

BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4963_2020

FR: TAF A-4963/2020 du 15 décembre 2021

IT: TAF A-4963/2020 del 15 dicembre 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). Der Beschwerdeführer 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 8. September 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. A.d).

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 (BVG E. 1.4.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 1.6.1, 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 beweibelastet, 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-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 1.7.1; 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. 1.8

Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Zeitraum zwischen dem 13. Dezember 2015 und dem 8. Juni 2016 verwirklicht. Somit sind vorliegend das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0), die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV; SR 631.01), das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) sowie das Bundesgesetz vom 21. März 1969 über die Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz, TStG; SR 641.31) 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 (Inland-steuer), eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezug-steuer) 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, 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Rz. 1 zu Art. 50; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.1.1).

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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.1.2).

E. 2.1.3

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 (vgl. Urteil des BGer 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3; BVGE 2014/7 E. 3.5.1; Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.2.1).

E. 2.1.4

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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.2.2).

E. 2.1.5

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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.2.3).

E. 2.2.1

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 Zolls Schuldner oder Zolls Schuldnerin ist (Art. 51 Abs. 1 MWSTG; vgl. vorangehend E. 2.1.2). Zolls Schuldner bzw. Zolls Schuldnerin ist - soweit hier interessierend - die Person, die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt (Art. 70 Abs. 2 Bst. a ZG). Die Zolls Schuldnerinnen und Zolls Schuldner haften für die Zolls chuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG). Die Einfuhrsteuer wird von der EZV zusammen mit den Zollabgaben erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2.2

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). Handelt es sich bei den betreffenden Waren - wie im vorliegenden Fall - um Tabakwaren, ist neben dem Mehrwertsteuergesetz zudem das Tabaksteuergesetz zu beachten (vgl. vorangehend E. 1.8). Gemäss Art. 1 Abs. 1 TStG erhebt der Bund eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Ersatzprodukte). Soweit das Tabaksteuergesetz und die gestützt darauf erlassenen Verordnungen nicht eigene Bestimmungen enthalten, finden auf die Tabaksteuer die für die Zölle geltenden Vorschriften entsprechend Anwendung, einschliesslich jener über den Bezug besonderer Gebühren bei der Handhabung der Zollgesetzgebung (Art. 3 TStG; vgl. auch die mit der Tabaksteuer zusammenhängenden Abgaben wie SOTA-Gebühr und Gebühr für die Tabakprävention).

E. 2.2.3

Massgebend für die Entstehung der Zolls chuld ist nach schweizerischem Recht das tatsächliche Verbringen von Waren über die Zollgrenze (vgl. Remo Arpagaus, Zollrecht, in: Koller et al. [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, 2. Aufl. 2007, Rz. 484). Zollobjekt ist der wirtschaftliche Vorgang der Warenein- oder ausfuhr. Folglich entsteht die Zolls chuld in dem Zeitpunkt, in welchem nach der Zollgesetzgebung die Ein- oder Ausfuhr üblicherweise als vollendet gilt (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567, 640 m.w.H.; Urteile des BVGer A-2860/2019 vom 26. März 2021 E. 2.1.2, A-5938/2019 vom 2. September

2020 E. 2.1.2). In Fällen wie dem vorliegenden, in welchen die Zollanmeldung unterlassen worden und keiner der in Art. 69 Bst. c ZG genannten Zeitpunkte feststellbar ist, entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt, in dem die Unterlassung entdeckt wurde (Art. 69 Bst. c ZG).

E. 2.2.4

Die Einfuhr- sowie die Tabaksteuer 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). Demnach trägt die anmeldepflichtige Person die volle Verantwortung für eine ordnungsgemässe - d.h. vollständige und richtige - Zollanmeldung (vgl. Art. 21 und Art. 25 f. ZG). Das Zollrecht stellt damit an die anmeldepflichtige Person hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten hohe Anforderungen (BGE 142 II 433 E. 2.1, 112 IV 53 E. 1a; vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-1777/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2, A-581/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2.1).

