



## Urteil vom 26. März 2021

---

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
Zustelladresse: [...],  
[...],  
vertreten durch  
**B.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Zollverwaltung EZV,**  
Direktionsbereich Strafverfolgung,  
[...],  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Nachforderungsverfügung betr. Pferde.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** A.\_\_\_\_\_, geb. am [...] (nachfolgend: Zollpflichtiger), ist [...] Staatsangehöriger mit Aufenthaltsbewilligung B und arbeitet seit September 2017 auf dem [Hof] von B.\_\_\_\_\_. Er ist gelernter Landwirt mit Spezialisierung auf Pferdehaltung.

**A.b** Am 21. November 2017 meldete der Zollpflichtige drei Pferde – unter Verwendung des dafür vorgesehenen internationalen Zolldokuments Carnet ATA (Nr. [...]; vgl. dazu nachfolgend E. 2.3.3) – zur vorübergehenden Einfuhr in die Schweiz an. Als Verwendungszweck vermerkte der Zollpflichtige zunächst «Geschäftsmuster», was von der Zollstelle jedoch nicht für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung akzeptiert wurde. In der Folge wurde als Verwendungszweck «Trainingszweck/Concours» deklariert und vermerkt (vgl. dazu nachfolgend Bst. A.e).

**A.c** Zum Zeitpunkt der Einfuhr besagter Pferde war das Zollkontingent Nr. 01 (Tiere der Pferdegattung) für das Jahr 2017 bereits ausgeschöpft.

**A.d** Am 6. März 2018 meldete die auf Pferdeverzollung spezialisierte Division der C.\_\_\_\_\_ AG die genannten drei Pferde im Auftrag von B.\_\_\_\_\_ – welcher die Pferde gemäss Kaufvertrag vom 27. Februar 2018 vom Zollpflichtigen erworben hatte – mit Gesuch um definitive Verzollung beim Zollamt St. Margrethen DAAU an. Im Rahmen dieser Anmeldung wurde auf die vorangegangene Einfuhr mit Carnet ATA (vgl. dazu E. 2.5.1.2) Nr. [...] verwiesen und Letzteres wurde als Beilage zur Anmeldung an das zuständige Zollamt geschickt. Die Anmeldung wurde gleichentags angenommen, wobei das Selektionsergebnis zunächst auf «gesperrt» lautete. Mit e-dec [...] wurden die drei Pferde schliesslich unter den Tarifnummer 0101.2991 (Pferde innerhalb des Zollkontingents K-Nr. 01) zum Zollansatz von Fr. 120.-- zur definitiven Einfuhr verzollt und das Carnet ATA Nr. [...] damit erledigt.

**A.e** Gemäss Aktennotiz des Zollinspektorats Rheintal vom 22. März 2018, hat das Zollamt das Carnet ATA Nr. [...] sowie die Einfuhrzollanmeldung vom 6. März 2018 (inkl. Kaufvertrag vom 27. Februar 2018 und Bankauszug bezüglich Abbuchung des Kaufpreises mit Postsendung vom 7. März 2018) erhalten. Im Rahmen dieser Aktennotiz wurde der Verdacht geäussert, dass die Einfuhr am 21. November 2017 nur vordergründig zwecks vorübergehender Verwendung erfolgt sei. In Wirklichkeit sei es darum gegangen, die Kontingentsbestimmungen zu umgehen, zumal zum Zeitpunkt

der Einfuhr der Pferde am 21. November 2017 das betreffende Zollkontingent bereits ausgeschöpft gewesen sei (vgl. vorangehend Bst. A.c). Vor der definitiven Einfuhr habe man die Eröffnung des neuen Zollkontingents abwarten wollen. Im Weiteren sei auf dem Carnet ATA Nr. [...] als Zweck «Geschäftsmuster» angegeben worden, was als «ungewisser Verkauf» einzustufen sei. Dieser Zweck sei jedoch gemäss interner Weisung nicht zulässig für eine vorübergehende Einfuhr mittels Carnet ATA. Dass die drei Pferde zum «ungewissen Verkauf» und nicht zu «Training/Concours» vorübergehend in die Schweiz eingeführt wurden, erachtete die Eidgenössischen Zollverwaltung EZV (nachfolgend: EZV) auch deshalb als gegeben, weil die Pferde (mutmasslich) mit Inseraten vom 30. November 2017 auf der Internetplattform «anibis.ch» zum Verkauf angeboten worden waren.

