

BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-08-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5936_2016

FR: TAF A-5936/2016 du 16 août 2017

IT: TAF A-5936/2016 del 16 agosto 2017

Regeste

Zölle

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer ficht einen Beschwerdeentscheid der OZD betreffend Nachforderung von Zollabgaben und Einfuhrsteuern an. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

E. 1.4

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. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Die Rechtsmittelinstanz ist jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich zumindest Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2c, 119 V 347 E. 1a; statt vieler: Urteile des BVGer A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 1.5; A-5116/2011 vom 31. Juli 2013 E. 1.4).

E. 1.5

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 ist, 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 abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des BVGer A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.5; A-2963/2012 vom 12. März 2013 E. 2.5; A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 1.3.1).

E. 1.6.1

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hin-sicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1).

E. 1.6.2

Am 1. Mai 2007 sind das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Jahre 2009 bis 2011, weshalb vorliegend das ZG und die ZV anzuwenden sind.

E. 1.6.3

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das bisherige Recht (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]) gilt u.a. für die Einfuhr von Gegenständen, bei denen die Einfuhrsteuerschuld vor Inkrafttreten des MWSTG entstanden ist (Art. 112 Abs. 2 MWSTG). Hinsichtlich der vor dem 1. Januar 2010 erfolgten Einfuhren findet somit in materieller Hinsicht das aMWSTG Anwendung. Auf die danach durchgeführten Einfuhren ist materiell-rechtlich hingegen das MWSTG anwendbar. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

E. 2.1

Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG, Art. 73 Abs. 1 aMWSTG). 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, Art. 74 aMWSTG).

E. 2.2.1

Die im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zur Welthandelsorganisation (WTO) per 1. Juli 1995 und der Ratifizierung der entsprechenden GATT/WTO-Übereinkommen (Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation, SR 0.632.20; Übereinkommen über die Landwirtschaft, Anhang 1A.3 zum Abkommen) eingeführte Regelung betreffend die Einfuhr von Agrarprodukten erlaubt den Import sowohl inner- als auch ausserhalb eines Zollkontingents. Die Einfuhr innerhalb eines Kontingents unterliegt gewöhnlich einem geringeren Zollansatz (KZA) als jene ausserhalb (AKZA). Kommt der AKZA zur Anwendung, wirkt dieser regelmässig prohibitiv (vgl. BGE 129 II 160 E. 2.1, 128 II 34 E. 2b, Urteile des BGer 2C_82/2007 vom 3. Juli 2007 E. 2.1 und E. 2.2; 2A.1/2004 vom 31. März 2004 E. 2.1; Urteil des BVer A-5060/2011 und A-5064/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.3.1).

E. 2.2.2

Bei Einfuhren innerhalb bzw. ausserhalb der zugeteilten Kontingente gilt ausnahmslos das Prinzip der Eigenverantwortung. Sind im Zeitpunkt der Einfuhr nicht sämtliche Voraussetzungen für eine Verzollung nach dem KZA erfüllt, gelangt zwingend der AKZA zur Anwendung, es sei denn, ein allgemeiner Zollbefreiungs- oder ein Zollbegünstigungstatbestand liege vor (Urteile des BVer A-5060/2011 und A-5064/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.5.1; A-2206/2007 vom 24. November 2008 E. 2.5.1; A-1730/2006 vom 4. Februar 2008 E. 2.2).

E. 2.3.1

Die Zollzahlungspflicht und die Pflicht zur Zahlung der Einfuhrsteuern obliegt der Zollschuldnerin oder dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG, Art. 51 Abs. 1 MWSTG, Art. 75 Abs. 1 aMWSTG). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG u.a. die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a). Dies sind die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen. Mit dieser Bestimmung wurde die unter der Geltung des früheren Rechts entwickelte bundesgerichtliche Rechtsprechung kodifiziert (vgl. Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; Michael Beusch, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz (ZG), Bern 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 70 N. 4). Dabei gilt auch eine natürliche Person, die als Organ für eine juristische Person handelt, als Auftraggeberin im Sinne des Zollgesetzes (vgl. Urteil 2C_420/2013 E. 3.5). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG des Weiteren die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b) und Personen, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c). Die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG).