E. 2.2.5

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). Die anmeldepflichtige Person muss die der Zollstelle zugeführten, gestellten und summarisch angemeldeten Waren innerhalb der von der Zollverwaltung bestimmten Frist zur Veranlagung anmelden und die Begleitdokumente einreichen (Art. 25 Abs. 1 ZG). 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. 2.2.6

Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie der Zollstelle angemeldet wird (Art. 19 Abs. 1 Bst. a ZG) und nach den Zollansätzen und Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld gelten (Art. 19 Abs. 1 Bst. b ZG; vgl. auch Art. 69 Bst. a ZG; zur Entstehung der Zollschuld vgl. vorangehend E. 2.2.3). Ein- und Ausfuhrzölle werden nach dem Generaltarif festgesetzt (Art. 1 Abs. 1 ZTG in Verbindung mit den Anhängen 1 und 2 des ZTG; Urteil des BVGer A-5938/2019 vom 2. September 2020 E. 2.1.3).

E. 2.2.7

Die Zollschuld wird mit ihrer Entstehung fällig (Art. 72 Abs. 1 ZG). Wird die Zollschuld nicht fristgerecht bezahlt, so ist ab ihrer Fälligkeit grundsätzlich ein Verzugszins geschuldet (vgl. Art. 74 Abs. 1 und 2 ZG).

E. 2.3.1

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).

E. 2.3.2

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 bzw. von Zollbeträgen eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.3.3.2 m.w.H. und für die Schätzung von Zollbeträgen Urteil des BVGer A-1719/2006, A-1720/2006 und A-1721/2006 vom 14. Januar 2009 E. 8.1). 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, wie erwähnt, 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. Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5, A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 3.6). Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (vgl. Urteile des BGER 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3 und 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; vgl. Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.5, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1, A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.1). 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: Urteile des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.3.3.3, A-1190/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

E. 2.3.3

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).

E. 2.3.4

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-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.3.3.4, 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 für die fraglichen Einfuhren von Zigaretten Einfuhrabgaben zu entrichten sind und der Beschwerdeführer zu den steuerpflichtigen Personen gehört (vgl. E. 2.2.1). Ebenso ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine grosse Menge Zigaretten ins Schweizer Zollgebiet eingeführt hat, ohne eine Zollanmeldung vorzunehmen. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, die auf besagter Ware lastenden Einfuhrsteuern, Zölle, Tabaksteuern und Präventionsabgaben hinterzogen zu haben. Im Streit liegt lediglich die von der Vorinstanz geschätzte Menge der rechtswidrig eingeführten Zigaretten und damit die Höhe der Bemessungsgrundlage der im konkreten Fall geschuldeten Einfuhrabgaben (vgl. Sachverhalt Bst. B.a).

E. 3.2

Angesichts dessen, dass der Beschwerdeführer in Bezug auf die in Frage stehenden Zigaretten keine Zollanmeldung vorgenommen hat und ein Grossteil der unrechtmässig ins Zollinland eingeführten Ware nicht mehr sichergestellt werden konnte, blieb der Vorinstanz nichts Anderes übrig, als eine Schätzung vorzunehmen. Unter den gegebenen Umständen war die Vorinstanz sowohl berechtigt als auch verpflichtet, eine Schätzung vorzunehmen («erste Stufe»; E. 2.3.4).

E. 3.3

Nach dem bisher Gesagten gilt es als nächstes zu prüfen, ob die vor-instanzliche Schätzung - im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung (vgl. E. 2.3.2) - als pflichtwidrig erscheint («zweite Stufe»; E. 2.3.4).

E. 3.3.1

Im August 2015 ermittelte die Zollfahndung Schaffhausen aufgrund einer Amtshilfemitteilung des Zollamtes Innsbruck gegen eine hier nicht weiter relevante Tätergruppierung, die gewerbsmässig agierend und in grossem Umfang ungesteuerte Zigaretten von Samnaun in das Schweizer Zollgebiet schmuggelte. Im Rahmen dieser

