

# **BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-584\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-584_2020)

FR: TAF A-584/2020 du 24 août 2021

IT: TAF A-584/2020 del 24 agosto 2021

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die EZV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 ZG). Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer ist Adressat des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf das Rechtsmittel ist somit einzutreten.

### **E. 1.3**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid. Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-477/2018 vom 11. September 2018 E. 1.5). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Worüber die erste Instanz nicht entschieden hat und auch nicht entscheiden musste, darf auch die zweite Instanz grundsätzlich nicht bestimmen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6527/2019 vom 29. Juli 2020 E. 1.4.1).

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; Urteil des BVGer A-5216/2014 vom 23. April 2015 E. 1.3).

### **E. 1.5.1**

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz erfährt durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien allerdings eine Einschränkung (André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.49 ff.).

### **E. 1.5.2**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (Moser et al., a.a.O., N. 3.141). Es ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.2; Moser et al., a.a.O., N. 3.140). Expertisen, die von einer Partei eingeholt und in das Verfahren als Beweismittel eingebracht werden (Partei- oder Privatgutachten), darf der Beweiswert nicht schon deshalb abgesprochen werden, weil sie von einer Partei stammen (vgl. BGE 137 II 270 E. 3.2; BVGE 2013/9 E. 3.8.1). Auch sie enthalten Äusserungen einer sachverständigen Person, welche zur Feststellung eines rechtserheblichen Sachverhalts beweismässig beitragen können. Allerdings kommt einem von einer Prozesspartei eingereichten Gutachten gegenüber einer gerichtlich eingeholten Expertise ein geringerer Beweiswert zu, weil Ersteres nicht nach den Vorgaben des VwVG erstellt worden ist (Moser et al., a.a.O., N. 3.147). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 E. 1.4; A-5216/2014 vom 23. April 2015 E. 1.5.4). Diesfalls werden die von den Parteien gestellten Beweisanträge im Rahmen einer vorweggenommenen, sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen (Urteil des BVGer A-1328/2018 vom 18. April 2018 E. 1.4.3 f.; Moser et al., a.a.O., N. 3.144).

### **E. 1.5.3**

Bleibt eine entscheidungsrelevante Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6341/2015 vom 28. Juni 2016 E. 2.1.3). Demnach hat jene Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteil des BGer 1C\_236/2016 vom 15. November 2016 E. 3.6 am Ende; Moser et al., a.a.O., N. 3.150). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des im Zollrecht geltenden Selbstanmeldungsprinzips mit sich bringt, gilt auch in diesem Rechtsgebiet - wie allgemein im Abgaberecht - der

Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber ist die abgabepflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5 m.H.; Urteil des BVGer A-917/2014 vom 25. November 2014 E. 1.4).

#### **E. 1.5.4**

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

#### **E. 2**

Vorab ist auf das Gesuch des Beschwerdeführers um Einsicht in die Akten des Gesamtverfahrens einzugehen.

##### **E. 2.1**

Aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Er verleiht den von einem zu fällenden Entscheid Betroffenen verschiedene Mitwirkungsrechte. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehälter, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht sowie den Anspruch auf einen begründeten Entscheid. In gesetzlicher Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 26 Abs. 1 VwVG vor, dass die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf hat, die Akten in ihrer Sache einzusehen (vgl. Urteil des BVGer A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 2.2.1). Die Akteneinsicht ist zu gewähren, sofern nicht wesentliche öffentliche oder private Interessen eine Geheimhaltung erfordern oder wenn das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (vgl. Art. 27 Abs. 1 VwVG). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf die Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG).

##### **E. 2.2**

Infolge Verdachts auf Widerhandlungen gegen das Zollgesetz und das Mehrwertsteuergesetz wurden die hier interessierenden Objekte im Rahmen eines Nachforderungs- sowie Verwaltungsstrafverfahrens beschlagnahmt. Bis dato wurde das genannte Gesamtverfahren gegenüber dem Beschwerdeführer nicht eröffnet. Nach den Ausführungen der Vorinstanz ist jedoch nicht auszuschliessen, dass gegen den Beschwerdeführer ein Nachforderungs- und allenfalls ein Verwaltungsstrafverfahren zu eröffnen sein wird bzw. das bestehende Verfahren (...) der EZV auch auf den Beschwerdeführer als Beschuldigten bzw. Leistungspflichtigen ausgeweitet wird. Die Akten des Gesamtverfahrens sind demnach erstens nicht Akten des vorliegenden Verfahrens, welches lediglich die Beschlagnahme bzw. Freigabe zum Gegenstand hat. Zweitens erscheint eine Akteneinsicht aus Gründen der laufenden Untersuchung nicht als

geboten. Dem Gesuch des Beschwerdeführers um Einsicht in die weiteren Verfahrensakten ist demnach nicht zu entsprechen.

### **E. 3.1**

Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 53 MWSTG). Für die Einfuhrsteuer gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des MWSTG nichts anderes anordnen (Art. 50 MWSTG). Nach Art. 62 Abs. 1 MWSTG erfolgt die Erhebung der Einfuhrsteuer durch die EZV und trifft diese Behörde die erforderlichen Anordnungen sowie Verfügungen. Der EZV obliegt auch die Strafverfolgung bei der Einfuhrsteuer (Art. 103 Abs. 2 MWSTG).

### **E. 3.2**

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere ist die Entgeltlichkeit nicht erforderlich. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 2469 ff.).

#### **E. 3.2.1**

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

#### **E. 3.2.2**

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

### **E. 3.2.3**

Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG kann die EZV die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten grundsätzlich die im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (vgl. Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4). So gilt insbesondere auch, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung der Einfuhrsteuer eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteile des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3; A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.3).

### **E. 3.3.1**

Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Person, welche die Waren über die Zollgrenze bringt, deren Auftraggeber sowie die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt ist oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG). Als Auftraggeber gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung derjenige, der die Ware über die Grenze bringen lässt. Als solcher gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 f.; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.3).

