

BVGer A-5827/2024 vom 27. Mai 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-05-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5827_2024

FR: TAF A-5827/2024 du 27 mai 2026

IT: TAF A-5827/2024 del 27 maggio 2026

Regeste

Zölle

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist eine Verfügung des BAZG vom 31. Juli 2024 betreffend Leistungspflicht. Darin erhebt das BAZG gegenüber dem Beschwerdeführer - im Zusammenhang mit der Einfuhr der vier vorerwähnten Ölgemälde und nach Durchführung eines Verwaltungsstrafverfahrens gegen den Geschäftsführer der Versenderin und Eigentümerin, H. _____, sowie gegen eine Mitarbeiterin der beteiligten Spediteurin - gestützt auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Einfuhrsteuern sowie Verzugszinsen.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.23) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Die angefochtene Verfügung über die Leistungspflicht vom 31. Juli 2024 stellt eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).

E. 1.3

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der Ausschluss gemäss Art. 3 Bst. e VwVG betrifft nur das Zollverfahren bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung und ist somit für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht einschlägig (BGE 143 II 646 E. 2.2.2; 142 II 433 E. 3.2.6; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.6; Pierre Tschannen, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 3 N 13).

E. 1.4

Die Strafverfolgung im Zusammenhang mit Widerhandlungen gegen das Zollgesetz unterliegt den Bestimmungen des VStrR (Art. 128 ZG; Art. 62 VStrR), während 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). Aufgrund der Trennung zwischen diesen beiden Verfahren gelten in den Verfahren zur Festsetzung der

Leistungspflicht nach Art. 12 VStrR die strafprozessualen Verfahrensgarantien nicht (Urteile des BGer 2C_492/2017 vom 20. Oktober 2017 E. 7.2; 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 4.2.1; 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 [in BGE 140 III 194 nicht publizierte] E. 4.2; Urteil des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4683/2021 vom 10. November 2023 E. 2.6.4).

E. 1.5

Der Beschwerdeführer ist Adressat des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.6

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 22a Abs. 1 Bst. b VwVG, Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesverwaltungsgericht darf den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer darf neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime. Danach hat das Bundesverwaltungsgericht unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten den entscheiderelevanten Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen. Ausserdem gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (Motivsubstitution; vgl. BGE 151 II 884 E. 2.3.3; 150 II 346 E. 1.5.1; 148 II 73 E. 8.3.1; BVGE 2024 IV/2 E. 2.2; 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3).

E. 2.3

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, das heisst für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (Urteile des BVGer A-5247/2023 vom 5. Mai 2025 E. 1.5; A-3/2021 vom 27. Oktober 2022 E. 1.5; A-4453/2021 vom 26. Juli

2022 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

E. 3.1

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe seine Eingabe vom 26. Juli 2024 im angefochtenen Entscheid nicht berücksichtigt und damit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Da diese Rüge geeignet ist, den Entscheid bereits aus formellen Gründen aufzuheben (vgl. BGE 149 I 91 E. 3.2; 142 II 218 E. 2.8.1), ist darauf vorab einzugehen.

E. 3.2

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gehört, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen (Art. 35 VwVG), da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. statt vieler: BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 6.2).

E. 3.3

Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (statt vieler: BGE 136 I 229 E. 5.2). Gefordert ist eine Auseinandersetzung mit den Hauptargumenten (André Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.106). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein; allenfalls kann auch auf ein anderes Schriftstück verwiesen werden. Aus der Verfügung muss sich aber zweifelsfrei ergeben, welche Argumente für die Behörde letztlich entscheidend waren (Urteile des BVGer A-1166/2024 vom 21. Januar 2026 E. 4.3; B-719/2023 vom 13. August 2024 E. 4.1.3; B-5130/2022 vom 1. Mai 2024 E. 4.3, je mit Hinweisen).

E. 3.4

Eine mangelhafte Begründung kann im Rechtsmittelverfahren durch das Nachreichen einer rechtsgenügenden Begründung geheilt werden, wenn die betroffene Partei dazu in einer Beschwerdeergänzung beziehungsweise im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels Stellung nehmen und damit ihre Rechte wahrnehmen kann. Diese Heilung ist gerechtfertigt, wenn die Aufhebung eines Entscheids wegen ungenügender Begründung zu einem prozessualen beziehungsweise formalistischen Leerlauf ohne Vorteil für die betroffene Partei führen würde (vgl. BGE 107 Ia 1 E. 1; Urteile des BGer 1B_129/2017 vom 18. Oktober 2017 E. 2.3; 1C_603/2014 vom 22. Juli 2015 E. 4.3). Die Gehörsverletzung ist in einem solchen Fall bei den Kosten- und Entschädigungsregelungen angemessene Rechnung zu tragen (BGE 136 II 214 E. 4.4; Urteile des BVGer A-1166/2024 vom 21. Januar 2026 E. 4.3, A-1040/2020 vom 8. Februar 2021 E. 3.1.2; A-6754/2016 vom 10. September 2018 E. 3.2.3).

E. 3.5

In der Tat findet sich im angefochtenen Entscheid kein Hinweis auf die Eingabe des Beschwerdeführers vom 26. Juli 2024. Indessen wurde der angefochtene Entscheid unstreitig zusammen mit einem Schreiben vom 31. Juli 2024 versandt (ZF 0 71-2021.40102 10.01.09/0001-0013; ZF 0 71-2021.40102 10.01.10/0001), das als dem Entscheid vom gleichen Tag vorgelagert zu betrachten ist. In diesem Schreiben nahm die Vorinstanz nicht nur ausdrücklich Bezug auf die Eingabe des Beschwerdeführers vom 26. Juli 2024, sondern legte auch mit einlässlicher Begründung dar, weshalb sie seine Einwände zur - aus seiner Sicht - fehlenden Importeur-Eigenschaft für unerheblich erachte. Sie war hierbei nicht gehalten, sich zu sämtlichen Einwänden in der Stellungnahme vom 26. Juli 2024 zu äussern. Damit war dem Beschwerdeführer bei Erhalt des Entscheids bekannt, wie sich die Vorinstanz zu seinen Einwänden stellte und weshalb sie seine Einwände gesamthaft ablehnte und folglich im angefochtenen Entscheid nicht mehr explizit berücksichtigte. Zudem nahm die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 29. November 2024 zu den beschwerdeweisen Einwänden des Beschwerdeführers einlässliche Stellung und reichte der Beschwerdeführer hierauf am 13. Dezember 2024 eine weitere Eingabe ein. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt bei dieser Sachlage nicht vor.

E. 4.1

Das vorliegende Verfahren betrifft die Einfuhr von vier Ölgemälden ins Fürstentum Liechtenstein. Das Staatsgebiet des Fürstentums Liechtenstein ist aufgrund des Vertrags vom 29. März 1923 zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet (Zollanschlussvertrag LI, SR 0.631.112.514) als sogenanntes Zollanschlussgebiet dem schweizerischen Zollgebiet zuzurechnen (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 ZG). Die bei der Einfuhr in die Schweiz und ins Fürstentum Liechtenstein geschuldeten Zollabgaben richten sich insbesondere nach dem ZG (vgl. auch Urteil des BVGer A-2080/2016 vom 26. Januar 2017 E. 3.1).

E. 4.2

Bezüglich der Einfuhrsteuer gilt der Vertrag vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (Vertrag MWST LI-CH, SR 0.641.295.142) und die Vereinbarung vom 12. Juli 2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (Vereinbarung MWST LI-CH, SR 0.641.295.142.1). Nach Art. 1 Abs. 1 Vereinbarung MWST LI-CH übernimmt, im Sinne der nachstehenden Bestimmungen, das Fürstentum Liechtenstein die materiellen Vorschriften der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung in sein Landesrecht. Die im schweizerischen Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) als Inland bezeichneten Gebiete (somit auch das Gebiet des Fürstentums Liechtenstein, Art. 3 Bst. a MWSTG) gelten als gemeinsames Anwendungsgebiet der Mehrwertsteuer für beide Vertragsstaaten (Art. 2 Vereinbarung MWST LI-CH). Art. 5 Abs. 3 Vereinbarung MWST LI-CH hält fest, dass die Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen im gemeinsamen Anwendungsgebiet von der Eidgenössischen Zollverwaltung [heute: BAZG] nach den in der Anlage II zur Vereinbarung MWST LI-CH aufgeführten Vorschriften erhoben wird. Die Anlage II erwähnt die Art. 50-62 und 64 des (schweizerischen) MWSTG, somit insbesondere auch Art. 50 MWSTG, wonach für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen die [schweizerische] Zollgesetzgebung gilt, soweit die nachfolgenden Bestimmungen nichts anderes anordnen (vgl. Urteil des BVGer A-2080/2016 vom 26.

Januar 2017 E. 3.3).

E. 4.3.1

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 149 II 320 E. 3; 129 II 497 E. 5.3.2; BVGE 2007/25 E. 3.1).

E. 4.3.2

Die im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht zu beurteilenden Zollanmeldungen wurden am 22. August 2017 und am 24. November 2017 beziehungsweise am 8. Oktober 2019 von der Zollstelle angenommen. Anwendbar auf diese Sachverhalte sind damit namentlich das Übereinkommen über die vorübergehende Verwendung vom 26. Juni 1990 (Istanbul-Übereinkommen, SR 0.631.24), das ZG, die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), das Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10), das MWSTG, die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) sowie das VStrR, jeweils in den dannzumal gültig gewesenen Fassungen.

E. 5.1

Waren, die ins liechtensteinische beziehungsweise schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem ZTG zu veranlagern (Art. 7 ZG). Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem im Allgemeinen der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG).