**A.f** Am 5. April 2019 wurde u.a. gegen den Zollpflichtigen eine Zollstrafuntersuchung eröffnet.

**A.g** Aus dem Protokoll der Einvernahme des Zollpflichtigen vom 10. April 2019 geht hervor, dass zwar geplant gewesen sei, die drei Pferde in der Schweiz zu verkaufen, dass sie dazu aber erst trainiert und an Turnieren vorgestellt werden sollten. Letztendlich sei es darum gegangen, die Pferde in der Schweiz zu prüfen, um zu entscheiden, ob sie sich überhaupt verkaufen liessen. Durch die Abfertigung mit dem Carnet ATA sollte die Möglichkeit bestehen bleiben, die Pferde bei Nichtverkauf innerhalb eines Jahres [nach Land] zurückzuführen. Es habe nicht die Absicht bestanden, durch das gewählte Vorgehen die Kontingentsbestimmungen zu umgehen.

**A.h** Am 9. Mai 2019 erliess die EZV gegenüber dem Zollpflichtigen eine Nachforderungsverfügung bezüglich der Einfuhr der erwähnten Pferde. Darin wurde festgehalten, der Zollpflichtige sei zum Kreis der Leistungspflichtigen zu zählen, und es wurde der nachzuentrichtende Abgabebetrag auf Fr. 12'805.05 (Zoll: Fr. 11'502.--, Mehrwertsteuer: Fr. 624.35, Verzugszins: Fr. 678.70) abzüglich bereits geleisteter Abgaben in Höhe von Fr. 724.-- auf insgesamt Fr. 12'081.05 festgesetzt.

## **B.**

**B.a** Gegen die Nachforderungsverfügung vom 9. Mai 2019 erhob der Zollpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 7. Juni 2019 – vertreten durch B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Importeur) – Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht. Beantragt wird die Entlastung des Zollpflichtigen vom Vorwurf der unrechtmässigen Verwendung des Carnet ATA in Zusammenhang mit den betreffenden Pferden. Entsprechend sei auf die

mittels angefochtener Verfügung geltend gemachte Nachforderung zu verzichten.

**B.b** Mit Eingabe vom 30. Juli 2019 teilte die EZV (nachfolgend auch: Vorinstanz) mit, auf eine Vernehmlassung zu verzichten. Es werde vollumfänglich auf die Akten verwiesen.

Auf die konkreten Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).

**1.2** Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts Anderes bestimmt.

**1.3** Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtene Nachforderungsverfügung vom 9. Mai 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. A.h) berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **1.4**

**1.4.1** 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).

**1.4.2** Von Verwaltungsbehörden veröffentlichte Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc. stellen Verwaltungsverordnungen dar. Es handelt sich dabei um Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (vgl. BGE 128 I 167 E. 4.3, BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Sie sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, soweit sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 1.5.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2).

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen hingegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. BGE 141 III 401 E. 4.2.2). Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1 f.; BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 1.5.2; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.).

## **1.5**

**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 (vgl. Urteil des BVGer A-1029/2018 vom 18. April 2019 E. 1.5.1; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O. Rz. 1.49 ff.).

**1.5.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4487/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2). 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/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 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-983/2018 vom 18. April 2019 E. 1.5.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.140).

**1.5.3** 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/BEUSCH/KNEUBÜHLER, 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: Urteile des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 1.5.4, A-825/2016 vom 10. November 2016 E. 2.2).

## **1.6**

**1.6.1** Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 129 II 497 E. 5.3.2, 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1).

**1.6.2** Die vorliegend zu beurteilende Einfuhr ist am 21. November 2017 erfolgt. Entsprechend sind vorliegend das Zollgesetz (vgl. E. 1.1) sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), in der jeweils am

21. November 2017 gültigen Fassung, anwendbar. Darüber hinaus kommen das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), die Verordnung vom 26. Oktober 2011 über die Einfuhr von landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Agrareinfuhrverordnung, AEV, SR 916.01) sowie das Übereinkommen vom 26. Juni 1990 über die vorübergehende Verwendung (nachfolgend: Istanbul Übereinkommen, SR 0.631.24) zur Anwendung.

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** 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). 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).

**2.1.2** Massgebend für die Entstehung der Zollschuld ist nach schweizerischem Recht das tatsächliche Verbringen von Waren über die Zollgrenze (vgl. REMO ARPAGAU, Zollrecht, in: Koller et al. [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, 2. Aufl. 2007, Rz. 484). Zollobjekt ist der wirtschaftliche Vorgang der Warenein- oder ausfuhr. Folglich entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in welchem nach der Zollgesetzgebung die Ein- oder Ausfuhr üblicherweise als vollendet gilt (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567, 640 m.w.H.; Urteil des BVGer A-5938/2019 vom 2. September 2020 E. 2.1.2).