### **E. 3.3.2**

Die Zollzahlungspflicht umfasst auch die Pflicht zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (also beispielsweise gestützt auf die Mehrwertsteuergesetzgebung) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 90 ZG). Die Einfuhrsteuer wird von der EZV zusammen mit den Zollabgaben erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG). Der Zollschuldner nach Art. 70 ZG ist auch für die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 51 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteile des BVGer A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.2, A-3322/2018 vom 11. Dezember 2018 E. 3.2, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.4.1**

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil bezüglich Einfuhrsteuer verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.1).

### **E. 3.4.2**

Die Mehrwertsteuergesetzgebung gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. Urteil des BVGer A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend findet bei Widerhandlungen in diesem Bereich soweit hier interessierend das VStrR Anwendung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.1).

### **E. 3.4.3**

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, 106 Ib 218 E. 2c; Urteile des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.2.2, 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1). Bei der in Art. 12 VStrR normierten Pflicht zur Leistung oder Rückleistung handelt es sich somit um eine öffentlich-rechtliche Forderung zugunsten der Bundesbehörden, die lediglich aufgrund ihrer Nähe zum Strafrecht Verankerung im VStrR fand. Art. 12 VStrR vermittelt dem Gemeinwesen einen parallelen Anspruch zu den Ansprüchen aus dem jeweiligen Spezialgesetz. Analog zur Abgabeforderung kann auch die Forderung nach Art. 12 Abs. 1 VStrR sichergestellt werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen gemäss anwendbarem Spezialgesetz erfüllt sind (Stefan Oesterhelt/Laetitia Fracheboud, in: Frank et al. [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK VStrR], Art. 12 N 1, 14 und 25; BGE 104 Ib 280 E. 7). Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», d.h. für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (vgl. E. 3.3). Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.2).

#### **E. 3.4.4**

Die Einfuhrsteuerschuld entsteht, falls die Zollanmeldung unterlassen worden ist, im Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht oder zu einem anderen Zweck verwendet oder abgegeben werden oder ausserhalb der freien Periode abgegeben werden, oder, wenn keiner dieser Zeitpunkte feststellbar ist, im Zeitpunkt, in dem die Unterlassung entdeckt wird (Art. 56 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 69 Bst. c ZG).

#### **E. 3.4.5**

Laut Art. 101 Abs. 1 MWSTG sind die Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich nicht anwendbar. Die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich in Fällen von Art. 96 Abs. 4 MWSTG (vgl. E. 3.4.1) nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG. Wie die Nachleistungspflicht an sich wird auch deren Verjährung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person geprüft. Mit anderen Worten reicht es aus, wenn ein Tatbestand gemäss Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG objektiv erfüllt ist (vgl. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 12.2.2.2; Valérie Paris, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2015], Art. 105 N 16; siehe ferner auch Urteil des BGer 2C\_185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 8.3). Letztere Bestimmung verweist auf die Regelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung von Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, welche folglich analog anzuwenden ist. Demnach tritt die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht bei der Einfuhrsteuer in sieben Jahren ein (Art. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 5203]; in

gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVerfG A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4).

#### **E. 4.1**

Der Bund hat gemäss Art. 82 Abs. 1 ZG ein gesetzliches Pfandrecht (Zollpfandrecht) a) an Waren, für welche Zollabgaben zu entrichten sind, und b) an Waren bzw. Sachen, welche zur Verletzung zollrechtlicher Erlasse oder nichtzollrechtlicher Erlasse des Bundes, bei deren Vollzug die EZV mitwirkt, gedient haben. Das Zollpfandrecht entsteht zugleich mit der Zollforderung, welche es zu sichern hat, und geht sämtlichen übrigen dinglichen Rechten an der Sache vor (Art. 82 Abs. 3 ZG).

#### **E. 4.2**

Das Zollpfandrecht dient (soweit hier interessierend) gemäss Art. 212 Abs. 1 ZV der Sicherstellung der Einbringlichkeit der Forderungen nach Art. 200 ZV. Zu diesen Forderungen zählen unter anderem Abgaben und Zinsen nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes, Bussen sowie Gebühren, Verfahrens- und andere Kosten (vgl. Art. 200 Bst. b-d ZV sowie Art. 90 Abs. 1 ZG). Als eine der Abgaben nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes zu qualifizieren ist dabei insbesondere die Einfuhrsteuer.

#### **E. 4.3**

Für das Zollpfandrecht gilt das Spezialitätsprinzip, wonach Gegenstand dieses Pfandrechts nur Waren sein können, für die Zollabgaben zu entrichten sind, sowie Waren beziehungsweise Sachen, die zur Verletzung zollrechtlicher Erlasse oder nichtzollrechtlicher Erlasse des Bundes, bei deren Vollzug die Zollverwaltung mitwirkt, gedient haben (Art. 82 Abs. 1 Bst. a und b ZG; Urteil des BVerfG 2C\_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2, Urteil des BVerfG A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 5.1.3).

