend nachgegangen. Er bemängelt also die Sachverhaltsermittlung der Vorinstanz in Bezug auf die Menge des ohne Entrichtung der Einfuhrabgabe importierten Fleisches.

### **E. 3.5.1**

Dazu ist jedoch festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nicht einmal eine rudimentäre Buchhaltung geführt, sondern einfach Belege gesammelt bzw. zahlreiche Belege nach eigenen Aussagen gar nicht aufbewahrt hat (Akten der Zollfahndung 09.03.03 000004, 09.08.06 000002 und 000009, 09.08.09 000003). Dass er - gemäss Beschwerde - «in buchhalterischer Hinsicht ungelernt bzw. gar unbeholfen» ist, tut nichts zur Sache. Sowohl das ZG als auch das MWSTG übertragen den Abgabepflichtigen ein hohes Mass an Selbstverantwortung (E. 2.2). Zudem zerstörte der Beschwerdeführer nach eigenen Aussagen sein Handy und die SIM-Karte (Akten der Zollfahndung 09.08.02 000006 f.). Somit verunmöglichte er es der Vorinstanz aktiv, allfällige Beweise für oder gegen ihn zu sammeln. Unter diesen Umständen waren die Möglichkeiten der Vorinstanz, Lieferanten des Beschwerdeführers bzw. der C.\_\_\_\_\_ zu finden, sehr eingeschränkt. Hierzu sei bemerkt, dass die Ermittlung der Abnehmer wesentlich einfacher war, weil in den Unterlagen eine Liste gefunden wurde, auf der der Beschwerdeführer anlässlich einer Befragung jene Personen bzw. Restaurants, die er beliefert hatte, ankreuzen konnte (Akten der Zollfahndung 09.08.06 000010 und 000027 f.). Auch konnten verschiedene Quittungen für einige der Abnehmer aufgefunden werden. Die beiden in der Sammlung des Beschwerdeführers aufgefundenen Belege des D.\_\_\_\_\_ über im Jahr 2020 in der Schweiz bezogenes Fleisch, berücksichtigte die Vorinstanz zu seinen Gunsten (E. 3.4.1), obwohl eine der Quittungen kein Datum auswies. Den Hinweisen des Beschwerdeführers, er habe Fleisch beim D.\_\_\_\_\_ (bzw. E.\_\_\_\_\_) und in [Ort] bezogen, ging die Vorinstanz soweit ihr dies möglich war, nach (Akten der Zollfahndung 09.05.10 000001 und 000021). Dass die Vorinstanz in Bezug auf Lieferungen des D.\_\_\_\_\_ (bzw. E.\_\_\_\_\_) nur jene anerkannte, die aktenkundig waren (und nur jene, die sicher oder mutmasslich im Jahr 2020 ausgestellt worden waren) und nicht auf Aussagen des Beschwerdeführers, er habe ungefähr je zur Hälfte Fleisch von B.\_\_\_\_\_ und von E.\_\_\_\_\_ bezogen (Akten der Zollfahndung 09.08.06 000007 und 000010), ist nicht zu beanstanden. Ohne weitere diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers war sie nicht verpflichtet und auch nicht in der Lage, nach weiteren möglichen Lieferanten zu suchen.

### **E. 3.5.2**

Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei anlässlich der Anhörungen nicht explizit nach weitere Lieferanten gefragt worden. Einerseits darf aber davon ausgegangen werden, dass er von sich aus entsprechende Angaben gemacht hätte, wobei selbst in der Beschwerde weitere Informationen dazu, von wem der Beschwerdeführer Fleisch bezogen haben will, gänzlich fehlen. Andererseits hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer aufgefordert, ihr mitzuteilen, was er von wem gekauft habe (Akten der Zollfahndung 09.08.02 000005). Der Beschwerdeführer ist jedoch die einzige Person, die dem Bundesverwaltungsgericht und der Vorinstanz diesbezügliche Hinweise geben könnte, was er nach wie vor unterlässt. Dadurch verletzt er seine Mitwirkungspflicht dermassen, dass eine Umkehr der Beweislast eintritt (E. 1.4.6); die Folgen aus der Tatsache, dass sich nicht beweisen lässt, wieviel Fleisch - neben den 470.470 kg - vom Beschwerdeführer in der Schweiz bezogen wurde, trägt somit der Beschwerdeführer und es wird davon ausgegangen, dass alles übrige von ihm im Jahr 2020 gelieferte Fleisch ohne Leistung der Einfuhrabgaben aus dem Ausland bezogen wurde. Da in der Beschwerde verschiedentlich auf ein mögliches Strafverfahren hingewiesen wird, ist hier festzuhalten, dass die Mitwirkungspflicht im Strafverfahren nicht gilt, im Verwaltungsverfahren hingegen schon. Im Übrigen wird es, soweit es zu einem

Strafverfahren kommt, Sache der Strafverfolgungsbehörden und -gerichte sein, die strafrechtliche Seite zu beurteilen.