E. 5.2.1

Zur Gewährleistung der allgemeinen Zollpflicht bestimmt das ZG, dass Waren mit Überschreiten der Zollgrenze unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen sind (vgl. Art. 21 Abs. 1 ZG). Die zuführungspflichtige Person oder die von ihr Beauftragten müssen die der Zollstelle zugeführten Waren stellen und summarisch anmelden (Art. 24 Abs. 1 ZG). Sodann muss die anmeldepflichtige Person die 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). In der Zollanmeldung ist die zollrechtliche Bestimmung der Waren festzulegen (Art. 25 Abs. 2 ZG). Waren, die in ein Zollverfahren überführt werden sollen, sind zum betreffenden Verfahren anzumelden (Art. 47 Abs. 1 ZG). Wählbar ist hier unter anderem das Verfahren der vorübergehenden Verwendung (Art. 47 Abs. 2 Bst. d ZG).

E. 5.2.2

Die Zollanmeldung bildet die Grundlage der Zollveranlagung (vgl. BGE 151 II 533 E. 1.2.4.1; 143 II 646 E. 2.1 ff.). An die Sorgfalt der anmeldepflichtigen Person werden dabei hohe Anforderungen gestellt (Urteil des BVGer A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 3.3.3; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft 2003], BBl 2004 567, 601; Barbara Schmid, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 Rz. 3 f.). Zollpflichtige haben sich vorweg über die Zollpflicht und die jeweiligen Abfertigungsverfahren zu informieren. Sie sind für die rechtmässige und richtige Deklaration ihrer grenzüberschreitenden Warenbewegungen verantwortlich und haben die

Waren entsprechend zur Veranlagung anzumelden (BVGE 2015/35 E. 3.3.3). Die Mitwirkungs- und Sorgfaltspflichten des Zollverfahrens gelten auch für die Erhebung der Einfuhrsteuer (vgl. Art. 50 MWSTG; Urteile des BVGer A-4028/2022 vom 19. November 2024 E. 2.3; A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 2.3.2).

E. 5.3.1

Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin beziehungsweise dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Der Begriff des Zollschuldners ist weit zu verstehen (BVGE 2023 III/1 E. 4.2.2). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen, deren Auftraggeber sowie die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet beziehungsweise damit beauftragt ist oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (vgl. Art. 70 Abs. 2 ZG). Als solche Personen gelten 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 (BGE 107 Ib 198 E. 6b; Urteile des BGer 2C_3/2022 vom 17. Mai 2022 E. 3.4.2; 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 f. mit Hinweisen).

E. 5.3.2

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung, welche nach dem klaren Willen des Gesetzgebers explizit in das aktuelle ZG überführt wurde, wird unter einem Zollschuldner unter anderem derjenige verstanden, der einen Dritten dazu veranlasst, ihm eine Ware zu liefern, von der er weiss oder annehmen muss, dass sie sich im Ausland befindet und zur Lieferung eingeführt werden muss; dies gilt auch dann, wenn Waren ohne vorgängige Bestellung des Veranlassers in die Schweiz gebracht werden, dieser zuvor aber seine generelle Bereitschaft zur Abnahme solcher Waren kundgetan hat (Urteil des BGer 2C_912/2015 vom 20. September 2016 E. 5.3 mit Hinweisen; BVGE 2023 III/1 E. 4.2.2 mit Hinweisen). Weiter sind die Bestimmungen zum Zollschuldner auf natürliche Personen selbst dann anwendbar, wenn diese als Organ einer juristischen Person gehandelt haben (Urteil des BGer 2C_747/2009 vom 8. April 2010 E. 5.3 mit Hinweisen). Das bedeutet, dass eine natürliche Person, die als Organ einer juristischen Person handelt, unter Umständen diese und zugleich sich selbst im Sinne eines Auftraggebers nach Art. 9 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (aZG, AS 2007 1411) verpflichtet. Von dieser Rechtsprechung geht explizit auch die Botschaft zum neuen Zollgesetz aus (Botschaft 2003, BBl 2004 567, 608, zu Art. 21 E-ZG; Urteil des BGer 2A.586/1998 vom 7. Juli 1999 E. 7). Die Rechtsprechung hat auch festgehalten, dass Angestellte und Hilfspersonen des eigentlichen Auftraggebers zollzahlungspflichtig sind (Urteil des BGer 2C_747/2009 vom 8. April 2010 E. 5.3; BVGE 2023 III/1 E. 4.2.2; Urteil des BVGer A-5247/2023 vom 5. Mai 2025 E. 2.2). Auch ein Verwaltungsratspräsident kann unter Umständen als Zollschuldner ins Recht gefasst werden (Urteil des BGer 2C_3/2022 vom 17. Mai 2022 E. 3.4.2).

E. 5.4.1

Da Waren, die nur vorübergehend ins Zollgebiet verbracht und dort genutzt werden, nicht endgültig in den wirtschaftlichen Kreislauf des Zollgebiets eingehen, dürfen sie anders behandelt werden als Waren, die uneingeschränkt am Binnenmarkt teilnehmen. Zu diesem Zweck ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (vgl. Urteile des BVGer A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1; A-957/2019 vom 9. Dezember 2019 E. 2.7; A-5320/2018 vom 26. August 2019 E. 3; Heinz Schreier, Zollkommentar, Art. 9 N 1). Es handelt sich hierbei um ein Zollverfahren, nach dem bestimmte Waren (einschliesslich

Beförderungsmittel) unter Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten und Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art für einen bestimmten Zweck in ein Zollgebiet verbracht werden dürfen, um innerhalb einer bestimmten Frist und, von der normalen Wertverminderung der Ware infolge ihrer Verwendung abgesehen, in unverändertem Zustand wieder ausgeführt werden (Art. 1 Istanbul-Übereinkommen). Die zulässigen Verwendungszwecke ergeben sich aus den Anlagen beziehungsweise Anhängen zum Istanbul-Übereinkommen. Zur vorübergehenden Verwendung können insbesondere Waren zu Ausstellungszwecken eingeführt werden (Anlage B.1 und B.3 Istanbul-Übereinkommen). Gemäss Art. 1 Anlage B.1 Istanbul-Übereinkommen ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung jedoch ausgeschlossen für Waren, die auf Ausstellungen privater Natur ausgestellt oder verwendet werden, die in Verkaufsstellen oder Geschäftsräumen zum Verkauf ausländischer Waren durchgeführt werden. Im Binnenrecht ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung in Art. 9 und 58 ZG geregelt sowie in Art. 162 ff. ZV.

E. 5.4.2

Bei zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung angemeldeten Waren werden die Einfuhrzollabgaben oder allfällige Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt (Art. 58 Abs. 2 Bst. a ZG; zur resolutiv bedingten Zollschuld siehe: Remo Arpagaus, Zollrecht, in: Koller et al. [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl. 2007 [nachfolgend: Zollrecht], Rz. 845), wird die Identität der Ware gesichert, die Dauer der vorübergehenden Verwendung festgesetzt und werden die nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes angewendet (Art. 58 Abs. 2 Bst. a-d ZG). Bis zur Wiederausfuhr oder Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr unterliegen die Waren der Zollüberwachung und der Zollprüfung (Art. 23 Abs. 1 ZG). Sie behalten ihren ausländischen Zollstatus (vgl. hierzu: Ziff. 4.3 der Richtlinie 10-60 des BAZG, Verfahren der vorübergehenden Verwendung, A.57 vom 1. Januar 2025 [nachfolgend: RL 10-60]; vgl. auch Richtlinie 69-10 des BAZG, Vorübergehende Verwendung im Inland, Vorübergehende Verwendung im Ausland, Mehrwertsteuer auf der Einfuhr, Ausgabe 10/25 vom 1. Januar 2025 [nachfolgend: RL 69-10]).

E. 5.4.3

Voraussetzung dafür, dass Waren zur vorübergehenden Verwendung zollfrei eingeführt werden dürfen, ist ferner, dass sie im Eigentum einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebiets sind und von einer solchen Person verwendet werden (Art. 30 Abs. 1 Bst. a ZV).

E. 5.4.4

Die anmeldepflichtige Person muss den Verwendungszweck der Ware und deren Verwender bei der Zollanmeldung angeben (Art. 162 Abs. 1 ZV). Ändert der Verwendungszweck oder der Verwender oder wird das Eigentum der Ware übertragen, muss die anmeldepflichtige Person eine neue Zollanmeldung einreichen (Art. 26 ZG, insbesondere Art. 26 Bst. d ZG). Sie muss allfällige weitere anmeldepflichtige Personen auf ihre Pflichten hinweisen (Art. 162 Abs. 2 ZV). Die neue Zollanmeldung muss vor der relevanten Änderung eingereicht werden. Wird keine neue Zollanmeldung nach Art. 162 Abs. 2 ZV eingereicht, liegt ein Fall einer Nichtanmeldung vor. Diesfalls verliert die anmeldepflichtige Person das Recht auf das Verfahren der vorübergehenden Verwendung und es entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt, in dem die neue Zollanmeldung hätte

eingereicht werden müssen (Art. 69 ZG; Art. 162 Abs. 4 ZV; Ziff. 4.2.2 RL 10-60).

E. 5.4.5

Soll die Ware während der Dauer des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung eine neue zollrechtliche Bestimmung erhalten und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, entsteht mit der Anmeldung zum neuen Verfahren eine neue Zollschuld (vgl. Art. 162 Abs. 2 ZV; Ziff. 1.1.6 RL 69-10; ferner Michael Beusch, Zollkommentar, Art. 69 N 13; Arpagaus, Zollrecht, Rz. 845).