#### **E. 4.4**

Die Zollverwaltung kann das Zollpfand unter bestimmten Voraussetzungen mittels Beschlagnahme geltend machen (vgl. Art. 76 Abs. 2 und Art. 83 Abs. 1 ZG). Die Beschlagnahme besteht in der Besitzergreifung oder in einem Verfügungsverbot, welches an den Besitzer der Waren bzw. Sachen gerichtet wird (Art. 83 Abs. 2 ZG). Im Einzelnen gelten folgende kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für eine Beschlagnahme im Sinne von Art. 76 Abs. 2 und Art. 83 Abs. 1 ZG (vgl. BVerfG 2017 III/2 E. 3.3.2, 3.3.3.3 und 3.3.4.3): - Es muss mit genügender Wahrscheinlichkeit, d.h. im Rahmen einer prima-facie-Prüfung, das Bestehen eines Zollpfandrechts angenommen werden können. Die Forderung, zu deren Sicherstellung das Zollpfandrecht geltend gemacht wird, muss dabei noch nicht festgesetzt, geschweige denn rechtskräftig festgesetzt sein (vgl. BVerfG 73 I 422 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 2A.606/1999 vom 22. Mai 2000 E. 4b; vgl. auch Art. 76 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 208 Abs. 1 ZV). - Im Weiteren darf die Beschlagnahme nur erfolgen, wenn die Bezahlung der Abgabeforderung als gefährdet erscheint (Art. 76 Abs. 2 ZG) und eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln besteht. Die Beschlagnahme darf überdies nur aufrechterhalten werden, solange die Forderung weiterhin als gefährdet erscheint. Die Gefährdung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes («erscheint») bloss glaubhaft zu machen (Urteil 2A.606/1999 E. 4b). Art. 76 Abs. 3 ZG nennt Beispiele, wann eine Zahlung der Zollforderung als gefährdet erscheinen kann. Diese ergänzen als abstrakte Gefährdungstatbestände den in Art. 76 Abs. 2 ZG aufgestellten allgemeinen

Gefährdungsbegriff. Gemäss Art. 76 Abs. 3 Bst. b ZG kann die Zahlung namentlich als gefährdet erscheinen, wenn der Zollschuldner keinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Der Wortlaut von Art. 76 Abs. 3 ZG belässt der Zollverwaltung einen Ermessensspielraum im Sinne eines Entschliessungsermessens: Liegt ein im Gesetz genannter objektiver Umstand vor (bspw. Wohnsitz im Ausland), darf die Zollverwaltung darauf verzichten, eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen bzw. das Zolllpfandrecht geltend zu machen, wenn ihr im konkreten Fall die Zahlung nicht als gefährdet erscheint (vgl. Roger M. Cadosch, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 76 N. 16). - Die Beschlagnahme muss unter Beachtung des Spezialitätsprinzips erfolgen. - Schliesslich muss die Anordnung der Beschlagnahme bzw. deren Aufrechterhaltung wie jede staatliche Handlung mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar sein (BVGE 2017 III/2 E. 3.3.4.3; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 5.2).

#### **E. 4.5.1**

Gemäss Art. 82 Abs. 3 ZG geht das Zolllpfandrecht allen übrigen dinglichen Rechten vor. Als dingliches Recht haftet es an der Sache als solcher, unabhängig davon, wem diese gehört oder in wessen Besitz sie sich befindet. Dritte, die nicht am mit der Sache zusammenhängenden Verwaltungs- oder Verwaltungsstrafverfahren beteiligt sind, müssen daher grundsätzlich dulden, dass die Sache zur Deckung der Zollforderung beschlagnahmt und verwertet wird (vgl. Cadosch, in: Zollkommentar, Art. 82 N. 12). Eine Ausnahme hiervon bildet Art. 84 ZG (siehe sogleich).

#### **E. 4.5.2**

Als Zolllpfand beschlagnahmte Waren können der berechtigten Person gemäss Art. 84 Abs. 1 ZG gegen Sicherstellung freigegeben werden. Die Eigentümerin oder der Eigentümer einer gefundenen und beschlagnahmten Ware gilt als berechtigte Person (Art. 217 Abs. 1 ZV). Sicherzustellen ist der Betrag, für den der um Freigabe Ersuchende schlimmstenfalls zu haften hat (BGE 97 I 455 E. 3b). Ohne Sicherstellung werden beschlagnahmte Waren bzw. Sachen gemäss Art. 84 Abs. 2 ZG freigegeben, sofern der Eigentümer für die gesicherte Zollforderung nicht selber haftet (Art. 84 Abs. 2 Bst. a ZG) und nachweist, dass die Waren bzw. Sachen ohne ihre oder seine Schuld zur Widerhandlung benutzt worden sind oder dass sie oder er das Eigentum oder den Anspruch auf Erwerb von Eigentum vor der Beschlagnahme erworben hat, ohne von der Nichterfüllung der Zollpflicht zu wissen (Art. 84 Abs. 2 Bst. b ZG; vgl. BVGE 2017 III/2 E. 3.3.5). Trotz angebotener Sicherheitsleistung bzw. trotz Vorliegens von Befreiungsgründen nach Art. 84 Abs. 2 ZG wird die als Zolllpfand beschlagnahmte Ware bzw. Sache jedoch nicht freigegeben, wenn sie in einem Strafverfahren als Beweismittel dient oder zur Vernichtung bestimmt ist (Cadosch, in: Zollkommentar, Art. 84 N. 1 und 4).

#### **E. 5.1**

Der Streitgegenstand wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Anfechtungsobjekt ist die Verfügung, welche Rahmen und Begrenzung des Streitgegenstandes bildet. Dieser darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, kann aber nicht erweitert oder qualitativ verändert werden. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich somit nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (E. 1.3; BGE 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2).

#### **E. 5.2**

Die Vorinstanz hat im Rahmen der angefochtenen Verfügung vom 9. Dezember 2019 entschieden, dass die Beschlagnahme der Objekte rechtmässig war und dass eine Freigabe an den Beschwerdeführer nur gegen eine Sicherstellung in Höhe von CHF 56'000.- möglich sei, wobei die Objekte auch durch die Staatsanwaltschaft des Kantons Genf freigegeben werden müssten. Der Beschwerdeführer hat die Verfügung vom 9. Dezember 2019 in der Gänze bestritten, womit der Streitgegenstand dem Anfechtungsobjekt entspricht. Streitgegenstand ist somit - entgegen den Vorbringen der Vorinstanz - auch die Höhe des Sicherstellungsbetrages.