**2.1.3** Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie der Zollstelle angemeldet wird (Art. 19 Abs. 1 Bst. a ZG; zur Anmeldung vgl. nachfolgend E. 2.2.1) und nach den Zollansätzen und Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld gelten (Art. 19 Abs. 1 Bst. b ZG; vgl. auch Art. 69 Bst. a ZG; zur Entstehung der Zollschuld vgl. vorangehend E. 2.1.2). Ein- und Ausfuhrzölle werden nach dem Generaltarif festgesetzt (Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit den Anhängen 1 und 2 des ZTG; Urteil des BVGer A-5938/2019 vom 2. September 2020 E. 2.1.3).

**2.1.4** 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 von Waren 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 f., 2A.1/2004 vom 31. März 2004 E. 2.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5938/2019 vom 2. September 2020 E. 2.1.4, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.2.1).

**2.1.5** Gemäss Art. 27 AEV (vgl. E. 1.6.2) werden die Anteile am Zollkontingent Nr. 01 (Tiere der Pferdegattung) nach der Reihenfolge der Annahme der Zollanmeldung zugeteilt. In Art. 27 Abs. 2<sup>bis</sup> AEV wird bestimmt, dass das genannte Kontingent in zwei Tranchen – zeitlich gestaffelt und zeitlich beschränkt – freigegeben wird. Die Tranchen werden nach den Bst. a und b wie folgt freigegeben: 1. Januar bis 31. Dezember (1. Tranche) und 1. Oktober bis 31. Dezember (2. Tranche).

## **2.2**

**2.2.1** Grundlage der Zollveranlagung ist die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese nimmt im Schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar Zollgesetz, 2009, [nachfolgend: ZG-Kommentar], Art. 18 N 1). Die anmeldepflichtige Person muss die der Zollstelle zugeführten, gestellten und summarisch angemeldeten Waren innerhalb der von der Zollverwaltung bestimmten Frist zur Veranlagung anmelden und die Begleitdokumente einreichen (Art. 25 Abs. 1 ZG).

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



E. 2.2.1). Das Prinzip der Eigenverantwortung gilt ausnahmslos, also sowohl bei Einfuhren innerhalb als auch bei solchen ausserhalb der zugeteilten Kontingente. 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 (vgl. Urteil des BGer 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 2.2; Urteile des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.3.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.2.2, 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).

## **2.3**

**2.3.1** Das Zollveranlagungsverfahren gliedert sich in einzelne Verfahrensteile und dient grundsätzlich der Feststellung des Sachverhalts, der zolltarifrischen Erfassung der Ware, der Festsetzung der Zollabgaben sowie dem Erlass der Veranlagungsverfügung. Die einzelnen Zollverfahren (eines davon ist dasjenige der vorübergehenden Verwendung; vgl. nachfolgend E. 2.3.2 f.) haben sodann die Aufgabe, die einzelnen Verfahrensschritte des Zollveranlagungsverfahrens so zu modifizieren, dass die Aspekte des jeweiligen Zollverfahrens im Vordergrund stehen (vgl. Botschaft ZG, BBl 2004 567, 579; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1617/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5).

**2.3.2** 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. Zu diesem Zweck wird das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen. Voraussetzung für den damit einhergehenden staatlichen Verzicht auf eine vollumfängliche Erhebung der Einfuhrabgaben ist danach die Tatsache, dass die eingeführten Waren nach vorübergehendem Gebrauch im Zollgebiet, d.h. nach zweckgerechter Nutzung, wieder ausgeführt werden (vgl. HEINZ SCHREIER, ZG-Kommentar, Art. 9 N 1).

**2.3.3** Die zollrechtlichen Privilegierungen in Zusammenhang mit der vorübergehenden Verwendung sind in multilateralen Übereinkommen geregelt und sind danach oder aufgrund konkretisierenden Landesrechts umzusetzen (SCHREIER, a.a.O., Art. 9 N 2). Für den vorliegenden Fall relevant ist der Umstand, dass Staatsvertragsrecht insbesondere dem Verordnungsrecht des Bundes vorgeht (vgl. Art. 190 der Bundesverfassung der

Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101; vgl. nachfolgend: E. 2.4.1).