E. 2.3.2

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, Art. 82 Abs. 1 aMWSTG). Das Verfahren der Zoll- und Einfuhrsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG; Art. 50 MWSTG). Die Grundlage der Veranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im Schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (BARBARA SCHMID, in: Zollkommentar, Art. 18 N. 1). Anmeldepflichtig ist u.a. die zuführungspflichtige Person (Art. 26 Bst. a ZG). Als solche gilt diejenige Person, die Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt. Sie hat die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen (Art. 21 Abs. 1 ZG). Die Zollanmeldung kann von der Zollstelle berichtigt werden (Art. 18 Abs. 2 ZG). Nicht angemeldete Waren werden von Amtes wegen veranlagt (Art. 18 Abs. 3 ZG).

E. 2.4

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG, Art. 73 aMWSTG). 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. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 2469 ff.).

E. 2.4.1

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, Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG). Im Übrigen wird sie - sofern nicht die Sondertatbestände zur Anwendung kommen (Bst. b - f im MWSTG bzw. Bst. c - g im aMWSTG) - nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG auf dem Marktwert berechnet. Dies ist insbesondere bei Geschenksendungen der Fall.

E. 2.4.2

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, Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). 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.; Urteil des BVer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4.1 mit Hinweisen).

E. 2.4.3

Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 4 aMWSTG kann die Eidgenössische Zollverwaltung die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten grundsätzlich die nachfolgend genannten, im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (vgl. Urteil A-5078/2012 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. für die Schätzung von Zollbeträgen Urteil des BVGer A-1719/2006, A-1720/2006 und A-1721/2006 vom 14. Januar 2009 E. 8.1). Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen der Schätzung der Einfuhrsteuer - also gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 4 aMWSTG das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben - als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG; E. 1.3) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3 mit Hinweisen). 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 (Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2). 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 - folglich dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil A-665/2013 E. 2.8.3). Weil das Ergebnis der ermessensweisen Ermittlung der Einfuhrsteuer selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich der Abgabepflichtige gegen eine zulässigerweise durchgeführte Schätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. BVGE 2014/7 E. 3.5 f.; Urteil A-5078/2012 E. 10.1 i.V.m. E. 10.4.1).

E. 3.1

Da Waren, die nur vorübergehend in ein Zollgebiet verbracht und dort genutzt werden, nicht endgültig in den wirtschaftlichen Kreislauf eines Zollgebietes eingehen, können sie anders behandelt werden als Waren, die uneingeschränkt am Binnenmarkt teilnehmen (vgl. Heinz Schreier, in: Zollkommentar, Art. 9 N. 1). Zu diesem Zweck wird das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen.

E. 3.2

Diesbezüglich ist im hier interessierenden Bereich das Übereinkommen vom 26. Juni 1990 über die vorübergehende Verwendung (SR 0.631.24, nachfolgend Istanbul Übereinkommen) zu beachten. Die Bestimmungen des Istanbul Übereinkommens sind grundsätzlich direkt anwendbar und die Betroffenen können sich unmittelbar darauf berufen. Gemäss Art. 17 des Übereinkommens setzt dieses Mindesteinfrierungen fest, über welche die Vertragsparteien auch hinausgehen können (Urteil des BVGer A-3505/2014 vom 8. April 2015 E. 2.2.1 m.w.H.). So verpflichtet Art. 2 Ziff. 1 des Übereinkommens die Vertragsstaaten lediglich (aber immerhin), die in den Anlagen aufgeführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) nach den Bestimmungen des Übereinkommens zur vorübergehenden Verwendung zuzulassen, und zwar grundsätzlich unter vollständiger Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten und Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art (Art. 2 Ziff. 2 des Übereinkommens). Hingegen steht es den Vertragsparteien grundsätzlich offen, formelle Erfordernisse in Bezug auf das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorzusehen (Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 3.1; vgl. nachfolgend E. 4.6). Darüber hinaus können sich dann inhaltliche Einschränkungen von den vom Abkommen gewährten Mindesteinfrierungen ergeben, wenn dies das Abkommen selber vorsieht oder erlaubt (Urteil des BVGer A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 4.2).