### **E. 3.5.3**

Hier ist festzuhalten, dass es im vorliegenden Verfahren, in dem es um die Festsetzung der Abgaben geht, unerheblich ist, wann dem Beschwerdeführer bewusst geworden ist (oder sein soll), dass das Fleisch «illegal» gewesen sei. Auch dieser Umstand könnte höchstens in einem allfälligen Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer relevant werden. Hier genügt es, dass der Beschwerdeführer abgabepflichtig ist und vom Umstand, dass die Abgaben nicht entrichtet wurden, profitiert hat. Es genügt, dass in objektiver Hinsicht eine Widerhandlung gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung vorliegt (E. 2.5.2).

### **E. 3.5.4**

Zudem ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die recht konsistenten Angaben von B. \_\_\_\_\_, er habe das Fleisch im Auftrag des Beschwerdeführers im Ausland gekauft und ohne Entrichtung der Abgaben über die Grenze gebracht, abgestellt hat und demgegenüber den mehrfach geänderten Aussagen des Beschwerdeführers, insbesondere in Bezug auf seine Rolle bei der Einfuhr und die Menge des von B. \_\_\_\_\_ bezogenen Fleisches, nicht die gleiche Bedeutung beimass.

### **E. 3.5.5**

Soweit die fehlende Abklärung von Geldflüssen bei Banken bemängelt wird, ist hier festzuhalten, dass die Vorinstanz bei diversen Banken Unterlagen edieren liess. Allerdings wurden nahezu alle Geschäfte in bar getätigt, wie die dazu befragten Personen und der Beschwerdeführer selbst zu Protokoll gegeben haben (Akten der Zollfahndung 01.08.02 000004, 09.08.01 000006, 09.08.03 000003, 09.08.05 000004, 09.08.07 000003, 09.08.08 000004, 09.08.14 000006).

### **E. 3.5.6**

Unter diesen Umständen hat die Vorinstanz die ihr möglichen Untersuchungsmassnahmen ausgeschöpft und das ihr Zumutbare zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts unternommen. Es mutet doch seltsam an, dass der Beschwerdeführer der Vorinstanz vorwirft, Inlandbezüge von Fleisch nicht abgeklärt zu haben, gleichzeitig aber auch vor Bundesverwaltungsgericht keine weiteren Angaben dazu macht, von wem er das Fleisch bezogen haben könnte (konkreten Hinweisen ist die Vorinstanz, wie erwähnt, nachgegangen). Dies führt zur bereits oben festgehaltenen Umkehr der Beweislast (E. 3.5.2).

### **E. 3.5.7**

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, allenfalls hätten auch andere Personen Abgaben leisten müssen, ist dem entgegenzuhalten, dass es vorliegend einzig um den Beschwerdeführer geht, ob andere Personen allenfalls solidarisch haften würden, ist demgegenüber hier nicht zu klären.

### **E. 3.5.8**

Ob Auskunftspersonen vom Beschwerdeführer einen seriösen Eindruck hatten oder glaubten, es handle sich um Fleisch mit der Herkunft Schweiz, ist nicht relevant. Der Beschwerdeführer hat selbst ausgesagt, seine Abnehmer hätten nicht gewusst, dass es sich um «illegales» Fleisch handle (Akten der Zollfahndung 09.08.01 000005).

### **E. 3.5.9**

Schliesslich ist dem Beschwerdeführer zwar Recht zu geben, wenn er ausführt, allein aus der Tatsache, dass er gute Preise habe anbieten können, habe die Vorinstanz nicht darauf schliessen dürfen, dass er Fleisch aus dem Ausland bezogen habe (gemeint ist, ohne Einfuhrabgaben bezahlt zu haben). Allerdings ergänzt dieses Argument der Vorinstanz lediglich das bereits bestehende Bild, dass sich insbesondere auf Aussagen sowie fehlende Buchhaltungsunterlagen und eine Observation stützt. Ihm kommt keine selbständige Bedeutung zu, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

### **E. 3.5.10**

Insgesamt ändern die Vorbringen des Beschwerdeführers damit nichts daran, dass die Art und Weise, wie die Vorinstanz die Menge des ohne Abgaben eingeführten Fleisches und die darauf lastenden Einfuhrabgaben geschätzt hat, pflichtgemäss erfolgte. Das Vorgehen der Vorinstanz ist diesbezüglich zu stützen.

### **E. 3.6**

Was die eigentliche Berechnung der Vorinstanz anbelangt, ist diese jedoch offensichtlich falsch. Es handelt sich zwar auf den ersten Blick um eher kleine Ungenauigkeiten, wie im Folgenden beispielhaft gezeigt wird. Das Verfahren ist aber dennoch zur Neuberechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **E. 3.6.1**

Die offensichtlichste Diskrepanz besteht darin, dass die Vorinstanz in der Tabelle einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 12'757.45 berechnet, während sie dann sowohl in der angefochtenen Verfügung als auch in der Vernehmlassung festhält, der Beschwerdeführer schulde Fr. 12'876.90 Mehrwertsteuer.