## **2.4**

**2.4.1** Einschlägig für die vorübergehende Verwendung von Waren in einem Zollgebiet ist vorab das Istanbul Übereinkommen (vgl. E. 1.6.2). Zu dessen Vertragsstaaten gehören sowohl die Schweiz als auch [Land]. «Vorübergehende Verwendung» im Sinne des Istanbul Übereinkommens bedeutet «das Zollverfahren, nach dem bestimmte Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) unter Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten und Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art für einen bestimmten Zweck in ein Zollgebiet verbracht werden dürfen, um innerhalb einer bestimmten Frist und, von der normalen Wertminderung der Ware infolge ihrer Verwendung abgesehen, in unverändertem Zustand wieder ausgeführt zu werden» (Art. 1 Bst. a des Istanbul Übereinkommens). Die Bestimmungen dieses Übereinkommens sind direkt anwendbar und die Betroffenen können sich unmittelbar darauf berufen (vgl. Urteile des BVGer A-3505/2014 vom 8. April 2015 E. 2.2.1, A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1.1; Botschaft des Bundesrates vom 13. Dezember 1993 betreffend das zollrechtliche Übereinkommen über die vorübergehende Verwendung [nachfolgend: Botschaft zum Istanbul Übereinkommen]; BBI 1994 II 1 12 f.; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, ZG-Kommentar, Art. 2 N 12 und ARPA GAUS, a.a.O., Rz. 336 je mit Hinweis auf die Anerkennung der direkten Anwendbarkeit des Istanbul Übereinkommens durch die Zollrekurskommission [VPB 67/2003 Nr. 42 E. 6b]). Das Übereinkommen setzt Mindesteasierungen fest. Das heisst, es berechtigt die Vertragsparteien, gegenseitig oder künftig aufgrund nationaler Bestimmungen oder aufgrund zweiseitiger oder mehrseitiger Übereinkünfte weitergehende Erleichterungen vorzusehen, nicht aber Erschwerungen (vgl. Art. 17 des Istanbul Übereinkommens).

**2.4.2** Gemäss Art. 2 Abs. 1 des Istanbul Übereinkommens verpflichtet sich jede Vertragspartei, die in den Anlagen zum Übereinkommen aufgeführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) nach den Bestimmungen des Übereinkommens zur vorübergehenden Verwendung zuzulassen. Unbeschadet der Bestimmungen der Anlage E («Anlage über Waren, die unter teilweiser Befreiung von den Eingangsabgaben eingeführt werden») wird die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Aussetzung der Eingangsabgaben und frei von Einfuhrverboten und Einfuhrbeschränkungen wirtschaftlicher Art gewährt (Art. 2 Abs. 2 des Istanbul Übereinkommens).

**2.4.3** Nach Art. 3 des Istanbul Übereinkommens besteht jede Anlage zu diesem Übereinkommen grundsätzlich aus Definitionen der wichtigsten Zollbegriffe, die in dieser Anlage verwendet werden (Bst. a) und besonderen Bestimmungen für die in der Anlage genannten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel; Bst. b).

**2.4.4** Wird in einer Anlage nichts Anderes bestimmt, so ist jede Vertragspartei berechtigt, für die vorübergehende Verwendung von Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) die Vorlage eines Zollpapiers und die Leistung einer Sicherheit zu verlangen (Art. 4 Abs. 1 des Istanbul Übereinkommens).

**2.4.5** Hinsichtlich der zu verwendenden Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung wird in Art. 5 des Istanbul Übereinkommens Folgendes festgehalten: Unbeschadet der vorübergehenden Verwendung nach Anlage E (vgl. E. 2.4.2) erkennt jede Vertragspartei anstelle ihrer innerstaatlichen Zollpapiere – und als gültige Sicherheit für die Entrichtung der in Art. 8 der Anlage A genannten Beträge – das für ihr Gebiet gültige Zollpapier für die vorübergehende Verwendung an, das nach der genannten Anlage für Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) ausgestellt und verwendet wird, die aufgrund der anderen von der Vertragspartei angenommenen Anlagen dieses Übereinkommens vorübergehend eingeführt werden. In der Botschaft zum Istanbul Übereinkommen wurde diesbezüglich festgehalten, dass Art. 5 des Istanbul Übereinkommens den Geltungsbereich des Carnet ATA erweitere. So würden die Vertragsparteien verpflichtet, das Carnet ATA für alle Waren (mit Ausnahme der Transportmittel), für welche dieses Übereinkommen gelte, immer dann anzuerkennen, wenn ein Zollpapier und eine Sicherheit für die vorübergehende Verwendung erforderlich seien. Diese Bestimmung bringe damit eine deutliche Verbesserung im Vergleich zum ATA-Abkommen (vgl. nachfolgend E. 2.5.1.1), welches die Warenkategorie, für die ein Carnet ATA abgegeben werden könne, nur unklar umschreibe (BBl 1994 II 1 5).

**2.4.6** Die vorübergehende Verwendung wird in der Regel durch die Wiederausfuhr der in die vorübergehende Verwendung überführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) beendet (Art. 9 des Istanbul Übereinkommens). Die vorübergehende Verwendung kann aber auch durch Überführung der Waren in den freien Verkehr beendet werden, falls die Umstände es rechtfertigen und die nationalen Rechtsvorschriften es erlauben, vorausgesetzt, dass die hierfür geltenden Bedingungen und Formalitäten eingehalten werden (Art. 13 des Istanbul Übereinkommens).