### **E. 5.3**

Der zu beurteilende Sachverhalt ist - soweit wesentlich - insofern umstritten, als dass die Vorinstanz davon ausgeht, dass die Objekte kurz vor der Ankunft beim Restaurator eingeführt worden sind und die Entstehung der Zollschuld demzufolge auf das Datum der Ankunft beim Restaurator, d.h. auf den 22. Mai 2016 für die Objekte Nr. 48, 49 und 50 bzw. auf den 8. März 2016 für das Objekt Nr. 61.1 festlegt. Demgegenüber beruft sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, die Objekte hätten sich seit längerer Zeit in der Schweiz befunden, womit eine Einfuhrbesteuerung ausser Betracht falle. Soweit ersichtlich ist inzwischen hingegen unbestritten, dass der Beschwerdeführer seit 2007 (Objekte Nr. 48, 49 und 50) bzw. 1999 (Objekt Nr. 61.1) Eigentümer der Objekte ist. In rechtlicher Hinsicht bestritten und zu prüfen ist, ob die Beschlagnahme der Objekte mittels Besitzergreifung rechtmässig ist, ob - wenn Letzteres bejaht wird - eine Freigabe im Sinne von Art. 84 Abs. 2 ZG erfolgen müsste und ob - wenn Letzteres verneint wird - der Sicherstellungsbetrag für die verfügte Freigabe im Sinne von Art. 84 Abs. 1 ZG rechtmässig ist.

### **E. 6**

Zunächst ist zu prüfen, ob die Beschlagnahme der Objekte mittels Besitzergreifung rechtmässig ist.

#### **E. 6.1**

Erste Voraussetzung für die Anordnung einer Beschlagnahme der hier in Frage stehenden Art ist, dass mit genügender Wahrscheinlichkeit das Bestehen eines Zollpfandrechts angenommen werden kann (vgl. E. 4.4). Letzteres bedingt insbesondere, dass Forderungen geltend gemacht werden, die ihrer Art nach geeignet sind, ein Zollpfandrecht zu begründen.

##### **E. 6.1.1**

Die streitgegenständlichen Objekte bzw. deren mutmassliche Einfuhr in die Schweiz sind Gegenstand eines Nachforderungs- und Verwaltungsstrafverfahrens wegen Verdachts auf zu Unrecht nicht entrichtete Einfuhrsteuern, welches bislang nicht auf den Beschwerdeführer als Beschuldigten bzw. Leistungspflichtigen ausgeweitet worden ist. Bei den dem Zollpfand zugrundeliegenden Forderungen handelt es sich somit - sollte sich der Verdacht der Vorinstanz bestätigen - um gestützt auf Art. 12 VStrR erhobene Nachforderungen. Da diese (mutmasslich geschuldeten) Einfuhrsteuern durch die EZV zu erheben sind (vgl. E. 3.3.2), geht es bei den Nachforderungen (inkl. damit geltend gemachter Zinsen) um gegenüber der Zollverwaltung (mutmasslich) geschuldete Abgaben nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes. Es handelt sich damit um Forderungen der Zollverwaltung, die ihrer Art nach geeignet sind, das gesetzliche Zollpfandrecht entstehen zu lassen (vgl. E. 4.2). Unerheblich ist dabei, dass aus den in diesem Verfahren zur Verfügung stehenden Akten nicht ersichtlich ist, ob betreffend die Forderungen, zu deren Sicherstellung das Zollpfandrecht geltend gemacht wird, bereits verfügt worden bzw. in

welchem Stadium sich das Nachforderungsverfahren befindet (E. 4.4).

### **E. 6.1.2**

Zu prüfen ist sodann, ob die Begründetheit der dem Zollpfand zugrundeliegenden Forderungen mit genügender Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann (vgl. E. 4.4). Hinsichtlich der genügenden Wahrscheinlichkeit führt die Vorinstanz betreffend die Rechnung für die Objekte Nr. 48, 49 und 50 aus, der Umstand, dass auf der Rechnung eine ausländische Adresse des Beschwerdeführers angegeben sei und dieser nie in der Schweiz Wohnsitz gehabt habe, lasse den Verdacht zu, dass die genannten Objekte nach dem besagten Kauf am 3. März 2007 aus der Schweiz ausgeführt worden seien und zu einem späteren Zeitpunkt - spätestens für die Restauration am 22. Mai 2016 - wieder eingeführt worden seien. Betreffend die Rechnung für das Objekt Nr. 61.1 führt die Vorinstanz sodann u.a. aus, auch diese sei kein Nachweis dafür, dass das genannte Objekt tatsächlich im Jahr 1999 in die Schweiz eingeführt worden sei, zumal eine ausländische Adresse des Beschwerdeführers darauf angegeben sei. Dies lasse den Verdacht zu, dass dieses Objekt zu einem späteren Zeitpunkt - spätestens für die Restauration am 8. März 2016 - ohne zollrechtliche Anmeldung in die Schweiz eingeführt worden sei (für die Kaufverträge: vgl. Beschwerdebeilagen 2 und 3). Damit hat die Vorinstanz ihren Verdacht, wonach die Objekte kurz vor der Ankunft beim Restaurator - ohne zollrechtliche Anmeldung - in die Schweiz eingeführt wurden, genügend begründet. Denn mangels ersichtlichen Bezugs des Beschwerdeführers zur Schweiz sowie mangels Angaben, wonach die Objekte von einem Ort in der Schweiz zum Restaurator gelangt sein sollen, durfte die Vorinstanz im Rahmen der hier vorzunehmenden prima-facie-Prüfung davon ausgehen, dass die mit der Einfuhr entstehenden Forderungen mit genügender Wahrscheinlichkeit begründet sind und demnach das Bestehen eines Zollpfandrechts angenommen werden kann.