Untersuchung erfolgte eine Datenauswertung des automatischen Fahndungs- und Verkehrsüberwachungssystem der betroffenen Grenzstellen sowie die Sichtung von als Beweismittel erhobenen Videoaufnahmen aus Verkaufsgeschäften in der Talschaft Samnaun. Dabei gerieten der Beschwerdeführer sowie eine mit ihm agierende Person ins Visier der Schweizer Zollfahndung. Zum einen wurden sie beim Kauf von Zigaretten im grösseren Stil beobachtet, zum anderen wurden ihre Fahrzeuge vom Verkehrsüberwachungssystem erfasst. Aufgrund der schweizerischen und österreichischen Verkehrsüberwachungsdaten sowie der Observationsergebnisse lassen sich im Zeitraum zwischen dem 13. Dezember 2015 und dem 8. Juni 2016 mindestens 29 Aufenthalte eines oder beider vom Beschwerdeführer und seinem Komplizen genutzten Fahrzeuge ([Automarke] mit dem Kennzeichen [Nummer] und [Automarke] mit dem Kennzeichen [Nummer]) in der Talschaft Samnaun nachweisen. Weitere aufgezeichnete Ein- und Ausreisen an Schweizer Grenzübergängen lassen zudem Rückschlüsse auf eine grössere Anzahl zusätzlicher Fahrten dieser Fahrzeuge mit dem wahrscheinlichen Zielort Samnaun zu (vgl. Schlussprotokoll vom 1. März 2017, S. 2 f.). Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer sowie sein Komplize anlässlich zweier Grenzübertritte kontrolliert wurden und dabei jeweils Bargeld in Höhe von Fr. 14'000.-- (Ausreise am Grenzübergang Au/SG am 22. Mai 2016) bzw. Fr. 11'000.-- (unmittelbar vor Samnaun am 3. März 2016) festgestellt werden konnte. Diese Beträge reichen jeweils für den Kauf von Zigaretten in der Grössenordnung von ca. 300 Stangen in Samnaun (die Vorinstanz geht von einem durchschnittlichen Kaufpreis von Fr. 40.-- pro Stange aus, was dem massgebenden Marktwert entspricht [vgl. E. 2.1.3 f.]). Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung, dass der Beschwerdeführer am 8. Juni 2016 mit 314 Stangen Zigaretten im Auto angehalten worden ist, hat die Vorinstanz die durchschnittliche Menge an Zigaretten pro Fahrt auf 300 Stangen geschätzt. Dagegen Sprechendes ist nicht ersichtlich und geht auch nicht aus den Akten hervor. Aufgrund der Observationsberichte und Ermittlungsergebnisse ist erstellt, dass die un versteuerten Zigaretten in Samnaun regelmässig in den genannten [Automarke] verladen wurden und dieses Fahrzeug mehrheitlich vom Beschwerdeführer in die Schweiz gelenkt worden ist (Schlussprotokoll vom 1. März 2017, S. 3 f.). Die Abnehmer der vom Beschwerdeführer und seinem Komplizen in die Schweiz verbrachten Zigaretten haben unabhängig voneinander ausgesagt, die - angeblich aus der Liquidation eines anderen Kioskes stammenden - Zigaretten seien ihnen jeweils zu einem Preis von Fr. 58.-- und Fr. 62.-- angeboten worden (Schlussprotokoll vom 1. März 2017, S. 4).

E. 3.3.2

Angesichts der Untersuchungsergebnisse kann die Schätzung der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe zusammen mit einem zweiten Abgabepflichtigen im fraglichen Zeitraum rund 6'000 Stangen Zigaretten sowie selbstständig rund 40 Stangen Zigaretten in die Schweiz eingeführt, nicht als geradezu pflichtwidrig eingestuft werden. Selbst wenn berücksichtigt wird, dass der Beschwerdeführer und sein Komplize gemäss eigenen Angaben mit rund Fr. 3'500.-- angefangen und somit zunächst weniger als 300 Stangen pro Fahrt unverzollt in die Schweiz eingeführt haben, waren bei einem durchschnittlichen Gewinn von Fr. 20.-- pro Stange (vgl. E. 3.3.1) relativ wenige Fahrten (mit weniger als 300 Stangen) notwendig, bis Beträge in Höhe von Fr. 12'000.-- in den erneuten Einkauf investiert und die Menge entsprechend erhöht werden konnten. Nimmt man die 29 Fahrten, die durch Verkehrsüberwachungsdaten sowie Observationsergebnisse festgestellt wurden und multipliziert sie mit durchschnittlich 300 Stangen Zigaretten pro Fahrt, ergibt das 8'700