E. 3.3

Unter "vorübergehender Verwendung" ist nach Art. 1 Bst. a des Istanbul Übereinkommens das Zollverfahren zu verstehen, nach welchem bestimmte Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) unter Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten bzw. Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art, für einen bestimmten Zweck, in ein Zollgebiet verbracht werden dürfen, um innerhalb einer bestimmten Frist und - von der normalen Wertminderung der Ware infolge ihrer Verwendung abgesehen - in unverändertem Zustand wieder ausgeführt zu werden. Zu den Einfuhrabgaben zählen auch die auf den Einfuhren lastenden Steuern wie die Mehrwertsteuer (vgl. Art. 1 Bst. b des Istanbul Übereinkommens; Urteile A-675/2015 E. 3.1.1; A-5078/2012 E. 6.1). Weiter ist unter einem "Zollpapier für die vorübergehende Verwendung" das als Zolldeklaration gültige internationale Zollpapier zu verstehen, durch das die Nämlichkeit der Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) gesichert werden kann und das eine international gültige Sicherheit für die Entrichtung der Eingangsabgaben einschliesst (Art. 1 Bst. d Istanbul Übereinkommen). Sodann gelten gemäss Art. 1 Bst. f des Istanbul Übereinkommens sowohl natürliche als auch juristische Personen als "Personen", soweit sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt. Die vom Istanbul Übereinkommen erfassten Waren werden in verschiedenen Anlagen definiert bzw. aufgelistet. Die Schweiz hat unter anderem die Anlagen A und D (teilweise mit Vorbehalten) übernommen. Anlage A befasst sich mit Zollpapieren für die vorübergehende Verwendung. Darin wird das "Carnet ATA" als Zollpapier für die vorübergehende Verwendung definiert, das für die vorübergehende Verwendung von Waren, ausgenommen Beförderungsmittel, verwendet wird (Art. 1 Bst. b Anlage A Istanbul Übereinkommen). Jede Vertragspartei erkennt nach Artikel 5 des Übereinkommens anstelle ihrer nationalen Zollpapiere und als gültige Sicherheit für die Entrichtung der in Artikel 8 dieser Anlage genannten Beträge die für ihr Gebiet gültigen Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung an, die nach dieser Anlage für Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) ausgestellt und verwendet werden, die nach

den anderen von der Vertragspartei angenommenen Anlagen des Übereinkommens vorübergehend eingeführt werden (Art. 2 Abs. 1 Anlage A Istanbul Übereinkommen). Die Anlage D des Istanbul Übereinkommens befasst sich mit Tieren. Unter Tieren sind gemäss Art. 1 Bst. a der Anlage D des Istanbul Übereinkommens lebende Tiere aller Art gemeint. Um die in dieser Anlage genannten Erleichterungen in Anspruch nehmen zu können, müssen die Tiere einer Person gehören, die ihren Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung hat (Art. 3 Bst. a Anlage D Istanbul Übereinkommen).

E. 3.4.1

Die Möglichkeit der vorübergehenden Verwendung von ausländischen Waren im Zollgebiet wird - darüber hinaus - auch im innerstaatlichen Recht vorgesehen: Gemäss Art. 9 ZG ist der Bundesrat als Verordnungsgeber ermächtigt, vorzusehen, dass ausländische Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet unter teilweiser oder vollständiger Befreiung von den Einfuhrzollabgaben eingeführt werden können (Abs. 1). Auch regelt er gemäss Art. 9 Abs. 2 ZG die Voraussetzungen für die Zollabgabenbefreiung. Ebenso kann er das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung aus wirtschaftlichen oder handelspolitischen Gründen ausschliessen, auf eine bestimmte Dauer beschränken oder von einer Bewilligung abhängig machen (Abs. 3). Hierbei ist er jedoch an das internationale Recht gebunden (Schreier, in: Zollkommentar, Art. 9 N. 9).

E. 3.4.2

Gestützt auf Art. 9 ZG wird in Art. 30 Abs. 1 ZV bestimmt, dass Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet zollfrei sind, wenn sie im Eigentum einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebiets sind und von einer solchen Person verwendet werden (Bst. a), ihre Identität gesichert werden kann (Bst. b), die Verwendung höchstens zwei Jahre dauert (Bst. c) und sie in unverändertem Zustand wieder ausgeführt werden, wobei der Verbrauch nicht als Veränderung gilt (Bst. d). Sind die Voraussetzungen nach Abs. 1 erfüllt, so gilt das Verfahren der vorübergehenden Verwendung als bewilligt (Abs. 4).

E. 3.4.3

Der Umsetzung der materiellen Fiskalbestimmungen von Art. 9 ZG dient Art. 58 ZG (SCHREIER, in: Zollkommentar, Art. 9 N. 6). Gemäss dieser Bestimmung sind Waren, die zur vorübergehenden Verwendung ins Zollgebiet verbracht werden sollen, zum gleichnamigen Verfahren anzumelden. In diesem Verfahren werden die Einfuhrzollabgaben oder allfällige Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt, wird die Identität der Ware gesichert, wird die Dauer der vorübergehenden Verwendung festgesetzt und werden die nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes angewendet (Art. 58 Abs. 2 Bst. a - d ZG). 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 oder ins Zollgebiet verbracht und ihre Identität kann nachgewiesen werden (vgl. Art. 58 Abs. 3 ZG; Urteile A-675/2015 E. 3.2.2, A-4425/2013 vom 9. September 2014 E. 5.2.2).