E. 5.4.6

Wird das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, werden die veranlagten Abgaben fällig; es sei denn, die Waren wurden innerhalb der festgesetzten Frist wieder aus dem Zollgebiet beziehungsweise ins Zollgebiet verbracht und ihre Identität kann nachgewiesen werden (vgl. Art. 58 Abs. 3 ZG; Urteile des BVGer A-4028/2022 vom 19. November 2024 E. 2.2; A-3628/2021 vom 13. Mai 2024 E. 2.5.2; A-4077/2021 vom 11. Mai 2022 E. 2.3.3).

E. 5.5

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (MWST-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze gebracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. auch BVGE 2014/7 E. 3.5; Urteile des BVGer A-6592/2024 vom 22. Dezember 2025 E. 2.4; A-2059/2021 vom 22. April 2024 E. 2.3).

E. 5.6

Von der Steuer befreit sind namentlich die in Art. 53 Abs. 1 MWSTG (beziehungsweise Art. 53 Abs. 1 MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 5203], soweit vom heutigen Recht abweichend) genannten Einfuhren.

E. 5.6.1

Steuerbefreit ist die Einfuhr von Kunstwerken, die vom Künstler selbst geschaffen wurden und von ihm selbst oder in seinem Auftrag eingeführt werden (Künstlereinfuhr) unter Vorbehalt von Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG (vgl. Art. 53 Abs. 1 Bst. c MWSTG; vgl. auch BGE 144 II 293 E. 5.2). Hierzu muss der Künstler selbst im Zeitpunkt des Grenzübertritts die Verfügungsmacht über sein Kunstwerk haben (Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: OFK-Kommentar], Art. 53 N 12 mit Hinweis auf das Urteil des BVGer A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 6.1.2).

E. 5.6.2

Gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 Bst. c ZG und Art. 14 ZV ist Übersiedlungsgut unter bestimmten Voraussetzungen von der Einfuhrsteuer befreit. Als Übersiedlungsgut gelten insbesondere «Waren von Zuziehenden, die von diesen zur persönlichen Lebenshaltung oder zur Berufs- und Gewerbeausübung während mindestens sechs Monaten im Zollaussland benutzt worden sind und zur eigenen Weiterbenutzung im Zollgebiet bestimmt sind» (vgl. Art. 14 Abs. 3 Bst. a ZV; vgl. auch

Schluckebier, OFK-Kommentar, Art. 53 N 29). Als Zuziehende gelten gemäss Art. 14 Abs. 5 Satz 1 ZV «natürliche Personen, die ihren Wohnsitz vom Zollaussland ins Zollgebiet verlegen». Zuziehenden gleichgestellt sind nach Art. 14 Abs. 5 Satz 2 ZV «Personen, die sich ohne Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes während mindestens eines Jahres im Zollaussland aufgehalten haben» (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2687/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 2.2.1). Das Übersiedlungsgut ist im zeitlichen Zusammenhang mit der Wohnsitzverlegung einzuführen (Art. 14 Abs. 2 Satz 1 ZV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-63/2023 vom 22. Juli 2024 E. 2.4 ff.).

E. 5.6.3

Von der Einfuhrsteuer befreit sind zudem Gegenstände, die in völkerrechtlichen Verträgen für steuerfrei erklärt werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. h MWSTG).

E. 5.7.1

Die Einfuhrsteuerforderung entsteht zum gleichen Zeitpunkt wie die Zollschuld (Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 69 Bst. a ZG). Entscheidend ist folglich die Bestätigung der Annahme der Zolldeklaration durch die Zollbehörden. Zollschuldner nach Art. 70 ZG sind auch für die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 51 Abs. 1 MWSTG).

E. 5.7.2

Die Einfuhrsteuer wird für den Fall, dass Art. 54 Abs. 1 Bst. a-f MWSTG nichts anderes vorsieht, auf dem Marktwert der eingeführten Ware berechnet (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG). 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 nach Art. 56 MWSTG 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 ferner die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, einzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG).

E. 5.7.3

Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder fehlenden Wertangaben, so kann das BAZG die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässen Ermessen schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG; siehe dazu auch: Urteil des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.3.1).

E. 6.1

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Steuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht 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 (Urteile des BVGer A-5247/2023 vom 5. Mai 2025 E. 2.3.1; A-4077/2021 vom 11. Mai 2022 E. 2.8.1).

E. 6.2

Werden die Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig angemeldet oder verheimlicht und die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, liegt eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG vor. Bei dieser Übertretung sind auch Anstiftung und

Gehilfenschaft strafbar (vgl. Art. 5 VStrR; Beschluss des BStGer BE.2013.5 vom 16. Oktober 2013 E. 3.3.3). Strafbar ist auch der Versuch (Art. 96 Abs. 5 MWSTG).

E. 6.3

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 (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_219/2019 vom 27. April 2020 E. 5 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5247/2023 vom 5. Mai 2025 E. 2.3.2; A-4077/2021 vom 11. Mai 2022 E. 2.8.2 mit Hinweisen).

E. 6.4

Art. 12 VStrR bildet eine eigenständige Anspruchsgrundlage für die Geltendmachung der Steuer- bzw. Zollschuld. Er tritt zur eigentlichen steuerlichen oder zollrechtlichen Anspruchsgrundlage aufgrund des jeweiligen Spezialgesetzes (bspw. MWSTG oder ZG) hinzu (König/ Maduz, Einführung in das Zollrecht, 2021, Rz. 254 mit Hinweis auf Urteil des BGer 2C_366/2007, 2C_367/2007 und 2C_368/2007 vom 3. April 2008 E. 5 und Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.4; vgl. auch Arpagaus, Zollrecht, Rz. 511 f.; vgl. zur alternativen Anspruchskonkurrenz BGE 150 II 177 E. 5.1-5.3 und hinten E. 10.3.1).

E. 6.5

Zu den Nachleistungspflichtigen gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», d.h. für die Einfuhrsteuer jene Personen, die dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Sie gelten 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/d) und wenn sie selbst aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1741/2022 vom 3. Oktober 2024 E. 2.3.2 mit Hinweis). 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. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5247/2023 vom 5. Mai 2025 E. 2.3.3; A-1741/2022 vom 3. Oktober 2024 E. 2.3.2 mit Hinweis).

E. 7.1

Im vorliegenden Fall geht es zum einen um die Zollanmeldung 11.73 Nr. XXXX vom 22. August 2017 (Stempelung durch die Zollstelle St. Margrethen) und zum andern um die Zollanmeldung 11.73 Nr. XX vom 24. November 2017 (Stempelung durch Zollstelle

Schaanwald). Mit diesen beiden Zollanmeldungen wurden jeweils Verfahren zur vorübergehenden Verwendung verlängert. Die Vorinstanz weist die Zollanmeldung (ZAVV oder «Freipass») Nr. XXXX den Originalgemälden «C. _____» (2001), «D. _____ [...]» (2009) und «J. _____» (2000) und die ZAVV Nr. XX dem Originalgemälde «B. _____» (2005) zu. Die Vorinstanz hat erkannt, dass das Verfahren zur vorübergehenden Verwendung jeweils zu Unrecht verlängert worden und zu tiefe Einfuhrsteuern veranlagt worden seien. Teilweise sei der angegebene Verwendungszweck nicht korrekt umgesetzt worden, teilweise sei er zu einem späteren Zeitpunkt entfallen, teilweise seien auch falsche Eigentumsverhältnisse angegeben worden. Des Weiteren verpflichtet sie den Beschwerdeführer als Importeur und als zollrechtlichen Auftraggeber zur Zahlung der für die vier Ölgemälde geschuldeten Einfuhrsteuer auf dem von ihr ermessensweise geschätzten Marktwert beziehungsweise der Differenz zu früheren Zahlungen. Sie stützt sich für ihre Nachforderung auf Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR.

E. 7.2

Der Beschwerdeführer rügt beschwerdeweise eine falsche Feststellung des Sachverhalts, insbesondere des Einfuhrzeitpunkts. Er habe die vier Ölgemälde bereits vor dem Jahre 2017 nach (Ort)/LI verbracht, nämlich bei seinem Umzug im Jahre 2014 und in den Jahren 2015 und 2016 veräussert (Beschwerde, Rz. 36). Die Vorinstanz beachte insbesondere nicht, dass er das Gemälde «D. _____ [...]» (2009) am 27. November 2015 an eine Privatperson verkauft habe. Ausserdem habe er die Gemälde «B. _____» (2005), «C. _____» (2001) und «J. _____» (2000) am 1. Juni 2016 als Sacheinlage in die F. _____ AG eingebracht. Zudem habe die F. _____ AG die Gemälde «B. _____» (2005) und «C. _____» (2001) am 15. Juni 2016 an die L. _____ AG, (Ort)/AT, verkauft. Die Vorinstanz habe eine Zweckänderung behauptet und stütze sich hierzu auf den Maklervertrag vom 3./10. Oktober 2017, lasse aber unberücksichtigt, dass gemäss diesem Vertrag nicht er selbst, sondern die F. _____ AG als Verfügungsberechtigte über die darin erwähnten Gemälde die K. _____ AG als Maklerin beauftragt habe, Käufer für die Gemälde zu finden. Es habe im Oktober 2017 folglich keine erneute Zweckänderung stattgefunden. Er könne im damaligen Zeitpunkt auch nicht Importeur sein.