Stangen. Die Schätzung der Vorinstanz von 6'040 Stangen darf daher durchaus als vorsichtig eingestuft werden. Die Vorinstanz stützte sich bei der Mengenermittlung auf die übereinstimmenden Aussagen des Beschwerdeführers und seines Komplizen anlässlich mehrerer Einvernahmen. Anlässlich der Einvernahme vom 27. Juni 2016 sagte der Beschwerdeführer aus, er könne sich nicht erinnern, wie viele Fahrten es waren. Es könne sein, dass sie insgesamt ca. 5'000 - 6'000 Stangen Zigaretten in Samnaun gekauft hätten. Es darf davon ausgegangen werden, dass es sich dabei ebenfalls um eine vorsichtige Schätzung gehandelt hat und nur so wenig wie irgend möglich zugegeben wurde. Die Zahl von 6'040 Stangen Zigaretten wurde daraufhin vom Beschwerdeführer mehrmals bestätigt (vgl. Feststellung am Ende der Einvernahme vom 27. Juni 2016, Einvernahme vom 4. Juli 2016). Anlässlich seiner Einvernahme vom 2. November 2016 kam der Beschwerdeführer auf seine früheren Aussagen zurück und machte geltend, es seien nicht 6'000 Stangen Zigaretten, sondern insgesamt allerhöchstens 3'500 Stangen gewesen. Er habe die Menge von 6'040 Stangen nur zugegeben, um aus der Haft entlassen zu werden. Es seien nur etwa 13 bis 14 Fahrten gewesen und 250-280 Stangen pro Fahrt. Aus den aktenkundigen Einvernahmen des Beschwerdeführers ergeben sich keinerlei Hinweise darauf, dass seine Anerkennung von 6'040 rechtswidrig ins Schweizer Zollgebiet eingeführten Stangen Zigaretten unter Druck erfolgt sein könnte. Vielmehr scheint es sich dabei um eine reine Schutzbehauptung zu handeln. Wie eingangs bereits gesagt, ist die Schätzung der Vorinstanz nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz durfte die geschätzte Menge von 6'040 Stangen Zigaretten zu einem durchschnittlichen Preis von Fr. 40.-- pro Stange für die Berechnung der nachzufordernden Einfuhrabgaben (Einfuhr- und Tabaksteuer, Zoll, SOTA-Betrag sowie Präventionsabgaben) heranziehen.

E. 3.3.3

Im Folgenden ist darauf einzugehen, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, anhand von Belegen aufzuzeigen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist («dritte Stufe»). Wie in Erwägung 2.3.4 dargelegt, kann er sich gegen eine - wie vorliegend - zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Er muss beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, ansonsten er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat und es bei der bisherigen Schätzung bleibt. Dem Beschwerdeführer gelingt dieser Nachweis im vorliegenden Fall nicht. Wie vorangehend erwähnt, bringt er im Wesentlichen vor, er habe lediglich deshalb die rechtswidrige Verbringung von 6'040 Stangen Zigaretten ins Schweizer Zollgebiet gestanden, um aus der Haft entlassen zu werden. Er habe sein Geständnis zurückgezogen, weshalb die Teilmenge, welche die anerkannte Menge von maximal 3'000 Stangen übersteige, nicht als rechtsgenügend erstellt gelten könne. Bei dieser Argumentation lässt der Beschwerdeführer ausser Acht, dass die Schätzung von 6'040 Stangen nicht in erster Linie auf seinem seinerzeitigen Geständnis basiert, sondern darauf, dass sich aufgrund Verkehrsüberwachungsdaten sowie Observationsergebnissen im Zeitraum zwischen dem 13. Dezember 2015 und dem 8. Juni 2016 mindestens 29 Aufenthalte eines oder beider vom Beschwerdeführer und seinem Komplizen genutzten Fahrzeuge in der Talschaft Samnaun nachweisen lassen (vgl. E. 3.3.1). Hinzu kommen die ungewöhnlich grossen Bargeldbeträge, welche anlässlich der bereits erwähnten Kontrollen festgestellt wurden, sowie die Menge an Zigaretten, welche zum Zeitpunkt der Anhaltung am 8. Juni 2016 gefunden wurde. Zur Plausibilität der Schätzung der Vorinstanz wird auf die Erwägung 3.3.2 verwiesen. Dass der Beschwerdeführer nun aufgrund einer Schätzung -

welcher naturgemäss eine gewisse Ungenauigkeit innewohnt - veranlagt wird, hat er letzten Endes selber zu verantworten. Er hat die ins Zollgebiet eingeführten Waren nicht zollrechtlich angemeldet. Damit hat er sich selbst um eine ganz genaue Veranlagung der Ware gebracht.

E. 3.3.4

Dass die einzelnen Abgaben auf der geschätzten Bemessungsgrundlage nicht korrekt berechnet worden wären, wird weder geltend gemacht noch ergibt sich dergleichen aus den Akten. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen dazu. Gleiches gilt für den von der Vorinstanz berechneten Verzugszins.

E. 4.1

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Einfuhrsteuervorteil verschafft, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetzgebung (Zoll- bzw. Mehrwertsteuerhinterziehung; vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 MWSTG). Dass dies im vorliegenden Fall geschehen ist, wird nicht bestritten (vgl. vorangehend E. 3.1).