#### **E. 3.6.2**

Addiert man nun den von der Vorinstanz zugrunde gelegten Gesamtwert gemäss Mittelwert (Fr. 66'594.50) mit dem gesamten Zollbetrag (Fr. 300'654.25) und berechnet man von diesem die Mehrwertsteuer mittels des anwendbaren Steuersatzes von 2.5 %, so erhält man lediglich eine Mehrwertsteuerforderung von Fr. 9'181.22.

#### **E. 3.6.3**

Weiter stimmen die Zahlen der Vorinstanz nicht immer ganz mit jenen in den Quittungen überein, wobei es sich hier um simple Kanzleifehler handelt. Der Umstand, dass im Beleg «D.\_\_\_\_\_ 1006» vom 25.06.20 376.220 kg «Kalbssteak» statt 376.202 kg (gemäss Tabelle der Vorinstanz) angegeben ist, hat kaum Auswirkungen auf den Gesamtbetrag. Andere Beträge fallen demgegenüber stärker ins Gewicht: Die Quittung vom 3. Juli 2020 scheint zweimal, einmal für «F.\_\_\_\_\_», einmal für «G.\_\_\_\_\_» berücksichtigt worden zu sein, wobei immerhin 50 kg Kalbsnuss doppelt gezählt wurden; demgegenüber wurde in der Rechnung der «H.\_\_\_\_\_» vom 15. Mai 2020 29 kg Kalbsschnitzfleisch vergessen; am 16. Mai 2020 wurden 27.5 kg «Kalbsbäggli» für «I.\_\_\_\_\_» verzeichnet statt der 21.6 kg gemäss Quittung; zwei wieder kleinere Falschbeträge finden sich bei den «J.\_\_\_\_\_»-Quittungen (ohne Datum, Kalbsnuss: gemäss Quittung 20.24 kg statt 20.26; 7. Februar 2020, Kalbsfalsches-Filet, gemäss Quittung 25.2 kg statt 27.2 kg).

#### **E. 3.6.4**

Unklar ist auch, wie die Vorinstanz auf den Wert gemäss Mittelwert kam. Eine Multiplikation des Gewichts in kg mit dem angegebenen Preis pro kg ergab jedenfalls stichprobeweise teilweise keine Übereinstimmung mit dem «Wert gemäss Mittelwert». Teilweise scheint der falsche Preis pro kg angenommen worden zu sein, so insbesondere jener für Rindfleisch, obwohl Kalbfleisch eingeführt wurde.

### **E. 3.7**

Damit ist die Beschwerde insofern gutzuheissen, als sie zur Neuberechnung der Zollabgaben, Mehrwertsteuer und Verzugszinsen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Die grundsätzliche Art und Weise, wie die Vorinstanz die zugrundeliegenden Werte geschätzt hat, wird hingegen bestätigt. Insbesondere hat die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt.

### **E. 4.1**

Die teilweise Rückweisung der Sache an die Vorinstanz mit noch offenem Ausgang führt zwar rechtsprechungsgemäss zu einem teilweisen Obsiegen des Beschwerdeführers (vgl. BGE 141 V 281 E. 11.1, 136 I 129 E. 9 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.1, A-6607/2019 vom 18. November 2021 E. 13.1.1; vgl Urteil des BVGer A-671/2015 vom 3. August 2020 E. 9). Ohnehin wird die Neuberechnung aber betragsmässig nur wenig ins Gewicht fallen, so dass das teilweise Obsiegen des Beschwerdeführers vorliegend in Bezug auf die Verteilung der Kosten nicht berücksichtigt wird.

### **E. 4.2**

Ausgangsgemäss hätte damit der Beschwerdeführer die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Da ihm jedoch mit Zwischenverfügung vom 10. November 2021 die unentgeltliche Prozessführung im Sinne von Art. 65 VwVG gewährt worden ist (Sachverhalt Bst. D), sind vorliegend keine Verfahrenskosten zu erheben.

### **E. 4.3**

Der nur geringfügig obsiegende Beschwerdeführer, wobei das Obsiegen ohne Auswirkung auf die Entschädigungsfolgen bleibt (E. 4.1), hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

### **E. 4.4**

Rechtsanwältin Tanja Schneeberger, die mit Zwischenverfügung vom 10. November 2021 als unentgeltliche Rechtsbeiständin des Beschwerdeführers eingesetzt wurde, ist jedoch aus der Gerichtskasse eine Entschädigung aus unentgeltlicher Rechtspflege auszurichten (Urteile des BVGer A-5962/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 6.3, A-2479/2019 vom 14. Juli 2021 E. 9.2, C-2531/2009 vom 14. Oktober 2011 E. 12). Da die als unentgeltliche Rechtsbeiständin bestellte Rechtsvertreterin des Beschwerdeführers keine Kostennote eingereicht hat, ist die Entschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des vorliegenden Falles, ist die der Rechtsvertreterin auszurichtende Entschädigung ermessensweise auf Fr. 5'000.-- (inkl. Auslagen) festzusetzen (Art. 8 ff. VGKE).

**E. 4.5**

Der Beschwerdeführer wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass er nach Art. 65 Abs. 4 VwVG, sollte er als bedürftige Partei später zu hinreichenden Mitteln gelangen, der Gerichtskasse für die erwähnte Entschädigung Ersatz zu leisten hat.

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