**2.4.7** Gemäss Art. 15 des Istanbul Übereinkommens beschränkt jede Vertragspartei die Zollförmlichkeiten, die im Zusammenhang mit den in diesem Übereinkommen vorgesehenen Erleichterungen zu erfüllen sind, auf ein Mindestmass; sie veröffentlicht so rasch wie möglich alle die Formalitäten betreffenden Vorschriften.

**2.4.8** Soweit sie von der jeweiligen Vertragspartei übernommen worden sind, bilden die Anlagen Bestandteil des Istanbul Übereinkommens. Für die jeweilige Vertragspartei bedeutet daher jede Bezugnahme auf dieses Übereinkommen auch eine Bezugnahme auf diese Anlagen (vgl. Art. 28 Abs. 1 des Istanbul Übereinkommens). Nimmt eine Vertragspartei eine Anlage an, so gelten auch alle Bestimmungen in dieser Anlage als von ihr angenommen, wenn sie nicht im Zeitpunkt der Annahme der Anlage oder später dem Depositar die Bestimmungen notifiziert, bei denen sie – soweit es diese Anlage ermöglicht (vgl. dazu nachfolgend E. 2.5.1.2) – Vorbehalte einlegt, wobei sie die Abweichung ihrer nationalen Rechtsvorschriften von den betreffenden Bestimmungen angibt (vgl. Art. 29 Abs. 1 des Istanbul Übereinkommens).

**2.5** Für den hier zu beurteilenden Sachverhalt sind namentlich folgende Anlagen zum Istanbul Übereinkommen von Bedeutung:

**2.5.1** Die **Anlage A** zum Istanbul Übereinkommen (nachfolgend: Anlage A) ist die «Anlage über Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung (Carnets ATA, Carnets CPD)».

**2.5.1.1** Die Anlage A setzt mit ihrem Inkrafttreten das Zollabkommen vom 6. Dezember 1961 über das Carnet ATA für die vorübergehende Einfuhr von Waren (ATA-Abkommen, SR 0.631.244.57) in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien, die diese Anlage angenommen haben und die Vertragsparteien des genannten Übereinkommens sind, ausser Kraft und tritt an dessen Stelle (Art. 19 der Anlage A). Ziel ist die Harmonisierung der Bedingungen für die Ausgabe, die Verwendung und die Bereinigung der Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung (Botschaft zum Istanbul Übereinkommen, BBI 1994 II 1 7).

**2.5.1.2** Das Carnet ATA (Admission Temporaire/Temporary Admission) ist ein internationales Zollpapier (vgl. vorangehend E. 2.4.5). Es wird von der Fédération mondiale des chambres (World Chambers Federation [WCF]) in Paris bzw. von den ihr angeschlossenen nationalen Handelskammern ausgegeben. In der Schweiz sind hierfür die kantonalen bzw. regionalen

Handelskammern zuständig. Die ausstellende Handelskammer fungiert gegenüber den Zollbehörden als Bürge. Nach Art. 1 Bst. b der Anlage A ist das Carnet ATA ein Zollpapier für die vorübergehende Verwendung von Waren, mit Ausnahme von Beförderungsmitteln (vgl. auch ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 850). Mit diesem Zollpapier wird bezweckt, sowohl die Sicherheitsleistung zu garantieren als auch die bei der vorübergehenden Einfuhr auszustellenden nationalen Zollpapiere zu ersetzen (vgl. REGINALD DERKS, ZG-Kommentar, Art. 49 N 29). Entsprechend wird in der Anlage A festgehalten, dass das «Zollpapier für die vorübergehende Verwendung» das als Zolldeklaration gültige internationale Zollpapier ist, durch welches die Nämlichkeit der Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) gesichert werden kann und das eine international gültige Sicherheit für die Entrichtung der Eingangsabgaben einschliesst (Art. 1 Bst. a der Anlage A). Gemäss Art. 18 der Anlage A können die Vertragsparteien einen Vorbehalt nach Art. 29 des Übereinkommens einzig in Bezug auf die Anerkennung von Carnets ATA für den Postverkehr einlegen (Abs. 1). Andere Vorbehalte zur Anlage A sind nicht zulässig (Abs. 2).

**2.5.1.3** Die Wiederausfuhr der mit einem Zollpapier für die vorübergehende Verwendung eingeführten Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) ist in erster Linie durch das ordnungsgemäss ausgefüllte und mit dem Stempel der Zollbehörden des Gebiets der vorübergehenden Verwendung versehene Wiederausfuhrblatt (Stammabschnitt) nachzuweisen (vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 der Anlage A). Verzichten die Zollbehörden einer Vertragspartei darauf, auf die Wiederausfuhr bestimmter, mit einem Zollpapier für die vorübergehende Verwendung in ihr Gebiet eingeführter Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) zu bestehen, so wird der bürgende Verband erst dann von seinen Verpflichtungen frei, wenn diese Behörden im Zollpapier bescheinigt haben, dass die Zollbehandlung dieser Waren (einschliesslich Beförderungsmittel) ordnungsgemäss erledigt worden ist (vgl. Art. 10 Abs. 3 der Anlage A).