E. 7.3.1

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob der von der Vorinstanz der angefochtenen Leistungsverfügung zugrunde gelegte Sachverhalt der Lage der Akten entspricht und ob die aus den Akten gezogenen sachverhaltsrelevanten Schlüsse korrekt sind.

E. 7.3.2

Die von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid erwähnte Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung ZAVV Nr. (...) vom 10. September 2014 ist nicht aktenkundig. Dies ist insoweit ohne Belang, als sich keine der Nachforderungen direkt darauf abstützt. Aktenkundig sind jedoch die nachfolgende ZAVV Nr. (...) vom 10. September 2016 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0615-0617), die nachfolgende ZAVV Nr. XXXX vom 22. August 2017 (ZF 0 71-2021.40102 06.09/0009-00010) und die nachfolgende ZAVV Nr. (...) vom 30. August 2018 (ZF 0 71-2021.40102 06.09/0003-0005) sowie ein Schreiben der Spediteurin vom 6. September 2019 (ZF 0 71-2021.40102 06.09/0001-0011) zwecks Verlängerung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung und deren Ablehnung mit Schreiben der Zollkreisdirektion II vom 17. September 2019 (ZF 0 71-2021.40102 06.09/00012-0014). Aktenkundig ist auch die Zollanmeldung für die

Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ([...]; nachfolgend auch: definitive Einfuhr) vom 8. Oktober 2019 (ZF 0 71-2021.40102 06.13/0001-00007). Die Vorinstanz begründet die Nachforderung vorab mit einer Abgabenverkürzung im Zusammenhang mit der ZAVV Nr. XXXX (zur ZAVV Nr. XX siehe nachfolgend E. 7.3.6 ff.).

E. 7.3.3

In der ZAVV Nr. XXXX (ZF 0 71-2021.40102 06.09/0009-0010) wurde unter der Rubrik 6 «Vordokument» auf den «Freipass» 11.73 Nr. (...) verwiesen. Es wurde die A. _____ GmbH, (Ort)/AT, als Versenderin und Eigentümerin der Ware genannt. Als Empfänger/Importeur wurde der Beschwerdeführer, (Ort)/LI, aufgeführt. Als Zweck der vorübergehenden Verwendung wurde «Ausstellung» angegeben. Als Anmelderin unterzeichnete «(Name)» mit Datum vom 10. September 2017 [sic!]. Gemäss der angeführten Referenznummer muss es sich hierbei um eine Mitarbeiterin der Spediteurin «I. _____ GmbH» gehandelt haben. Gemäss den unter der Rubrik 17 angeführten Warenangaben wurde das Verfahren für drei Bilder gemäss Anlage verlängert. Ferner ist die Tarif-Nr. 9701.1000 vermerkt. Unter der Rubrik 26 «Ansatz» ist «frei» angegeben. Der MWST-Wert wurde handschriftlich auf Fr. 7'000.- korrigiert. Es wurde ein MWST-Betrag von Fr. 560.- verbürgt. Diese ZAVV wurde am 22. August 2017 vom Zollamt St. Margrethen, DA Wolfurt, abgestempelt. Gemäss der nachfolgenden ZAVV Nr. (...) (die unter Rubrik 6 «Vordokumente» auf den «Freipass» 11.73 Nr. (...) [sic!]; gemäss Begleitbrief vom 30. August 2018 {ZF 0 71-2021.40102 06.09/0008} ist damit die ZAVV Nr. XXXX gemeint] verweist; ZF 0 71-2021.401.02/0003-0005) beigefügten Anlage handelt es sich um eine Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 (abgestempelt von der Zollanmeldestelle St. Margrethen, DA Wolfurt, am 10. September 2014). Diese Proforma-Rechnung wurde von der A. _____ GmbH ausgestellt und vom Beschwerdeführer unterzeichnet. Als Empfänger wurde der Beschwerdeführer aufgeführt, zu dessen Händen die auf der Proforma-Rechnung aufgeführten und beschriebenen Gemälde gehen sollten. Es handelte sich hierbei um die Gemälde «J. _____» (2000), «D. _____ [...]» (2009) und «C. _____» (2001). Als weiteres Bild wurde ein Gemälde «D. _____» (2009) in der Proforma-Rechnung aufgeführt (das jedoch andere Masse als das vorwähnte Bild mit ähnlichem Namen und gleichem Jahrgang aufwies). Anders als bei den übrigen Bildern fehlt beim letztgenannten Bild eine Fotoablichtung und es wurde handschriftlich der Vermerk «verzollt» sowie die entsprechende Zoll-Nr. angefügt (ZF 0 71-2021.40102 06.09/0005; 07.06.11/0643), weshalb Letzteres nicht Gegenstand der vorerwähnten Einfuhr war. Der Wert für jedes der drei vorerwähnten anderen Bilder wurde mit EUR 2'000.- angegeben. Vor diesem Hintergrund ist es somit korrekt, wenn die Vorinstanz gestützt auf die Angaben in der Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 davon ausging, dass die ZAVV Nr. XXXX die Bilder «C. _____» (2001), «D. _____ [...]» (2009) und «J. _____» (2000) betraf. Dies wird denn auch vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt.

E. 7.3.4

Des Weiteren ist davon auszugehen, dass die Bilder «C. _____» (2001), «D. _____ [...]» (2009) und «J. _____» (2000) im September 2014 im Rahmen der ZAVV Nr. (...) von Österreich nach (Ort)/LI vorübergehend eingeführt worden sind. Dass es sich bei der damaligen Wahl des Verfahrens um vorübergehende Verwendung um eine bewusste Entscheidung gehandelt hat, zeigt die E-Mail vom 18. Mai 2016 des Beschwerdeführers (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0135), worin er mit Bezug auf einen allfälligen separaten

Verkauf seines Gemäldes «M. _____» an die L. _____ AG, (Ort)/AT, ausführt, dass «all diese Werke» in der EU beheimatet seien, da er sie bei seiner Umsiedlung wegen der günstigeren Verkaufsmöglichkeiten in der EU nicht ins Fürstentum Liechtenstein importiert habe. Ferner liegt eine E-Mail vom 19. Mai 2016 von H. _____ (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0134) vor, worin dieser unter anderem unter Hinweis auf die Gemälde «B. _____» (2005) und «C. _____» (2001) angibt, dass die sich derzeit im Fürstentum Liechtenstein befindenden Werke nur temporär aus der EU eingeführt worden seien. Schliesslich wurde das ursprüngliche Verfahren zur vorübergehenden Verwendung mehrfach verlängert. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers verlangt eine solche Verlängerung eine Neubeurteilung der Sachlage und wiederum eine bewusste Wahl des Zollverfahrens. Ein Erklärungsirrtum, wie das der Beschwerdeführer geltend macht (vgl. Replik, Rz. 9), ist somit schon aus diesem Grunde ausgeschlossen und es braucht nicht weiter darauf eingegangen zu werden, ob ein solcher überhaupt relevant wäre. Da im Jahre 2014 die F. _____ AG noch nicht bestand, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2014 als Importeur und Empfänger aufgeführt wurde. Dies stellt der Beschwerdeführer nicht in Abrede (vgl. Replik, Rz. 5). Damit kann im Verfahren der Nacherhebung offenbleiben, ob die Unterschrift auf der damaligen Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 von ihm persönlich angebracht wurde oder ob es sich um eine elektronische Unterschrift gehandelt hat, die von H. _____ eingefügt wurde, wie das der Beschwerdeführer geltend macht (Beschwerde Rz. 30). Auch die Rechnung vom 28. August 2014 des Spediteurs für das Umzugsgut (ZF 0 71-2021.40102 10.01.08/025) und die Packinglist vom gleichen Tag (ZF 0 71-2021.40102 10.01.08/026) weisen als Absenderin die A. _____ GmbH und als Empfänger den Beschwerdeführer aus, was seine Empfängereigenschaft und damit auch seine vollständige Information über den Vorgang belegt.

E. 7.3.5.1

Die Vorinstanz beanstandet den in der ZAVV Nr. XXXX ausgewiesenen Verwendungszweck (für «C. _____» [2001]»), die Eigentümerschaft (von «D. _____ [...]» [2009]) und schliesslich den Warenwert (von «C. _____» [2001], «D. _____ [...]» [2009] und («J. _____» [2000]»).