E. 4.2

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) sind Abgaben zzgl. Zins nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (wozu auch die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung zählen [statt vieler: Urteil des BVGer A-1051/2019 vom 31. August 2020 E. 2.2.1]) zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dabei spielt es keinerlei Rolle, ob die Nichtentrichtung der Abgaben schuldhaft erfolgt ist oder nicht. Die Abgaben sind auch ohne Rücksicht auf eine allfällige strafrechtliche Verantwortlichkeit der abgabepflichtigen Person nachzuentrichten (vgl. Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR). Es genügt, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen statt vieler: BGE 129 II 160 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1051/2019 vom 31. August 2020 E. 2.2.2).

E. 4.3

Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (vgl. Art. 12 Abs. 2 VStrR). Im vorliegenden Fall ist dies u.a. der Beschwerdeführer. Wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat, haftet für den nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Betrag solidarisch mit den nach Art. 12 Abs. 2 VStrR Zahlungspflichtigen (vgl. Art. 12 Abs. 3 VStrR).

E. 5.1

Soweit der Beschwerdeführer eventualiter beantragt, die Sache sei an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Weisung, das betreffende Bezugsverfahren zu sistieren, bis der die Leistungspflicht begründende Sachverhalt im Verwaltungsstrafverfahren rechtsgenügend und rechtskräftig festgestellt worden sei (vgl. Sachverhalt Bst. B.a), ist darauf zu verweisen, dass das Straf- und das Nacherhebungsverfahren unabhängig voneinander sind. Wie in Erwägung 4.2 dargelegt, ist die Beurteilung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit für eine Abgaben- bzw. Steuerhinterziehung das Eine, die verwaltungsrechtlich vorzunehmende Schätzung der Menge der zu Unrecht nicht angemeldeten Waren sowie die Nacherhebung

der darauf lastenden Einfuhrabgaben das Andere (vgl. diesbezüglich Urteile des BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 2.2, A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 3.2.2 in fine).

E. 5.2

Im VStrR ist grundsätzlich vorgesehen, dass das (streitige) Verwaltungsverfahren dem Strafverfahren voranzugehen hat, was den Art. 63 Abs. 1-3, Art. 69 Abs. 2, Art. 73 Abs. 1 letzter Satz und Art. 77 Abs. 4 VStrR entnommen werden kann (André Haiböck, in: Friedrich Frank/Andreas Eicker/Nora Markwalder/Jonas Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 63 Rz. 3 m.w.H). 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: MWSTG-Kommentar, 2019, Art. 104 Rz. 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, a.a.O., Art. 103 Rz. 13; Haiböck, a.a.O., Art. 63 Rz. 5; René Matteotti, Der Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren, Jusletter vom 11. Januar 2021, Rz. 14; Valérie Paris, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 103 Rz. 3; wohl auch Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 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, ST 2009, S. 497; Matteotti, a.a.O., Rz. 12 ff. m.H.). 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: Zwischenverfügung des BVGer A-1837/2021 vom 14. Juli 2021). Nach dem Gesagten kommt dem hängigen Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer für das vorliegende Beschwerdeverfahren keine präjudizielle Bedeutung für die Frage zu, ob und in welcher Höhe eine Mehrwertsteuer- bzw. Zollnachforderung resultiert. Der Beschwerdeführer legt nicht dar, inwiefern die Vorinstanz ihr Wahlrecht unangemessen oder rechtswidrig ausgeübt haben sollte, indem sie das Verwaltungsverfahren mit der angefochtenen Nachforderungsverfügung vorrangig abgeschlossen hat. Dergleichen ergibt sich auch nicht aus den Akten. Für eine Rückweisung zwecks Sistierung besteht nach dem Dargelegten keine Veranlassung.

E. 6

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die vorinstanzliche Verfügung als rechtmässig erweist. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 7.1

Die Verfahrenskosten sind im vorliegenden Fall auf Fr. 3'000.-- festzusetzen (Art. 1, Art. 2 Abs. 2 sowie Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Ausgangsgemäss wären diese Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diesem wurde jedoch mit Verfügung vom 6. November 2021 die unentgeltliche Rechtspflege gewährt und Rechtsanwalt Christian Meier als Rechtsbeistand beigeordnet (Sachverhalt Bst. B.b).

E. 7.2

Dem Rechtsbeistand des Beschwerdeführers ist für dessen Vertretung im vorliegenden Verfahren eine Entschädigung von Fr. 4'500.-- auszurichten.

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