E. 4.1

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Steuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw.

Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 MWSTG, Art. 85 aMWSTG). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (statt vieler: Urteil des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 2.3).

E. 4.2

Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten.

E. 4.3

Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Die Leistungspflicht hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1, mit Hinweisen). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil in einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, 115 Ib 358 E. 3; Urteil des BGer 2C_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.4.1, A-4425/2013 vom 9. September 2014 E. 5.5.2, A-5115/2011 vom 5. Juli 2012 E. 2.4.2)

E. 4.4

Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner nach Art. 70 ZG (vorne E. 2.2), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 3.1). 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 selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil 2A.242/2006 E. 2.1; Urteil des BVGer A-1720/2014 vom 7. September 2015 E. 7.2; Beusch, in: Zollkommentar, Art. 70 N. 12). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen - für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt - haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Urteil 2C_420/2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.4.2; A-3410/2012 vom 21. Januar 2013 E. 2.4.2; A-6977/2009 vom 29. November 2010 E. 4.2).

E. 5.1

Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt weitgehend unbestritten. So ist unbestritten, dass die Pferde A, B, C und D am 19. November 2010 mittels Carnet ATA und das Pferd E im Jahre 2009 mittels ZAVV vorübergehend in die Schweiz eingeführt wurden. Ebenfalls unbestritten ist sodann, dass die Pferde F und G am 28. Juli 2011 in den zollrechtlich freien Verkehr der Schweiz eingeführt wurden und dass die Pferde H, I, J, K und L nach ihrer vorübergehenden Ausfuhr nach Deutschland für Turnierteilnahmen, Beritt, Pflege und Unterkunft am 12. Januar 2011 wieder in die Schweiz eingeführt wurden. Des

Weiteren ist unbestritten, dass in den hier relevanten Jahren 2009 bis 2011 sowohl der Beschwerdeführer selbst als auch die Gesellschaften X. _____ GmbH bzw. Y. _____ AG Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz hatten. Unklar bzw. bestritten ist hingegen, ob der Beschwerdeführer selbst oder eine der eben genannten Gesellschaften im Zeitpunkt der vorgenannten Einfuhren jeweils Eigentümer/in der Pferde war.

E. 5.2

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer selbst oder die genannten Gesellschaften die Pferde A, B, C, D und E im Zeitpunkt der Einfuhr zu Eigentum hatten, diese zu Unrecht mittels ZAVV bzw. mittels Carnet ATA in die Schweiz eingeführt wurden, da sowohl der Beschwerdeführer als auch die Gesellschaften zum Zeitpunkt der Einfuhr Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz hatten (vgl. E. 3.3 und 3.4.2). Damit liegt eine Widerhandlung gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung und demnach ein Verstoss gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vor (E. 4.1). Die in diesem Zusammenhang hinterzogenen Abgaben sind ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (E. 4.2). Dabei gelangt aufgrund der entsprechenden fehlerhaften Zollanmeldung für die obgenannten Pferde zwingend der AKZA zur Anwendung (E. 2.2.2). Zu den Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner, da sie ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt gelten (E. 4.4). In rechtlicher Hinsicht streitig und zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den Pferdeeinfuhren als Zollschuldner zu qualifizieren ist und ob die Vorinstanz bei der Erhebung der Einfuhrsteuer für die Pferde E, F und G zurecht die hierfür zuletzt bezahlten Kaufpreise als Bemessungsgrundlage herangezogen hat.

E. 6.1

Vorab ist zu klären, ob die Vorinstanz den Beschwerdeführer betreffend die Einfuhr bzw. Wiedereinfuhr sämtlicher im Sachverhalt unter Buchstabe A aufgeführten Pferde zu Recht als Auftraggeber und damit als Zollschuldner qualifiziert hat.