E. 7.3.5.2

In der Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0643) wurde der Wert des Gemäldes «C. _____» (2001) mit EUR 2'000.- beziffert. Für dieses Gemälde ist erstellt, dass ihm bereits im Jahre 2016 ein höherer Warenwert zugemessen wurde, als in der im ZAVV Nr. XXXX verwendeten Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 angegeben worden war. Dies ergibt sich aus der E-Mail vom 19. Mai 2016 von H. _____ (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0134), worin für das fragliche Gemälde ein Schätzwert von USD 750'000.- angegeben wurde. In der Rechnung vom 15. Juni 2016 an die L. _____ AG, (Ort)/AT, wurde ein Verkaufspreis von USD 750'000.- angegeben (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0085-0088, vgl. auch 0076-0077 [Anhang II Zahlungsplan], 0563-0565 [Ankäufe ...]). Aus der E-Mail vom 2. September 2016 von H. _____ ergibt sich ebenfalls ein höherer Wert (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0306). In der E-Mail vom 22. August 2017 wurde ein Versicherungswert von je USD 750'000.- pro Gemälde angegeben (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0173). Auch aus der Versicherungspolice vom 29. August 2017 und ihrer Verlängerung vom 25. Oktober 2017 ergibt sich ein höherer Wert (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0479-0482 und 0354-0357). Unabhängig von der

Frage der zivilrechtlichen Beurteilung der mit den vorstehend erwähnten Dokumenten verbundenen Transaktionen ergibt sich, dass die damaligen Beteiligten dem Gemälde im Rechtsverkehr einen höheren Marktwert beimassen, während gegenüber den Zollbehörden am 22. August 2017 ein wesentlich tieferer Wert angegeben wurde. Damit liegt eine Anmeldung mit falschen Wertangaben vor und es ist eine Verkürzung der Einfuhrabgaben gegeben (vgl. vorne E. 6.2). Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid des Weiteren ausgeführt, dass der in der ZAVV Nr. XXXX angegebene Ausstellungszweck nicht umgesetzt worden sei, da erst am 27. Oktober 2017 eine Ausstellung stattgefunden habe, die jedoch nicht öffentlich zugänglich gewesen sei. Dieser Ausstellung seien weitere private Ausstellungen im November 2017 und anfangs des Jahres 2018 gefolgt. Der Beschwerdeführer bestreitet dies (Beschwerde, Rz. 38, 67). Das vom Beschwerdeführer angerufene Erfordernis der Beschränkung des Personenkreises erfordert naturgemäss eine Selektion der Teilnehmer, die vorgängig vorzunehmen ist. Die Ausstellung war auf ein auserlesenes Publikum ausgerichtet, wie sich nachfolgend ergibt. Selbst wenn sich theoretisch jeder auf der Teilnehmerliste eintragen lassen konnte, weist bereits das Ausstellungskonzept vom 21. September 2017 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0620-0623) darauf hin, dass der Anlass vom 27. November 2017 als Vernissage ausgestaltet wurde, wobei persönliche Einladungen verschickt wurden und anschliessend im Ausstellungslokal der K. _____ AG keine regelmässigen Öffnungszeiten für ein öffentliches Publikum angeboten werden konnten. Auch aus dem Pressebericht vom 31. Oktober 2017 (ZF 0 71-2021.40102 06.11/0006) und vom 2. November 2017 (ZF 71-2021.40102 06.11/0005) zu dieser Vernissage lässt sich auf die Exklusivität des Anlasses und auf einen exklusiven Zugang zur Lokalität schliessen. Ein Hinweis auf die Dauer der Ausstellung fehlt. Vielmehr ergibt sich aus dem Pressebericht vom 26. Januar 2018 (ZF 0 71-2021.40102 06.11/0002), der über eine Neuauflage der Veranstaltung vom November im Rahmen eines Neujahrsapéros berichtet, dass es sich um zwei singuläre Anlässe handelte. Ein Zusammenhang mit einer (längeren) öffentlichen Ausstellung ist nicht ersichtlich und ist aufgrund der Lokalitäten auch nicht anzunehmen (vgl. dazu Auszug aus der Homepage der K. _____ AG; ZF 0 71-2021.40102 06.12/0003-0009; N. _____ ZF 0 712021.40102 06.12/0010). Es bestehen damit hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass der angegebene Ausstellungszweck nicht im Sinne der zollrechtlichen Vorgaben gelebt wurde und die Voraussetzungen für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht gegeben waren. Eventualiter geht die Vorinstanz gestützt auf den Kommissionsvertrag vom 3./10. Oktober 2017 von einer Änderung des Verwendungszwecks per 10. Oktober 2017 aus. Die vom Beschwerdeführer beschwerdeweise bestrittene Änderung des deklarierten Ausstellungszwecks (Beschwerde, Rz. 36) in einen Verkaufszweck widerspricht dem klaren Wortlaut des Kommissionsvertrages vom 3./10. Oktober 2017 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/ 0566-0574; II. Auftrag Ziff. 4 des Kommissionsvertrages). Was der Beschwerdeführer hinsichtlich des Willens der Vertragsparteien ausführt (vgl. Beschwerde Rz. 38, 70, 71; Stellungnahme vom 26. Juli 2024 Rz. 27 ff.) vermag daran nichts zu ändern, zumal er selbst einräumt, dass mit den Ausstellungen der Marktwert der Gemälde erhöht werden sollte (vgl. auch Beschwerde Rz. 66). Naturgemäss manifestiert ein Verkauf beziehungsweise der Verkaufspreis eines Gemäldes dessen Marktwert, womit die Verkaufsabsicht auch so deutlich wird. Nach dem Gesagten liegt aus mehrfachen Gründen eine unrichtige Zollanmeldung vor, die zu einer Verkürzung der Einfuhrsteuer führte. Infolgedessen ist der objektive Tatbestand einer Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt (vgl. vorne E. 6.2). Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestands der

Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG durch die unrichtige Zollanmeldung ist am 22. August 2017 eine Einfuhrsteuernachforderung nach Art. 12 VStrR entstanden (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert des Gemäldes auf USD 750'000.- geschätzt, was bei einem Devisenkurs am 22. August 2017 von USD 0.97485 einen Betrag von Fr. 731'137.50 ergibt. Diese Schätzung ist angesichts der vorstehend erwähnten Dokumente nicht zu beanstanden.

E. 7.3.5.3

Für das Gemälde «D._____ [...]» (2009) wurde in der ZAVV Nr. XXXX ebenfalls auf einen Wert von EUR 2'000.- abgestellt. Auch dieser Wert erweist sich offensichtlich als zu tief. Denn für dieses Gemälde wurde im Kaufvertrag vom 27. November 2015 ein Wert von Fr. 240'000.- eingesetzt (ZF 0 71-2021.40102 10.01.08/027). Der Beschwerdeführer behauptet beschwerdeweise erneut, den Erhalt des fraglichen Betrages (Beschwerde Rz. 52). Ein Nachweis dafür ist nicht ersichtlich. Unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung des Kaufvertrages vom 27. November 2015, entspricht der im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung Nr. XXXX anhand der Proforma-Rechnung vom 28. August 2014 deklarierte Wert offenkundig nicht dem Marktwert. Damit liegt eine unrichtige Zollanmeldung vor, die zu einer Verkürzung der Einfuhrsteuer führte und ist der objektive Tatbestand einer Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt (vgl. vorne E. 6.2). Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG durch die unrichtige Zollanmeldung ist am 22. August 2017 eine Einfuhrsteuernachforderung nach Art. 12 VStrR entstanden (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert des Gemäldes auf Fr. 240'000.- geschätzt. Diese Schätzung ist angesichts der vorstehend erwähnten Dokumente nicht zu beanstanden. Auch in der Anmeldung zur definitiven Einfuhr Nr. (...) vom 8. Oktober 2019 wurde ein offensichtlich zu tiefer Warenwert (von Fr. 4'763.- für zwei Gemälde gemäss Proforma-Rechnung vom 28. August 2014) verwendet (ZF 0 71-2021.40102 06.13/0001-0007). Damit ist auch insoweit der objektive Tatbestand einer Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt und eine weitere Einfuhrsteuerforderung nach Art. 12 VStrR entstanden (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert des Gemäldes für diese Einfuhr unverändert bei Fr. 240'000.- belassen, was nicht zu beanstanden ist.

E. 7.3.5.4

Auch für das Gemälde «J._____» (2000) wurde in der ZAVV Nr. XXXX ein Gemälde wert von EUR 2'000.- angegeben. Der Beschwerdeführer erwähnt beschwerdeweise, dass das Werk per 1. Juni 2016 in die F._____ AG eingelegt worden sei, wobei ein Wert von Fr. 90'000.- der Kapitaleinlagereserve gutgeschrieben worden sei (Beschwerde Rz. 37 c ii.). Im aktenkundigen Anhang zum Sacheinlagevertrag mit Wirkung per 1. Juni 2016 (ZF 0 71-2021.40102 10.01.08/030-037; Beschwerde, Beilagen 10 und 11) sind nur die Angaben zu den Gemälden «B._____» (2005) und «C._____» (2001) offengelegt. Es lässt sich jedoch ermitteln, dass insgesamt sieben Werke in die Kapitalreserven eingelegt wurden. Sämtlichen Originalgemälden kam ein höherer Wert als Fr. 2'000.- zu. Es ist daher naheliegend, dass auch dem Gemälde «J._____» (2000) ein höherer Wert zukam. Es ist folglich aufgrund der vorerwähnten Unterlagen - unabhängig von deren zivilrechtlicher Beurteilung - mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass der Einfuhrwert für das Gemälde «J._____» (2000) den deklarierten Wert offenkundig überstieg. Nach dem Gesagten liegt eine unrichtige Zollanmeldung vor, die zu einer Verkürzung der Einfuhrsteuer führte. Infolgedessen ist der objektive Tatbestand einer

Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt (vgl. vorne E. 6.2). Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG durch die unrichtige Zollanmeldung ist am 22. August 2017 auch die Einfuhrnachsteuerforderung nach Art. 12 VStrR entstanden (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert für das Gemälde «J._____» (2000) anhand der cm2-Preise für die Gemälde «Das Mehr II» 2005, «C._____» (2001) und «D._____ [...]» (2009) auf Fr. 4.50 pro m2 geschätzt, was Fr. 122'850.- ergab. Diese Schätzung ist nicht zu beanstanden. Auch in der Anmeldung zur definitiven Einfuhr Nr. (...) vom 8. Oktober 2019 wurde ein offensichtlich zu tiefer Warenwert (von Fr. 4'763.- für zwei Gemälde gemäss Proforma-Rechnung vom 28. August 2014) verwendet (ZF 0 71-2021.40102 06.13/0001-0007). Damit ist auch insoweit der objektive Tatbestand einer Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt und eine weitere Einfuhrsteuerforderung nach Art. 12 VStrR entstanden (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert des Gemäldes für diese Einfuhr unverändert bei Fr. 122'850.- belassen, was nicht zu beanstanden ist.