### **E. 6.1.3.1**

Der Beschwerdeführer bringt nichts (ausreichend) Substantiiertes vor, was an der genügenden Wahrscheinlichkeit des Bestehens eines Zollpfandrechts ernsthaft zweifeln liesse. Im Wesentlichen führt er aus, die Objekte hätten sich seit dem Kauf in der Schweiz 2007 bzw. in Deutschland 1999 (mit anschliessender Einfuhr in die Schweiz) stets in der Schweiz befunden, ohne jedoch - abgesehen von der letzten Stellungnahme - irgendwelche Angaben zu machen, wo die Objekte denn gelagert worden seien. Im Rahmen der letzten Stellungnahme vom 27. Juli 2020 führt der Beschwerdeführer - unter Anmerkung, dass ihn keine Beweislast treffe - doch noch etwas näher aus, wo bzw. bei wem die Objekte zwischen deren Kauf und der Verbringung zum Restaurator gelagert worden seien (vgl. Sachverhalt Bst. K), wobei diese Ausführungen zu vage bleiben, um gestützt darauf den eingangs gezogenen Schluss umzustossen. Betreffend Beweislast bleibt noch zu ergänzen, dass die Vorinstanz (nur) die Beweislast für das Vorliegen hinreichender Indizien für das Bestehen eines Zollpfandrechts trifft. Sobald jedoch, wie im vorliegenden Fall, eine genügende Wahrscheinlichkeit für das Bestehen eines Zollpfandrechts gegeben ist, ist ein solches anzunehmen (vgl. E. 1.5.3).

### **E. 6.1.3.2**

Dem Beschwerdeführer kann sodann nicht gefolgt werden, wenn er ausführt, bei einem in der Schweiz erworbenen Objekt, das zu einem späteren Zeitpunkt in der Schweiz beschlagnahmt werde, sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Ware in der Zwischenzeit in der Schweiz geblieben sei, ansonsten jedes rechtmässig in die Schweiz

eingeführte oder in der Schweiz erworbene Objekt zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund eines Verdachts einer rein hypothetisch möglichen Aus- und Wiedereinfuhr gesetzeskonform beschlagnahmt werden könnte und niemand diesen Verdacht beseitigen könnte. Denn ohne weitere Indizien, wie z.B. ein nicht ersichtlicher Bezug des Objekteigentümers zur Schweiz sowie fehlende Angaben, ob und wo sich das Objekt in der Schweiz befunden haben soll, bestünde kaum Raum für den Verdacht auf Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung und dementsprechend keine genügende Wahrscheinlichkeit für das Bestehen eines Zollpfandrechts.

### **E. 6.1.3.3**

Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, die Beschlagnahme der streitgegenständlichen Objekte sei rechtswidrig erfolgt, da sie weder bei einer fristgerechten Kontrolle ihn betreffend im Zollgebiet noch bei einer zulässigen Kontrolle an seinem Domizil (Art. 30 f. ZG) erfolgt sei. Die von der Vorinstanz geltend gemachte Beweislastumkehr finde nach Ablauf der Fristen gemäss Art. 30 und 31 ZG keine Anwendung mehr und er habe keine Befreiungsgründe nachzuweisen. Nachdem sich die Objekte seit mehr als fünf Jahren im Inland befunden hätten, habe er unter keinem Titel die Zollanmeldung nachzuweisen. Ein zollrechtliches Pfandrecht könne nur an Gegenständen bestehen, die von der Vorinstanz fristgerecht gemäss Art. 30 f. ZG kontrolliert worden seien. Hierzu ist dem Beschwerdeführer mit Bezug auf E. 6.1 f. zu entgegnen, dass sich im vorliegenden Fall die dem Zollpfandrecht zugrundeliegende Forderung direkt auf Art. 12 VStrR stützt und - soweit ersichtlich und bestritten - nicht etwa verjährt ist (vgl. E. 3.4.5). Das hier zu beurteilende Zollpfandrecht besteht also - bei gegebenen weiteren Voraussetzungen (E. 4.4) - unabhängig davon, ob eine Kontrolle im Sinne der Art. 30 f. ZG stattgefunden hat. Dem Beschwerdeführer ist jedoch insofern zuzustimmen, als dass die Beweislast für eine allfällige Nachleistungspflicht betreffend Einfuhrsteuern im Rahmen eines allfälligen Nachforderungsverfahrens gegen den Beschwerdeführer bei der Vorinstanz liegen würde (vgl. E. 1.5.3).

### **E. 6.2.1**

Zu prüfen ist sodann, ob a) die Bezahlung der (allfälligen) streitbetroffenen Forderungen gegen den Beschwerdeführer als gefährdet erschien, so dass eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln bestand, und b) diese Forderungen nach wie vor als gefährdet erscheinen (vgl. E. 4.4).

### **E. 6.2.2**

Die Vorinstanz führt hierzu aus, die Eigentumsverhältnisse im Zeitpunkt der Beschlagnahme seien unklar gewesen. Zudem habe der Beschwerdeführer Wohnsitz in Malta, womit das Verbringen der Objekte ins Ausland möglich sei. Damit ist von Seiten der Vorinstanz hinreichend glaubhaft gemacht, dass die Bezahlung der (mutmasslichen) Zollforderung im Zeitpunkt der Beschlagnahme als gefährdet erschien und eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln bestand, zumal sich im Zeitpunkt der Entdeckung der Objekte nicht sofort erschliessen liess, wer als Zollschuldner in Frage kommen würde und grundsätzlich davon ausgegangen werden musste, dass ohne sofortige Beschlagnahme die auf den Objekten (mutmasslich) lastenden Forderungen nicht eingebracht werden könnten, da die Objekte zu einem späteren Zeitpunkt möglicherweise nicht mehr auffindbar sein würden und die betreffenden Zollschuldner - wenn überhaupt - nur noch unter erschwerten Umständen eruiert werden könnten (vgl. dazu auch Art. 83 Abs. 3 ZG). Sodann ist von der

Vorinstanz mit Blick auf den Wohnsitz des Beschwerdeführers hinreichend glaubhaft gemacht, dass die Bezahlung der Zollforderung weiterhin als gefährdet erscheint. Dem Beschwerdeführer ist zwar beizupflichten, dass ein ausländischer Wohnsitz nicht automatisch auf eine Gefährdung der Zollschuld schliessen lässt. Allerdings liegt es im Ermessen der Vorinstanz, bei Vorliegen eines ausländischen Wohnsitzes auf eine Gefährdung zu schliessen (E. 4.4).