E. 6.2.1

Aus den von den Strafverfolgungsbehörden beigezogenen Akten ergibt sich, dass bei der X. _____ GmbH zu Beginn des Jahres 2012 noch 8 Pferde bilanziert waren, wobei sich auch die Pferde A, B, C, D, E, F und G hierunter befanden (act. 7/5, B 160 ff.). Sämtliche der vorgenannten Pferde wurden gemäss den eigenen Aussagen des Beschwerdeführers im Rahmen seiner polizeilichen Einvernahme im Januar 2012 von ihm selbst oder auf seine Initiative hin gekauft (act. 7/5, B 43 ff.). Auch die entsprechenden Einfuhrveranlagungsverfügungen benennen den Beschwerdeführer als Empfänger und Importeur der Pferde (act. 28/1; B 336, B 569, B 612, B 681). Im Übrigen wurden die bei den Akten liegenden Rechnungen der Speditionsunternehmen jeweils an den Beschwerdeführer persönlich gerichtet (act. 28/1; B 344, B 431, B 684). Diese Feststellungen lassen keinen anderen Schluss zu, als dass der Beschwerdeführer die Einfuhren der obgenannten Pferde veranlasst und somit als Zollschuldner zu gelten hat (vgl. 2.3). Dabei kann offen bleiben, ob und gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt das Eigentum an den Pferden seitens des Beschwerdeführers auf die X. _____ GmbH übertragen wurde (vor oder nach dem Verbringen der Pferde ins Inland). Denn auch wenn dieses vor dem Verbringen der Pferde ins Inland übertragen worden wäre, würde dies nichts daran ändern, dass der Beschwerdeführer - der seinerzeitige alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer

mit Einzelunterschrift der X. _____ GmbH - den Warentransport veranlasst hat, somit als Zollschuldner gilt und demnach mit den weiteren Zollschuldnerinnen und Zollschuldnern für die hinterzogenen Abgaben solidarisch haftet (E. 2.3 und E. 4.4).

E. 6.2.2

Auch betreffend die Pferde H, I, J, K und L ergibt sich aus den Akten, dass diese im Auftrag des Beschwerdeführers für Turnierteilnahmen, Beritt, Pflege und Unterkunft vorübergehend nach Deutschland ausgeführt und am 12. Januar 2011 wieder in die Schweiz eingeführt wurden. Dies ist zum Beispiel daraus ersichtlich, dass die Rechnungen für Beritt, Pflege und Unterkunft jeweils dem Beschwerdeführer persönlich zugestellt wurden (act. 28/2, B 941 ff.) oder daraus, dass sich der Beschwerdeführer mit Vertrag vom 11. Januar 2011 zum Verkauf der am Tag darauf reimportierten 5 Pferde verpflichtete, wobei er den Kaufpreis einer seiner Gesellschaften gutschreiben liess (act. 28/2, B 954 ff.). Hieraus folgt ohne weiteres, dass der Beschwerdeführer für allfällige bei der Wiedereinfuhr vom 12. Januar 2011 anfallende Abgaben als Zollschuldner gilt (E. 2.3 und E. 4.4).

E. 6.2.3

Demnach ist der Beschwerdeführer, wie seitens der Vorinstanz zurecht festgehalten, für sämtliche vorliegend in Frage stehenden Pferdeeinfuhren (vgl. Sachverhalt, Bst. A) als Zollschuldner zu qualifizieren. Als solcher ist er gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR für die hinterzogenen Abgaben nachleistungspflichtig (E. 4.4). Die Vorbringen des Beschwerdeführers, er könne mangels Eigentum an den besagten Pferden nicht für die Bezahlung der hinterzogenen Abgaben herangezogen werden, vermögen nach dem Gesagten nicht zu überzeugen.

E. 7.1

Zu klären ist weiter, ob die Vorinstanz bei der Erhebung der Einfuhrsteuer für die Pferde E, F und G zurecht auf die zuletzt bezahlten Kaufpreise abgestellt hat. Dabei stellt sich zuerst die Frage, ob die für die Einfuhr dieser Pferde 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. 2.4.3).

E. 7.2

Für das Pferd E wurde anlässlich dessen nicht korrekt erfolgter Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung am 8. September 2009 ein MWST-Wert von CHF 5'600.- deklariert (act. 28/1, B 336). Der Beschwerdeführer erwarb dieses im Mai 2009 in Frankreich (act. 7/5, B 44) jedoch zu einem Kaufpreis in Höhe von EUR 250'000.- (act. 28/1, B 352), was einem Wert von CHF 384'075.- im Zeitpunkt der Einfuhr entsprach. Demgegenüber wurden die Pferde F und G am 28. Juli 2011 unter Angabe eines MWST-Wertes in Höhe von gesamthaft CHF 22'342.- in den zollrechtlich freien Verkehr überführt (act. 28/1, B 681). Im Mai 2010 wurde das Pferd F vom Beschwerdeführer noch für EUR 36'000.- zuzüglich einer Kommission in Höhe von EUR 2'160.- erworben (act. 28/1, B 710), während das Pferd G ebenfalls im Mai 2010 zu einem Preis von EUR 65'000.- gekauft wurde (act. 28/1, B 715), was einem Wert von gesamthaft CHF 118'629.88 im Zeitpunkt der Einfuhr entsprach. Angesichts der immensen Differenzen zwischen den deklarierten MWST-Werten der Pferde anlässlich deren Einfuhr und den wenige Monate