**2.5.2** Die **Anlage D** zum Istanbul Übereinkommen (nachfolgend: Anlage D) ist die «Anlage über Tiere». Nach Art. 2 der Anlage D sind Tiere zur vorübergehenden Verwendung zugelassen, die für die im Anhang zur Anlage D genannten Zwecke eingeführt werden. Zu diesen Zwecken gehören u.a. «Training» (Ziff. 2 der Liste zu Artikel 2), «Prüfen im Hinblick auf einen Kauf» (Ziff. 6 der Liste zu Artikel 2) sowie «Teilnahme an öffentlichen Veranstaltungen, Ausstellungen, Wettkämpfen, Wettbewerben oder Vorführungen» (Ziff. 7 der Liste zu Art. 2). Um die in der Anlage D genannten Erleichterungen in Anspruch nehmen zu können, müssen die Tiere gemäss

Art. 3 Bst. a der Anlage D einer (natürlichen oder juristischen) Person gehören, die ihren Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung hat. Betreffend diese Bestimmung können die Vertragsstaaten keine Vorbehalte anbringen (vgl. Art. 5 der Anlage D).

## 2.6

**2.6.1** Im schweizerischen Zollgesetz wird die vorübergehende Verwendung von Waren in Art. 9 Abs. 1 ZG geregelt. Gemäss dieser Bestimmung kann der Bundesrat u.a. vorsehen, dass ausländische Waren zur vorübergehenden Verwendung im Zollgebiet unter teilweiser oder vollständiger Befreiung von den Einfuhrzollabgaben eingeführt werden können. Gestützt darauf wird in Art. 30 Abs. 1 ZV festgehalten, 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 Gebrauch nicht als Veränderung gilt (Bst. d; Urteil des BVGer A-2167/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.6.1).

**2.6.2** Der Umsetzung der materiellen Bestimmungen von Art. 9 ZG dient Art. 58 ZG. Gemäss dieser Bestimmung sind Waren, die zur vorübergehenden Verwendung ins Zollgebiet verbracht werden sollen, zu diesem Verfahren anzumelden (Abs. 1). Um dem Schutzbedürfnis der Binnenwirtschaft und der inländischen Wettbewerbsverhältnisse auf dem Gütermarkt Rechnung zu tragen, entsteht die Zollschuld grundsätzlich mit Annahme der Zollanmeldung (E. 2.1.2 und E. 2.2.1 f.). Im Rahmen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung steht die Zollschuld allerdings von Gesetzes wegen unter dem Vorbehalt einer auflösenden Bedingung (SCHREIER, ZG-Kommentar, Art. 58 N 6). So werden gemäss Art. 58 Abs. 2 Bst. a ZG im Verfahren der vorübergehenden Verwendung die Einfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt. Mit Annahme der Zollanmeldung entsteht demnach eine bedingte Zollschuld, welche wieder erlischt, wenn das Zollverfahren ordnungsgemäss abgeschlossen worden ist (SCHREIER, ZG-Kommentar, Art. 58 N 6; ARPAGAU, a.a.O., Rz. 845). Von grundlegender Bedeutung für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung ist sodann die Sicherung der Identität der Waren. Nur dadurch kann gewährleistet werden, dass die eingeführten Waren tatsächlich nicht im Zollgebiet verbleiben (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 827). Im Weiteren wird die Dauer der vorübergehenden Verwendung festgesetzt und werden die

nichtzollrechtlichen Erlasse des Bundes – so etwa das Mehrwertsteuergesetz – angewendet (vgl. Art. 58 Abs. 2 ZG).

Wird das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, werden die veranlagten Einfuhrzollabgaben fällig; es sei denn, die Waren wurden innerhalb der festgesetzten Frist wieder aus dem Zollgebiet verbracht und ihre Identität kann nachgewiesen werden. Das entsprechende Gesuch ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der für dieses Zollverfahren festgesetzten Frist zu stellen (vgl. Art. 58 Abs. 3 ZG und Art. 53 Abs. 1 Bst. i MWSTG).