### **E. 6.3**

Zurecht unbestritten ist, dass das Spezialitätsprinzip (E. 4.3 f.) vorliegend beachtet wurde.

### **E. 6.4**

Es bleibt schliesslich zu klären, ob auch das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt wurde (vgl. E. 4.4).

#### **E. 6.4.1**

Hierzu führt der Beschwerdeführer aus, die Vorinstanz könnte (im Sinne einer mildereren, noch geeigneten Massnahme) die Objekte dem Restaurator zur Restauration herausgeben und diesem auferlegen, dass er die Objekte erst an ihn herausgeben dürfe, wenn die Vorinstanz ihre Zustimmung erteile.

#### **E. 6.4.2**

Hiergegen bringt die Vorinstanz vor, dass aufgrund der Beweismiteleigenschaft der Objekte in den beiden Strafverfahren die Beschlagnahme mittels Besitzergreifung nicht durch das seitens des Beschwerdeführers vorgeschlagene Verfügungsverbot als milderes und ebenso taugliches Mittel ersetzt werden könne.

#### **E. 6.4.3**

Wie seitens der Vorinstanz geltend gemacht, wurden die Objekte nicht bloss zur Sicherstellung der Einbringlichkeit der (mutmasslichen) Forderungen der Vorinstanz mittels Besitzergreifung beschlagnahmt (Art. 83 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 212 Abs. 1 ZV), sondern sie wurden auch als Mittel zur Beweissicherung im Verwaltungsstrafverfahren (Art. 212 Abs. 2 ZV) sowie seitens der Staatsanwaltschaft des Kantons Genf für die dort geführte Untersuchung als Beweismittel beschlagnahmt (Sachverhalt Bst. H.a). Grund der Beschlagnahme seitens der Staatsanwaltschaft ist, dass eine eventuelle Konfiskation bzw. Freigabe an den Eigentümer-Staat sichergestellt werden kann (Sachverhalt Bst. E). Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, wie ein Verfügungsverbot in den Lokalitäten des Restaurators als milderes Mittel umgesetzt werden könnte, womit sich die Besitzergreifung als zurzeit mildestes noch geeignetes Mittel zur Umsetzung der Beschlagnahme erweist.

### **E. 6.5**

Die Beschlagnahme der Objekte mittels Besitzergreifung ist somit zurecht erfolgt.

### **E. 7**

Weiter ist zu prüfen, ob eine Freigabe im Sinne von Art. 84 Abs. 2 ZG erfolgen müsste.

#### **E. 7.1**

Der Beschwerdeführer bringt u.a. vor, dass er die Objekte im Jahr 2016 dem Restaurator anvertraut habe (vgl. Sachverhalt Bst. K). Ergo hat er die Verbringung der Objekte zum Restaurator zumindest veranlasst, womit er als Zollschuldner gelten und als solcher für die mutmasslich auf den Objekten lastende Einfuhrsteuer haften würde (E. 3.3). Die Objekte

können dem Beschwerdeführer demnach schon aufgrund der in Art. 84 Abs. 2 Bst. a ZG genannten Voraussetzung nicht herausgegeben werden, womit offenbleiben kann, ob die in Art. 84 Abs. 2 Bst. b ZG genannten Voraussetzungen vorliegend erfüllt wären. Im Übrigen wird eine als Zollpfand beschlagnahmte Ware trotz angebotener Sicherheitsleistung bzw. trotz Vorliegens von Befreiungsgründen nach Art. 84 Abs. 2 ZG nicht freigegeben, wenn sie in einem Strafverfahren als Beweismittel dient oder zur Vernichtung bestimmt ist (E. 4.5.2). Solange die beiden Strafverfahren im Gange sind und die Objekte dort als Beweismittel dienen, wäre eine Freigabe somit - auch wenn der hier in Frage stehende Art. 84 Abs. 2 ZG erfüllt wäre - nicht möglich. Der nicht weiter begründete Einwand des Beschwerdeführers, wonach er bei einer allfälligen Mehrwertsteuer- und Zollschuld bezüglich der Objekte nicht Abgabeschuldner wäre und die Objekte ihm demnach herauszugeben seien, zumal er diese in der Schweiz gutgläubig erworben habe (vgl. Sachverhalt G.a), ändert am eben gezogenen Schluss nichts.

## **E. 7.2**

Eine auf Art. 84 Abs. 2 ZG basierende Freigabe kann dementsprechend vorliegendenfalls nicht erfolgen.

## **E. 8**

Sodann ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Sicherstellungsbetrag für die verfügte Freigabe im Sinne von Art. 84 Abs. 1 ZG rechtskonform festgelegt hat.

### **E. 8.1.1**

Als Zollpfand beschlagnahmte Waren können der berechtigten Person gemäss Art. 84 Abs. 1 ZG gegen Sicherstellung freigegeben werden. Sicherzustellen ist der Betrag, für den der um Freigabe Ersuchende schlimmstenfalls zu haften hat (E. 4.5.2), d.h. für den vorliegenden Fall die mutmasslich geschuldete Einfuhrsteuer mitsamt Zinsen (E. 3.3.2).

### **E. 8.1.2**

Da die Objekte nicht im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt worden sind und vorliegend keine Sondertatbestände zur Anwendung gelangen, wird die Steuer auf der mutmasslichen Einfuhr anhand des Marktwerts der Objekte berechnet (E. 3.2.1). Der Marktwert bzw. Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn bildet nicht eine mathematisch exakt bestimmbar Grösse, sondern stellt in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (E. 3.2.2). Die EZV kann die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässigem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten grundsätzlich die im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (E. 3.2.3).