zuvor (E) bzw. ein gutes Jahr zuvor (F und G) tatsächlich bezahlten Kaufpreisen, sind die Zweifel der Vorinstanz an der Richtigkeit der Zollanmeldungen ohne weiteres berechtigt. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat (E. 2.4.3).

E. 7.3

Zu prüfen ist sodann, ob die Vorinstanz die fragliche Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen durchgeführt hat. Im Falle von E begründete die Vorinstanz die Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage anhand des im Mai 2009 bezahlten Kaufpreises damit, dass zwischen dem Erwerb des Pferdes und der Einfuhr am 8. September 2009 keine wesentliche Zeitdauer verstrichen sei und dass weder aufgrund der Aktenlage noch aufgrund der Einwände des Beschwerdeführers ernsthafte Hinweise für einen anderen Wert bestünden. Betreffend die Pferde F und G begründete die Vorinstanz ihr Abstützen auf die jeweiligen Kaufpreise damit, dass beide Pferde nach dem Kauf bzw. vor deren Einfuhr während 14 Monaten eingestallt und trainiert worden seien. G habe in dieser Zeit überdies bei diversen Rennen eine Gewinnsumme von gesamthaft CHF 10'900.- erwirtschaftet. Hieraus folgert die Vorinstanz, dass sich der Wert der Pferde vor der Einfuhr gegenüber deren Kaufpreis massgeblich erhöht hat, wobei weder anhand von Preisvergleichen in ähnlichen Fällen noch anhand einer Expertise dokumentiert sei, in welchem Ausmass eine Wertsteigerung erfolgt sei. Damit bilde der Kaufpreis die einzige objektive Grösse zur Bestimmung des Einfuhrwerts, weshalb für die Schätzung hierauf abzustellen sei. Ziel der Vorinstanz muss sein, im Rahmen der Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage möglichst den Marktwert der Pferde im Zeitpunkt der Einfuhr zu eruieren, wobei als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (E. 2.4.2 f.). Da im Falle von E der Kauf des Pferdes nur wenige Monate vor der Einfuhr erfolgte und keine Hinweise dafür bestehen, dass das Pferd kurz vor der Einfuhr Wertebussen erlitten hat, ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz zur Ermittlung des Verkehrswerts des Pferdes bzw. zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage auf den kürzlich tatsächlich ermittelten Marktwert, i.e. den wenige Monate vor der Einfuhr bezahlten Kaufpreis, abgestellt hat. Auch was die Pferde F und G betrifft, ist die Argumentation der Vorinstanz nachvollziehbar und deren Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage auf Basis des letztbezahlten Kaufpreises nicht zu beanstanden. Die Schätzung der Vorinstanz erscheint dem Gesagten nach als pflichtgemäss vorgenommen sowie ausreichend und nachvollziehbar begründet.

E. 7.4

Damit obliegt es dem Beschwerdeführer - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, wobei er sich gegen die zulässigerweise durchgeführte Schätzung der Vorinstanz (E. 7.2) nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen kann. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.4.3). Da der Beschwerdeführer weder substantiiert darlegt noch belegt, inwiefern die Ermessenseinschätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sein soll, ist ihm der von seiner Seite zu erbringende Nachweis von vornherein misslungen, weshalb an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage festzuhalten ist.

E. 7.5

Somit ist erstellt, dass mit der Deklaration zu tiefer MWST-Werte anlässlich der Einfuhr der Pferde E, F und G eine Widerhandlung gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung begangen und demnach gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes verstossen wurde (E. 4.1). Der Beschwerdeführer ist als Zollschuldner (E. 6.2.3) für die in diesem Zusammenhang hinterzogenen Abgaben nachleistungspflichtig (E. 4.4). Nicht zu beanstanden ist schliesslich die Höhe der Schätzung.

E. 8

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 2'000.- festzusetzen sind, dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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