**2.6.3** Der Ablauf des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung wird in den Art. 162 - 164 ZV geregelt. Gemäss Art. 162 Abs. 1 ZV muss die anmeldepflichtige Person den Verwendungszweck der Ware bei der Zollanmeldung angeben. Ändert der Verwendungszweck oder die Verwenderin oder der Verwender, oder wird das Eigentum der Ware übertragen, so muss die anmeldepflichtige Person eine neue Zollanmeldung einreichen. Sie muss allfällige weitere anmeldepflichtigen Personen auf ihre Pflichten als anmeldepflichtige Person hinweisen (Art. 162 Abs. 2 ZV). Die neue Zollanmeldung nach Art. 162 Abs. 2 ZV ist vor der Änderung des Verwendungszwecks, der Verwenderin oder des Verwenders oder der Eigentumsübertragung einzureichen. Die EZV kann die Zollanmeldung namentlich bei Waren «zum ungewissen Verkauf» zu einem späteren Zeitpunkt vorsehen (Art. 162 Abs. 3 ZV). Wird keine neue Zollanmeldung nach Art. 162 Abs. 2 ZV eingereicht, so entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt, in dem die neue Zollanmeldung hätte eingereicht werden müssen (Art. 162 Abs. 4 ZV). Nach Art. 163 Abs. 1 ZV entscheidet die EZV über die geeigneten Massnahmen zur Identitätssicherung. Letztere muss in der Zollanmeldung vermerkt werden (Art. 163 Abs. 2 ZV). Gemäss EZV erfolgt das Standardverfahren für die vorübergehende Verwendung von Waren mit der «Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung» (ZAVV; vgl. nachfolgend E. 4.2.4).

## **2.7**

**2.7.1** 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). 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, ZG-Kommentar, Art. 70 N 4). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldner zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG des Weiteren die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b), sowie 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.4.1).

**2.7.2** 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).

**2.7.3** 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. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 2469 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5).

**2.7.4** 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 - f MWSTG zur Anwendung kommen – nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet. Dies ist insbesondere bei Geschenksendungen der Fall (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.1 m.H.).



### **3.**

**3.1** Als Zollwiderhandlungen gelten gemäss Art. 117 ZG – soweit hier interessierend – die Zollhinterziehung (Bst. a) und die Zollgefährdung (Bst. b).

**3.1.1** Nach Art. 118 ZG (Zollhinterziehung) wird mit Busse bis zum Fünffachen des hinterzogenen Zollabgabebetrags bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig:

- a. die Zollabgaben durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise hinterzieht; oder
- b. sich oder einer anderen Person sonstwie einen unrechtmässigen Zollvorteil verschafft.

**3.1.2** Gemäss Art. 119 ZG (Zollgefährdung) wird mit Busse bis zum Fünffachen des gefährdeten Zollabgabebetrags bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig die Zollabgaben durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise gefährdet.

**3.2** Nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG begeht eine Steuerhinterziehung, wer zu Lasten des Staates die Steuerforderung verkürzt, indem er Waren bei der Einfuhr vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Bst. a) oder im Rahmen einer behördlichen Kontrolle oder eines Verwaltungsverfahrens, welches auf die Festsetzung der Steuerforderung oder den Steuererlass gerichtet ist, vorsätzlich auf entsprechende Nachfrage hin keine, unwahre oder unvollständige Angaben macht (Bst. b).

### **3.3**

**3.3.1** Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (vgl. Art. 128 Abs. 1 ZG; Art. 103 Abs. 1 MWSTG und Art. 36 Abs. 1 AStG; zum Ganzen: Urteil des BVerG A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4).

**3.3.2** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR 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 (BGE 129 II 160 E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des

BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1). 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; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-1029/2018 vom 18. April 2019 E. 5.3).

**4.** Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz vom Beschwerdeführer zu Recht einen Abgabebetrag von Fr. 12'081.05 (vgl. Sachverhalt Bst. A.h) nachgefordert hat.

#### **4.1**

**4.1.1** Die Vorinstanz begründet die Nachleistungspflicht in der angefochtenen Nachforderungsverfügung damit, dass die in Frage stehenden Pferde gemäss Aktenlage von Anfang an für den Verkauf vorgesehen gewesen seien, weshalb nicht vom Verwendungszweck «Training/Concours», sondern vom Verwendungszweck «zum ungewissen Verkauf» auszugehen sei. Für diesen Verwendungszweck sei die Abfertigung mittels Carnet ATA jedoch nicht zulässig. Durch die zu Unrecht beantragte Abfertigung mittels Carnet ATA sei in objektiver Hinsicht der Tatbestand einer Widerhandlung gegen das Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetz erfüllt worden. Sinngemäss macht die Vorinstanz geltend, das Verhalten des Beschwerdeführers habe dazu geführt, dass anlässlich der definitiven Einfuhr der betreffenden Pferde am 6. März 2018 (vgl. Sachverhalt Bst. A.d) zu tiefe Einfuhrabgaben erhoben worden seien. Es sei nämlich der zu diesem Zeitpunkt geltende KZA angewendet worden und nicht der zum Zeitpunkt der ersten Einfuhr am 21. November 2017 geltende AKZA. Entsprechend sei die Differenz zwischen den tatsächlich geschuldeten und den bisher geleisteten Einfuhrabgaben nachzuerheben.