### **E. 8.1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen zur Schätzung der Einfuhrsteuer - also das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben - als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. 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. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt erst dann eine Korrektur einer zulässigerweise erfolgten Schätzung vor, wenn diese erhebliche Fehler aufweist bzw. offensichtlich unrichtig ist. Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der ESTV (bzw. hier der EZV) innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessensspielraum verbleiben. Die deutsche Rechtsprechung und Lehre bezeichnet diese Bandbreite zutreffend als Schätzungsrahmen. Je weniger Anhaltspunkte für eine Schätzung vorliegen, je breiter wird er grundsätzlich sein. Liegt das Schätzungsergebnis nicht mehr in diesem Rahmen, ist eine Ermessensüberschreitung, das heisst eine Rechtsverletzung gegeben, und damit liegt auch ein offensichtlicher Ermessensfehler bzw. eine offensichtlich unrichtige Schätzung im Sinne der erwähnten Rechtsprechung vor, die vom Bundesverwaltungsgericht zu korrigieren ist (vgl. Jürg Steiger, in: Kommentar MWSTG 2015, Art. 79 N. 36). Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - in der Folge dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Weil das Ergebnis der ermessensweisen Ermittlung der Einfuhrsteuer selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich der Abgabepflichtige gegen eine zulässigerweise und pflichtgemäss durchgeführte Schätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. BVGE 2014/7 E. 3.5 f.; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

## **E. 8.2**

Damit ist zu klären, ob die für die mutmassliche Einfuhr der Objekte geltenden Steuerbemessungsgrundlagen seitens der Vorinstanz zurecht geschätzt wurden. Zweitens ist in diesem Zusammenhang zu überprüfen, ob die vorinstanzliche Schätzung pflichtgemäss erfolgte, um - soweit die beiden vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind - drittens zu eruieren, ob es dem Beschwerdeführer in Umkehr der allgemeinen Beweislast gelingt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen.

### **E. 8.2.1**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Objekte anlässlich ihrer mutmasslichen Einfuhr nicht beim Zoll angemeldet wurden. Ergo fehlen auch entsprechende Wertangaben. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat (E. 3.2.3).

### **E. 8.2.2**

Auf einer zweiten Stufe gilt es nun - mit der gebotenen Zurückhaltung - zu prüfen, ob ein Ermessensfehler der Vorinstanz bei der fraglichen Schätzung erkennbar ist. Der Beschwerdeführer führt in Rz. 52 der Beschwerde zurecht aus, dass es «auf dem Kunstmarkt für Antiquitäten keine Preislisten oder Minimalpreise» gäbe. Da der Kauf der Objekte seitens des Beschwerdeführers bereits einige Jahre her ist, wäre ein Abstellen auf den damals bezahlten Kaufpreis zudem nicht mehr sachgerecht. Die Vorinstanz konnte

demnach nicht einfach Preise vergleichen, sondern war auf eine Expertise angewiesen, um die Objekte zu bewerten. Als Gutachter wurde ein Experte für Archäologie des mediterranen Raums und Nahen Ostens eingesetzt. Das Gutachten liegt - soweit es die streitgegenständlichen Objekte betrifft - auszugsweise bei den Akten. Für die Objekte 48 bis 50 hält der Gutachter u.a. fest, « (...), le skyphos en argent (...) est une pièce d'exception. (...). Rare, ce type d'objet atteint une valeur élevée, estimée entre CHF 600'000 et CHF 800'000 ». In Bezug auf das Objekt 61.1 führt der Gutachter aus, « la situle (...) est un objet rarissime sur le marché. (...). Une fois restaurée, cette oeuvre atteindra une valeur record. Comparativement fruste, le seul exemple vendu aux enchères pendant la période d'observation atteint USD 60'000. La situle séquestrée pourrait atteindre facilement le double voir le triple de cette valeur ». Der Gutachter schätzte den Wert des Objekts 61.1 schliesslich auf CHF 100'000.- bis CHF 150'000.-. Soweit ersichtlich war der Gutachter - was seine Ausbildung und Berufserfahrung anbelangt - imstande, den Wert der Objekte sachgerecht zu schätzen. Dies stellt auch der Beschwerdeführer nicht offensichtlich in Abrede, zumal er die Wahl des Gutachters im Wesentlichen dahingehend in Frage stellt, als dass dieser seitens der Vorinstanz mandatiert, i.e. nicht unabhängig, sei (vgl. dazu E. 8.2.3). Ergo hat die Vorinstanz den Gutachter - soweit dieser unabhängig agiert, wovon grundsätzlich auszugehen ist - zurecht zur Erstellung des Gutachtens eingesetzt. Weiter geht aus dem Gutachten hervor, dass der Gutachter die Objekte eingehend überprüfte und deren aktuellen Wert - wo vorhanden anhand von Vergleichswerten (Objekt 61.1) - mittels Festlegung von Minimal- und Maximalwerten schätzte. Dieses Vorgehen erscheint sachgerecht. Auf dieser Basis legte die Vorinstanz den sicherzustellenden Betrag auf CHF 56'000.- fest, was 8% von CHF 600'000.- plus 8% von CHF 100'000.- entspricht (vgl. Sachverhalt Bst. F). Die Vorinstanz beschränkte sich demnach zugunsten des Beschwerdeführers darauf, den gemäss Gutachten im Minimum zu steuernden Betrag sicherzustellen. Ein Ermessensfehler der Vorinstanz ist bei der fraglichen Schätzung nicht erkennbar.