E. 7.3.6

Mit ZAVV vom 24. November 2017 (11.73 Nr. XX) verlängerte die I._____ GmbH (Anmelderin/Spediteurin) mit Sitz in (Ort)/AT beim Zollamt Schaanwald die Zollanmeldung (11.73 Nr. [...]) vom 25. November 2015 zur vorübergehenden Verwendung mit verbürgtem Betrag für die Bildfotographie «B._____» (ZF 0 71-2021.40102 06.10/0039-0044; ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0550-0551; ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0501-0502). Als Versenderin und Eigentümerin wurde die G._____ GmbH (damals in [Ort]/AT) aufgeführt, während als Empfänger/Importeur und Verwender der Ware (Letzterer handschriftlich ergänzt) der Kunstschaffende (Ort) genannt wurde. Als Zweck der vorübergehenden Verwendung war «Verwendung bei einer Ausstellung» angegeben worden. Der Zollanmeldung lag eine Proforma-Rechnung vom 23. November 2015 bei, worin der Wert für den Artprint «B._____» mit EUR 12'000.- angegeben wurde. Es wurde die Tarif-Nr. 4911.9100 und ein statistischer Wert von Fr. 41'566.- sowie ein MWST-Wert von total Fr. 41'700.- deklariert und Zollabgaben (Fr. 110.-) sowie MWST (Fr. 3'344.80) in der Höhe von total Fr. 3'454.30 (für alle drei Bildfotographien) verbürgt beziehungsweise sichergestellt. Die ZAVV Nr. XX verfiel am 25. November 2018 (ZF 0 71-2021.40102 06.10/0040-0044). Die ZAVV Nr. (...) ist - soweit ersichtlich - nicht aktenkundig. Nach Ansicht der Vorinstanz soll es sich beim in der ZAVV Nr. XX deklarierten Bild «B._____» (2005) nicht um einen Kunstdruck, sondern um das Originalölgemälde gehandelt haben. Sie stützt sich hierbei auf den Kommissionsvertrag vom 3./10. Oktober 2017 und seinen Anhang (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0566-0574), demgemäss nur Originalgemälde ausgestellt wurden sowie auf den entsprechenden Versicherungsvertrag (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0479-0482), mit welchem das Gemälde zu einem Wert von USD 750'000.- versichert wurde. Des Weiteren stützt sich die Vorinstanz auf den Umstand, dass die Proforma-Rechnung vom 23. November 2015 im Auftrag von H._____ von einem Mitarbeiter mit der elektronischen Unterschrift des Beschwerdeführers ergänzt worden sei (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0338-0340 und 0550-551). Ferner beruft sich die Vorinstanz auf eine E-Mail vom 17. Dezember 2019 von H._____ (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0244-0245), gemäss welcher im Jahre 2015 das Originalgemälde ins Fürstentum Liechtenstein verbracht und nunmehr wieder nach Österreich zurückgebracht worden sei. Weil das Ölgemälde «B._____» (2005) im Kommissionsvertrag vom 3./10. Oktober 2017 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0567-0574)

erwähnt und bereits ab August 2017 für eine Ausstellung in Liechtenstein versichert wurde (vgl. E-Mail-Korrespondenz hierzu [ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0166-0175) sowie dem Umstand, dass im Gegensatz zur Einfuhrdeklaration auf dem Abschlussformular für die ZAVV Nr. XX bei der Ausfuhr der weiteren Bilder gemäss handschriftlichem Vermerk jeweils die Originalgemälde ausgeführt worden sind, ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass damals mit dem ZAVV Nr. (...)O. - entgegen der Deklaration - das Bild «B._____» (2005) als Ölgemälde eingeführt und mit ZAVV Nr. XX verlängert wurde. Davon geht auch der Beschwerdeführer aus (Beschwerde Rz. 37 a i.). Im Übrigen ist kein anderweitiger Einfuhrbeleg für dieses Ölgemälde aktenkundig. Gemäss dem Formular «Vorübergehende Verwendung / Abschluss» [ZF 0 71-2021.40102 06.10/0043] wurden die beiden weiteren auf der ZAVV Nr. XX vermerkten Bilder «O._____» und «C._____» bereits im Jahre 2016 wieder aus dem Fürstentum Liechtenstein (25. April 2016 und 3. November 2016) ausgeführt (wobei sie auf dem ZAVV-Abschluss [ZF 0 71-2021.40102 06.10/0043] handschriftlich als «Bild» bezeichnet wurden). Am 16. Mai 2018 wurde gemäss den Angaben auf dem ZAVV-Abschluss ein handschriftlich als «Bildfotographie» mit dem Titel «BB._____» bezeichnetes Bild aus dem Fürstentum Liechtenstein ausgeführt und die ZAVV Nr. XX beziehungsweise das entsprechende Verfahren zur vorübergehenden Verwendung wurde als «komplett» abgeschlossen, obschon gemäss der Proforma-Rechnung vom 23. November 2015 «B._____» und nicht «BB._____» eingeführt worden war. In der E-Mail vom 17. Dezember 2019 spricht H._____ sodann von einer Wiederausfuhr des Gemäldes «B._____» (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0244). Die Spedition I._____ habe jedoch den Vormerkschein nicht verlängert und benötige jetzt eine Wiedereinfuhr nach Österreich. Ferner spricht er davon, dass das Bild beim Zoll liege und am Nachmittag in Wien aufgespannt werden müsse. Aus dem vorstehend Gesagten ist zu schliessen, dass der Abschluss des ZAVV Nr. XX mittels der Ausfuhr vom 16. Mai 2018 ein anderes Werk betraf; ein zollamtlicher Ausfuhrbeleg für die Ausfuhr des Ölgemäldes «B._____» (2005) ist nicht aktenkundig.

E. 7.3.7

Für das Gemälde «B._____» (2005) ist erstellt, dass diesem Gemälde bereits im Jahre 2016 ein höherer Warenwert zugemessen wurde als in der im ZAVV Nr. XX (ZF 0 71-2021.40102 06.10/0039-0044) verwendeten Proforma-Rechnung vom 23. November 2015 (ZF 0 71-2021.40102, 06.10/0041, 06.10.0041 und 06.10.0044) angegeben worden war. Dies ergibt sich aus der E-Mail vom 19. Mai 2016 von H._____ (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0134), worin für das fragliche Gemälde ein Schätzwert von USD 750'000.- angegeben wurde, aus dem in der Rechnung an die L._____ AG, (Ort)/AT, vom 15. Juni 2016 angegebenen Verkaufspreis von USD 750'000.- (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0085-0088), vgl. auch 0076-0077 [Anhang II Zahlungsplan], vgl. auch 0563-0565 [Ankäufe ...]), aus der E-Mail vom 2. September 2016 von H._____ (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0306), aus dem in der E-Mail vom 22. August 2017 verwendeten Versicherungswert von je USD 750'000.- pro Gemälde (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0173) sowie aus der Versicherungspolice vom 29. August 2017 und deren Verlängerung vom 25. Oktober 2017 (ZF 0 71-2021.40102 07.06.11/0479-0482 und 0354-0357). Unabhängig von der Frage der zivilrechtlichen Beurteilung der damit verbundenen Transaktionen ergibt sich, dass die damaligen Beteiligten dem Gemälde im Rechtsverkehr einen höheren Marktwert beimassen, während gegenüber den Zollbehörden am 24. November 2017 wiederum ein wesentlich tieferer Wert angegeben wurde. Damit liegt eine Anmeldung mit falschen Wertangaben vor und ist eine Verkürzung der

Einfuhrabgaben gegeben (vgl. vorne E. 6.2). Die Vorinstanz verneinte sodann in der angefochtenen Leistungsverfügung, dass die Voraussetzungen für die Verlängerung des ZAVV Nr. XX am 24. November 2017 vorgelegen hätten, da damals gemäss dem Kommissionsvertrag vom 3./10. Oktober 2017 für das «B. _____» (2005) eine Verkaufsabsicht bestanden habe und dieses Gemälde bereits am 27. Oktober 2017 an einer privaten Ausstellung gezeigt worden sei und auch im November 2017 und anfangs 2018 an weiteren privaten Anlässen gezeigt worden sei. Soweit der Beschwerdeführer eine Verkaufsabsicht bestreitet (Beschwerde, Rz. 36), steht seine Behauptung dem klaren Vertragswortlaut des Kommissionsvertrages vom 3./10. Oktober 2017 entgegen (ZF 0 712021.40102 07.06.11/055660574; II. Auftrag Ziff. 4 des Kommissionsvertrages). Sein Einwand, es handle sich bei der Verkaufsabsicht gemäss Kommissionsvertrag vom 3./10. Oktober 2017 nicht um eine neue Tatsache, da das Gemälde bereits am 15. Juni 2016 an die L. _____ AG, (Ort)/AT, verkauft worden sei, ist für die vorliegende Nacherhebung von Einfuhrsteuern insoweit unerheblich, als mit der ZAVV Nr. XX das Verfahren zur vorübergehenden Verwendung «zur Verwendung bei einer Ausstellung» verlängert beziehungsweise erneut beantragt wurde. Nach dem Gesagten liegt aus mehrfachen Gründen eine unrichtige Zollanmeldung vor, die zu einer Verkürzung der Einfuhrsteuer führte. Damit ist eine Abgabenverkürzung von Einfuhrabgaben gegeben. Infolgedessen ist der objektive Tatbestand einer Hinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG erfüllt (vgl. vorne E. 6.2). Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG durch die unrichtige Zollanmeldung entstand am 24. November 2017 auch die Einfuhrsteuernachforderung nach Art. 12 VStrR (vgl. vorne E. 6.4). Die Vorinstanz hat den Marktwert des Gemäldes auf USD 750'000.- geschätzt, was bei einem Devisenkurs am 24. November 2017 von USD 0.99155 einen Betrag von Fr. 743'662.50 ergibt. Diese Schätzung ist angesichts der vorstehend erwähnten Dokumente nicht zu beanstanden.