### **E. 8.2.3**

Damit ist zu klären, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Der Beschwerdeführer führt hierzu im Wesentlichen aus, die Wertvorstellungen im Gutachten würden bestritten und seien angesichts des Zustandes und des Kaufpreises nicht nachvollziehbar und rein hypothetischer Natur. So gehe das Gutachten von Werten nach der Restauration aus, obwohl die Objekte gerade zu Zwecken der Restauration nach Genf gebracht worden und vor der Restauration erworben worden seien. Dementsprechend könnten diese Werte bzw. Schätzungen auch gar nicht für die Bemessung der (bestrittenen) Mehrwertsteuern und Zollgaben verwendet werden. Des Weiteren sei der Gutachter nicht unabhängig und habe die Objekte nicht unvoreingenommen untersucht. Infolgedessen sei vom Gericht ein neutrales Gutachten zu den beschlagnahmten Objekten einzuholen (vgl. Sachverhalt Bst. G.a). Damit vermag der Beschwerdeführer den ihm auferlegten Nachweis der (offensichtlichen) Unrichtigkeit der Schätzung nicht zu erbringen. Zunächst gilt, dass Expertisen, die von einer Partei eingeholt und in das Verfahren als Beweismittel eingebracht werden (Partei- oder Privatgutachten), der Beweiswert nicht schon deshalb abgesprochen werden darf, weil sie von einer Partei stammen (E. 1.5.2). Es gibt keine ernstzunehmenden Indizien, wonach der Gutachter nicht unvoreingenommen zu Werke gegangen sein soll. Die Tatsache, dass er von der Vorinstanz mandatiert wurde, kann ihm jedenfalls nicht mit Erfolg vorgehalten werden. Denn wie gesehen, war das Vorgehen der

Vorinstanz, den Wert der Objekte mittels Gutachten schätzen zu lassen sachgerecht, wenn nicht gar zwingend (E. 8.2.2). Sodann ist den bei den Akten liegenden Auszügen aus dem Gutachten nichts zu entnehmen, wonach das Gutachten von Werten nach der Restauration ausginge. So geht aus dem mit Stellungnahme vom 30. Juni 2020 seitens der Vorinstanz zusätzlich eingereichten Auszug aus dem Gutachten hervor (vgl. S. 16 des Gutachtens), dass « Le soussigné (i.e. der Gutachter) tient à rappeler que ces déterminations ont été menées en regard d'objets non ou partiellement restaurés. ». Inwiefern die Wertvorstellungen im Gutachten zudem nicht nachvollziehbar sein sollen, führt der Beschwerdeführer nicht weiter aus, womit er den Anforderungen an den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung nicht genügt (E. 8.1.3). Im Ergebnis misslingt dem Beschwerdeführer somit der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der zu Recht vorgenommenen vorinstanzlichen Schätzung, womit am Sicherstellungsbetrag in Höhe von CHF 56'000.- festzuhalten ist. Der vom Beschwerdeführer gestellte Beweisantrag, wonach vom Gericht ein neutrales Gutachten zu den beschlagnahmten Objekten einzuholen sei, ist damit in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen, zumal das vorliegende Gutachten - wie gesehen - den Anforderungen an eine Schätzung genügt (E. 1.5.2).

### **E. 8.3**

Der seitens der Vorinstanz festgelegte Sicherstellungsbetrag ist dem Gesagten nach nicht zu beanstanden.

### **E. 9**

Schliesslich ist kurz auf die weiteren Rügen des Beschwerdeführers einzugehen, soweit diese nicht bereits in den vorgängigen Erwägungen abgehandelt worden sind.

#### **E. 9.1**

Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz u.a. rechtsmissbräuchliches Verhalten vor. Aus der Tatsache, dass gegen ihn weder ein Nachforderungsverfahren noch ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet worden oder im Gange sei, könne geschlossen werden, dass betreffend die Objekte kein Verfahren zur Festsetzung von Forderungen der Zollverwaltung geführt werde. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Vorinstanz mit der angefochtenen Verfügung quasi durch die Hintertüre die eigentliche Zollabgabe festlegen oder zumindest präjudizieren und danach ein Nachforderungsverfahren einleiten wolle (vgl. Sachverhalt Bst. K). Dieser Vorhalt erscheint aus der Luft gegriffen. Zum einen hat die Vorinstanz im Rahmen ihrer Eingabe vom 30. Juni 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. J) überzeugend dargelegt, dass das Gesamtverfahren sehr umfangreich sei, die notwendigen Abklärungen entsprechend einen erheblichen Zeitaufwand erforderten und das Vorgehen der untersuchenden Behörde demnach aus untersuchungstaktischen Gründen geboten sei. Zum anderen versteht es sich von selbst, dass die Vorinstanz die voraussichtliche Zollabgabe im Rahmen der angefochtenen Verfügung festlegte, zumal der Beschwerdeführer um Freigabe ersuchte und Art. 84 Abs. 2 ZG - wie gesehen (E. 7) - keine Anwendung findet. Infolgedessen legte die Vorinstanz im Sinne von Art. 84 Abs. 1 ZG den sicherzustellenden Betrag fest (E. 8). Darin ist kein rechtsmissbräuchliches Verhalten zu erblicken.

#### **E. 9.2**

Sodann erachtet der Beschwerdeführer das Dispositiv der angefochtenen Verfügung als widersprüchlich, weshalb die Verfügung aufzuheben sei (vgl. Sachverhalt Bst. K). Der Beschwerdeführer sieht ein widersprüchliches Verhalten der Vorinstanz darin, dass im

Dispositiv der angefochtenen Verfügung zwar ein Sicherstellungsbetrag festgelegt wird, mit der Ergänzung, dass bei Bezahlung des genannten Betrages die Objekte freigegeben würden, in der folgenden Dispositiv-Ziffer jedoch darauf hingewiesen wird, dass die Objekte auch seitens der Staatsanwaltschaft freigegeben werden müssten (vgl. Sachverhalt Bst. F). Dem Verfügungsadressaten wird also mitgeteilt, dass - auch bei Bezahlung des Sicherstellungsbetrages - die Freigabe der Objekte erst erfolgt, wenn diese auch seitens der Staatsanwaltschaft nicht mehr beschlagnahmt sind. Damit weist die Vorinstanz den Beschwerdeführer auf die geltende Rechtslage hin (E. 4.5.2 und 7.1) und bewahrt ihn davor, den Sicherstellungsbetrag möglicherweise unter falschen Erwartungen zu bezahlen. Widersprüchliches Verhalten lässt sich darin nicht erblicken.

#### **E. 10.1**

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 10.2**

Ausgangsgemäss sind die auf CHF 4'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung an den unterliegenden Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

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