E. 7.4

Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich, dass der Sachverhalt mit Blick auf die Nacherhebung der Einfuhrsteuer rechtsgenügend erstellt ist. Infolgedessen erübrigt sich der Eventualantrag des Beschwerdeführers auf Rückweisung an die Vorinstanz.

E. 8.1

Die Vorinstanz fasst den Beschwerdeführer im angefochtenen Entscheid als Importeur beziehungsweise zollrechtlichen Auftraggeber ins Recht und begründet in ihrer Vernehmlassung vom 29. November 2024 (BVGer-act. 8) einlässlich, weshalb sie den Beschwerdeführer auch als Auftraggeber betrachte. Der Beschwerdeführer bestreitet demgegenüber, dass er persönlich Zollschuldner sei, vielmehr sei die F. _____ AG als Zollschuldnerin ins Recht zu fassen.

E. 8.2

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass gemäss der übereinstimmenden Sachdarstellung der Verfahrensbeteiligten, die vier Ölgemälde in den Jahren 2014 («C. _____» [2001], «D. _____ [...]» [2009], «J. _____» [2000]) und 2015 («B. _____» [2005]) zum Beschwerdeführer ins Fürstentum Liechtenstein verbracht wurden. Zum damaligen Zeitpunkt existierte die F. _____ AG noch nicht und konnte daher keinerlei zollrechtliche Funktion innehaben. Der Beschwerdeführer erfüllte dagegen zum damaligen Zeitpunkt die Zollschuldnerenschaft.

E. 8.3

Der Beschwerdeführer ist sowohl in der ZAVV Nr. XXXX als auch in der ZAVV Nr. XX als Lieferungsempfänger und Importeur aufgeführt. Der Beschwerdeführer war anlässlich der ursprünglichen Einfuhr und den entsprechenden ZAVV in den Jahren 2014 und 2015 zweifelsohne zu Recht als Leistungsempfänger und Importeur aufgeführt worden. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, im Jahre 2017 habe er nicht mehr über die vier Ölgemälde verfügen können und sei folglich nicht mehr Importeur, hat er es offensichtlich versäumt, diesen Übergang gegenüber der Zollbehörde korrekt zu kommunizieren und seiner Anmeldepflicht nach Art. 26 Abs. 1 Bst. d ZG nachzukommen oder die neuen Funktionsinhaber entsprechend zu informieren (vgl. vorne E. 5.4.4). Aufgrund seiner Zollanmeldungspflicht ist er als Zollschuldner zu betrachten (vorne E. 5.3.1). Allerdings stellt die Zollverwaltung im hier zu beurteilenden Fall vorab auf die ZAVV Nr. XXXX und Nr. XX ab. Selbst wenn der Beschwerdeführer - entgegen den Angaben in diesen ZAVV - dannzumal nicht mehr Importeur der Ölgemälde gewesen sein sollte, so ist er weiterhin zumindest als zollrechtlicher Auftraggeber und folglich als Zollschuldner zu betrachten, wie sich nachfolgend ergibt: Der Beschwerdeführer ist seit der Gründung der F._____ AG deren Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführer (ZF 0 71-2021.40102 04.01.01/0001). Selbst wenn die F._____ AG nach ihrer Gründung grundsätzlich mit der Ausstellung der Ölgemälde betraut wurde, blieb er zumindest in seiner Funktion als Geschäftsführer weiterhin für die Ausstellung der drei Ölgemälde («C._____» [2001], «J._____» [2000], «B._____» [2005]) im Oktober 2017 beziehungsweise Januar 2018 besorgt. Auch hinsichtlich des Gemäldes «D._____ [...]» (2009) ist der Beschwerdeführer als zollrechtlicher Auftraggeber zu betrachten, zumal der zollrechtliche Status für dieses Gemälde zusammen mit den beiden Gemälden «C._____» (2001) und «J._____» (2000) in der ZAVV Nr. XXXX verlängert wurde.

E. 8.4

In der Anmeldung vom 8. Oktober 2019 zur definitiven Einfuhr Nr. (...) (ZF 0 71-2021.40102 06.13/0001-0007) wurde nicht mehr der Beschwerdeführer, sondern die F._____ AG als Importeurin und Empfängerin aufgeführt, während als Versenderin weiterhin die A._____ GmbH, (Ort)/AT, angegeben wurde. Als Spediteurin wurde die I._____ AG Grenzverzollungen, (Ort)/SG, genannt. Als Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführer der F._____ AG, der die definitive Zollanmeldung für die beiden Gemälde «D._____ [...]» (2009) und «J._____» (2000) unstreitig veranlasste und zu verantworten hatte, gilt der Beschwerdeführer als zollrechtlicher Auftraggeber (vgl. vorne E. 5.3.2 und 6.5). Letztlich kann die Frage jedoch offenbleiben, soweit die Nachforderung für diese beiden Bilder gestützt auf die ZAVV Nr. XXXX ausgewiesen ist (vgl. vorne E. 6.4), wobei die Vorinstanz vom Beschwerdeführer betragsmässig nicht mehr verlangt, als sie dies gestützt auf die Zollanmeldung (...) verlangen könnte (vgl. dazu nachfolgend E. 9.1).

E. 8.5

Es erübrigt sich, auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zum Übersiedlungsgut (vgl. vorne E. 5.6.2) oder zur steuerbefreiten Einfuhr durch den Künstler (vgl. vorne E. 5.6.1) einzugehen, weil hierfür ursprünglich andere Zollanmeldungsformulare beziehungsweise andere Zollverfahren erforderlich gewesen wären. Auch diesfalls hätte die Ware beim Grenzübertritt zugeführt (Art. 50 MWSTG i.V.m. Art. 21 ZG) und entsprechend angemeldet werden müssen (Art. 50 MWSTG i.V.m. Art. 25 ZG; vgl. vorne E. 5.2.1 und

5.2.2). Ein Erklärungsirrtum - wie ihn der Beschwerdeführer geltend macht (Replik Rz. 9) - liegt nach dem Gesagten (vorne E. 7.3.4) nicht vor.

E. 9.1

In quantitativer Hinsicht schätzte die Vorinstanz in Anwendung von Art. 54 Abs. 4 MWSTG die Höhe des jeweiligen Marktwertes nach pflichtgemäßem Ermessen und setzte die geschuldeten Einfuhrsteuern auf insgesamt Fr. 145'556.65 fest. Hinsichtlich der ermessensweisen Schätzung der Marktwerte der vier Ölgemälde ist auf das vorstehend Gesagte zu verweisen (vgl. vorne E. 7.3.5.2, 7.3.5.3, 7.3.5.4 und 7.3.7). Die daraus folgende eigentliche Berechnung der Nachsteuerforderung blieb unbestritten. Lediglich der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass die Vorinstanz bei der Berechnung der Nachforderung für die beiden Gemälde «D._____ [...]» (2009) und «J._____» (2000) auf die jüngste Zollanmeldung, mithin den 8. Oktober 2019 abstellt (vorne E. 8.4), was sich zugunsten des Beschwerdeführers auswirkt.

E. 9.2

Die Vorinstanz substantiierte die Verzugszinsenforderung in der Vernehmlassung vom 29. November 2024 ausführlich (Art. 57 Abs. 1 MWSTG; Beginn des Zinsenlaufs, Zinstage, anwendbarer Zinssatz, Berücksichtigung des Fristenstillstands während der Covid-Pandemie; BVGer-act. 8). Bestritten ist der Beginn des Zinsenlaufs für die Berechnung der Verzugszinsen (Beschwerde, Rz. 38; Replik, Rz. 13). Sinngemäss macht der Beschwerdeführer geltend, die Einfuhr sei erst im Jahr 2018 erfolgt, mithin am Tag, an dem die ZAVV nicht mehr habe verlängert werden können, sofern die Werke nach Beendigung der Ausstellung dauerhaft im Zollinland verblieben seien. Nach den Ausführungen der Vorinstanz berechnet sie die Verzugszinsen auf der Gesamtschuld von Fr. 145'556.65 ab dem Datum der letzten Widerhandlung, mithin erst ab dem 8. Oktober 2019 (Datum der «definitiven» Einfuhr zu einem zu tiefen Marktwert; vgl. auch vorne E. 7.3.5.3 und 7.3.5.4) und damit erst nach dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Zeitpunkt. Die von der Vorinstanz erhobenen Verzugszinsen sind ausgewiesen, unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer oder die F._____ AG für die ZAVV Nr. XXXX und die ZAVV Nr. XX als Importeur beziehungsweise Importeurin zu betrachten ist (ZF 0 71-2021.40102 04.01.02/0001-0004; Urteile des BVGer A-1006/2024 vom 1. April 2026 E. 4.6.4 ff., A-2968/2018 vom 13. März 2019 E. 2.2). Dass effektiv erst ab dem 8. Oktober 2019 Verzugszinsen eingefordert werden, ist für die Entstehung der Zinspflicht für die Nachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer nach Art. 12 Abs. 2 VStrR unerheblich (Art. 12 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 57 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. d MWSTG). Die Verzinsung eines Abgabeanspruchs nach Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR beginnt zwar grundsätzlich mit der Fälligkeit der Abgabe zu laufen (Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK VStrR], N 14 zu Art. 12 VStrR mit Hinweis auf die Rechtsprechung des BGer), wird in der Praxis aber erst ab der letzten Tat eingefordert. Diese Praxis braucht vorliegend nicht hinterfragt zu werden. Sie darf aber nicht dahingehend verstanden werden, dass die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eines späteren Importeurs (vorliegend der F._____ AG) auch für den eigentlichen Importeur (vorliegend den Beschwerdeführer) massgebend wäre. Dass also die F._____ AG auf der Veranlagung zur Einfuhr in den freien Verkehr erscheint und für die Einfuhrsteuer den vollen Vorsteuerabzug gehabt habe, spielt für die bereits vorher entstandene Verzugszinsschuld des Beschwerdeführers aufgrund des unkorrekt angewendeten

Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung keine Rolle.

E. 10.1

Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, der gesamte Nachforderungsbetrag sei verjährt (Beschwerde, Rz. 37). Im Wesentlichen wendet er ein, dass die Voraussetzungen für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung spätestens in den Jahren 2015 und 2016 entfallen seien, womit der Einfuhrsteuertatbestand spätestens dann abgeschlossen worden sei. Damit sei auch die Einfuhrsteuernachforderung spätestens an diesem Tag entstanden. Sinngemäss macht er geltend, bei Erhalt der angefochtenen Verfügung sei die fünf beziehungsweise siebenjährige Verjährung für die Nachforderung verstrichen gewesen.

E. 10.2

Die Vorinstanz hält dem in ihrer Vernehmlassung vom 29. November 2024 (BVGer-act. 8) entgegen, die siebenjährige Verjährung beginne erst mit der letzten Widerhandlung, jeweils pro Gemälde betrachtet, zu laufen. Sie erachtet für das Gemälde «C._____» (2001) die Verlängerung des ZAVV Nr. XXXX am 22. August 2017 und für das Gemälde «BB._____» (2005) die Verlängerung des ZAVV Nr. XX vom 24. November 2017 als massgeblich. Ihrer Ansicht nach begann die siebenjährige Verjährungsfrist - da die beiden Gemälde auch nach dem Jahre 2017 noch unrechtmässig «nicht versteuert» gewesen seien - erst danach zu laufen und sei weder im Zeitpunkt des Erlasses der Leistungsverfügung vom 31. Juli 2024 noch im Zeitpunkt von deren Eröffnung am 5. August 2024 verstrichen gewesen. Für die Gemälde «D._____ [...]» (2009) und «J._____» (2000) habe die Verjährung nach deren definitiver Einfuhr vom 8. Oktober 2019 zu laufen begonnen und sei bei Eröffnung der angefochtenen Verfügung ebenfalls noch nicht verstrichen gewesen. Zu prüfen ist, ob der Anspruch des BAZG auf Nachleistung der Einfuhrabgaben aus Art. 12 VStrR verjährt ist.

E. 10.3.1

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verleiht Art. 12 VStrR der zuständigen Verwaltungsbehörde (vgl. Art. 63 Abs. 1 VStrR) in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben einen eigenständigen Anspruch, der von der Abgabeforderung separat ist (vgl. vorn E. 6.4). Die Verwaltungsbehörde kann wahlweise den einen oder den anderen Anspruch geltend machen. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander. Allerdings führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; BGE 150 II 177 E. 5.3 mit Hinweis auf BGE 148 III 401 E. 3.1; 147 V 10 E. 4.3.3 sowie Oesterheld/Fracheboud, BSK VStrR, N 13 zu Art. 12 VStrR und Walter Robert Pfund, Das Steuerstrafrecht, 1954, S. 144, der - de lege ferenda - einen Vorrang der Nachleistungspflicht befürwortete).

E. 10.3.2

Die Verjährungsfrist nach Art. 12 Abs. 4 VStrR beträgt für die vorliegend infrage stehenden Hinterziehungsdelikte (vgl. dazu vorne E. 6.2, 7.3.5.2, 7.3.5.3, 7.3.5.4 und 7.3.7) sieben Jahre (vgl. zur Herleitung dieser Frist BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. ferner 143 IV 228 E. 4.4; 139 IV 62 E. 1.3.2; vgl. nunmehr auch Art. 11 Abs. 2 VStrR, dessen Wortlaut per 1. Juli 2023 an diese Rechtsprechung angepasst worden ist; BGE 150 II 177 E. 5.5).

E. 10.3.3

Im Unterschied zum ZG enthält das MWSTG Vorschriften, welche die Anwendung von Art. 12 Abs. 4 VStrR ausschliessen (Art. 101 Abs. 1 MWSTG) und die Verjährung der Nachleistungspflicht aus Art. 12 VStrR selbständig regeln (Art. 105 Abs. 3 MWSTG). Nach Art. 105 Abs. 3 MWSTG richtet sich die Verjährung der Nachleistungspflicht nach Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, wenn «ein Tatbestand der Art. 96 Abs. 4, 97 Abs. 2 oder 99 MWSTG oder nach den Art. 14-17 VStrR erfüllt ist», andernfalls gelten die Verjährungsbestimmungen gemäss Art. 42 MWSTG (BGE 150 II 177 E. 5.7.1).

E. 10.3.4

Das MWSTG setzt der Strafverfolgungsbehörde zwei Fristen: Die erste, in Art. 105 Abs. 1 MWSTG geregelte Frist betrifft die Einleitung der Strafuntersuchung. Sie beträgt für die Einfuhrsteuerhinterziehung sieben Jahre (Art. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG in der Fassung bis zum 31. Dezember 2017 [AS 2009 5253] bzw. Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der Fassung seit dem 1. Januar 2018 [AS 2017 3588]). Die zweite, in Art. 105 Abs. 4 MWSTG geregelte Frist verlangt von der Strafverfolgungsbehörde, dass sie eingeleitete Strafuntersuchungen innerhalb von fünf Jahren durchführt (BGE 150 II 177 E. 5.7.2).

E. 10.3.5

Gemäss Bundesgericht genügt bei der Einfuhrsteuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG die Erfüllung des objektiven Tatbestandes für den Beginn des Fristenlaufs (BGE 150 II 177 E. 5.7.1). Analoges gilt für die weiteren in Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG genannten Delikte.

E. 10.3.6

Im Falle von Einfuhrsteuerdelikten hat nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG die in einem separaten administrativen Verfahren erfolgte Eröffnung der Verfügung des BAZG beziehungsweise der Zollstelle oder Zollkreisdirektion (vgl. Art. 116 ZG) über die Nachleistungspflicht die Unverjährbarkeit der Forderung zur Folge, falls sie vor Ablauf der Verjährungsfrist nach Art. 105 Abs. 1 MWSTG erfolgt (BGE 150 II 177 E. 5.8).

E. 10.3.7

Wie vorstehend (vgl. E. 7.3.5.2, 7.3.5.3, 7.3.5.4, 7.3.7) ausgeführt, wurden hinsichtlich der vier Gemälde der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Einfuhrsteuern mit Annahme der ZAVV Nr. XXXX am 22. August 2017 und mit Annahme der ZAVV Nr. XX am 24. November 2017 erfüllt und es entstand eine Einfuhrsteuernachforderung nach Art. 12 VStrR. Die Vorinstanz stützt sich für die Nacherhebung nach Art. 12 VStrR vorab auf die ZAVV Nr. XXXX und XX. Für den Beginn der siebenjährigen Veranlagungsfrist nach Art. 105 Abs. 1 MWSTG ist daher auf die jeweiligen Zollanmeldungen, mithin die einzelnen Verlängerungen 22. August 2017 und 24. November 2017 abzustellen. Bei Eröffnung der angefochtenen Verfügung vom 31. Juli 2024 am 5. August 2024 war die siebenjährige Frist für keine dieser Nachforderungen abgelaufen. Die Einfuhrsteuernachforderungen sind damit unverjährbar geworden. Es ist insoweit ohne Bedeutung, ob später noch zusätzliche Steuerforderungen entstanden sind und von einer echten Anspruchskonkurrenz auszugehen wäre. Ebenso ist unerheblich, ob noch weitere Personen für die fraglichen Forderungen solidarisch haften.

E. 11

Zusammenfassend ergibt sich, dass die von der Vorinstanz bemängelten Zollanmeldungen für die vier streitbetroffenen Ölgemälde, mithin die ZAVV Nr. XXXX und Nr. XX

tatsächlich nicht korrekt waren und dadurch mehrfach Einfuhrsteuern verkürzt wurden (E. 7.3.5.2, 7.3.5.3, 7.3.5.4 und 7.3.7), der Beschwerdeführer hierfür als Zollschuldner zu betrachten ist (E. 8.3) und diese Steuernachforderungen nach Art. 12 VStrR bei Eröffnung der angefochtenen Verfügung noch nicht verjährt waren (E. 10.3.7). Zwar ist auch die Anmeldung (...) nicht korrekt, indessen wird diese im vorliegenden Beschwerdeverfahren lediglich für die Berechnung der gesamten Einfuhrsteuernachforderung und der Verzugszinsen berücksichtigt (E. 9.2). Ein Grund für eine Rückweisung liegt nicht vor (E. 7.4). Die vorinstanzliche Verfügung erweist sich folglich als rechtens und die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 12.1

Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 7'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten (Art. 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 12.2

Eine Parteientschädigung an den unterliegenden Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Der Vorinstanz steht ebenfalls keine Parteientschädigung zu (Art. 7 Abs. 3 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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