**4.1.2** Dass von Anfang an vorgesehen gewesen sei, die betreffenden Pferde nach Möglichkeit in der Schweiz zu verkaufen, wird seitens des Beschwerdeführers nicht bestritten. Er macht jedoch geltend, es sei zu Recht die vorübergehende Einfuhr beantragt worden, weil zunächst habe geprüft werden müssen, ob sich die Pferde tatsächlich zum Verkauf in der Schweiz eignen. Es sollte sichergestellt werden, dass sie, sollten sie den Anforderungen nicht genügen, wieder [nach Land] zurückgebracht werden könnten. Es sei in keiner Weise beabsichtigt gewesen, die Kontingentsbestimmungen zu umgehen. Wären die Pferde für den direkten Handel vorgesehen gewesen, hätte der Importeur dem Beschwerdeführer geraten, die Pferde zu Beginn des folgenden Jahres – welcher ja kurz bevorstand – einzuführen. Zumindest zwei der drei Pferde hätten die Erwartungen, sie

hochpreisig verkaufen zu können, letztendlich nicht erfüllt, weshalb der Importeur dem Beschwerdeführer ein «reelles Angebot» zu Händen der [ausländischen] Eigentümer gemacht habe, um die Pferde später weiterzuverkaufen. Der Importeur habe in der Folge die definitive Einfuhr veranlasst. Entsprechend sei der Beschwerdeführer vom Vorwurf der Einfuhr der betreffenden Pferde unter unrechtmässiger Verwendung eines Carnet ATA zu entlasten.

## **4.2**

**4.2.1** Den Bestimmungen des Istanbul Übereinkommens zu Folge ist die vorübergehende Einfuhr von Tieren erlaubt, wenn die Tiere für bestimmte Zwecke eingeführt werden. Zu diesen Zwecken gehören gemäss Übereinkommen u.a. «Training», «Prüfen im Hinblick auf einen Kauf» sowie «Teilnahme an öffentlichen Veranstaltungen, Ausstellungen, Wettkämpfen, Wettbewerben oder Vorführungen» (E. 2.5.2 und nachfolgend E. 4.2.2). Weitere staatsvertraglich geregelte Voraussetzung für eine derartige Einfuhr von Tieren ist, dass Letztere einer Person gehören, die ihren Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung hat (E. 2.5.2 und nachfolgend E. 4.2.6).

**4.2.2** Das Istanbul Übereinkommen spricht zwar nicht von «ungewissem Verkauf», nennt als zulässigen Zweck für eine vorübergehende Verwendung von Tieren aber das «Prüfen im Hinblick auf einen Kauf» (E. 2.5.2). Es stellt sich somit die Frage, ob dieser Zweck inhaltlich mit jenem des «ungewissen Verkaufs» übereinstimmt. Dass dem so ist, ergibt sich aus Folgendem: Zunächst ist in beiden Fällen eine Eigentumsübertragung an der Ware vorgesehen, wobei noch nicht feststeht, ob diese Übertragung effektiv stattfinden wird. Im Weiteren befinden sich der potentielle Verkäufer und der potentielle Käufer in verschiedenen Zollgebieten und die Ware soll zwecks vorübergehender Verwendung ins Zollgebiet verschoben werden, in welchem sich der potentielle Käufer befindet. Die Formulierungen zur Umschreibung des Zwecks der vorübergehenden Verwendung unterscheiden sich nur hinsichtlich der Perspektive auf ein und denselben Lebenssachverhalt (kurzfristige Verschiebung der Ware in Zusammenhang mit einer möglichen Handänderung). «Prüfen im Hinblick auf einen Kauf» ist die Perspektive aus Käufersicht; die Formulierung «zwecks ungewissen Verkaufs» ist jene aus Verkäufersicht. Würde davon ausgegangen, die beiden genannten Zwecke seien verschieden und unterschiedlich zu handhaben, würde dies bedeuten, dass es darauf ankäme, wer (Verkäufer oder Käufer) die Zollformalitäten erledigt. Dem ist jedoch nicht so. Bei den ein-

zuhaltenden Formalitäten in Zusammenhang mit dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung geht es einzig darum, sicherzustellen, dass die vorübergehend eingeführten Waren das Zollinland innert Frist wieder verlassen oder ordentlich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden. Welche Person (Verkäufer/Käufer) die Zollformalitäten vornimmt, spielt diesbezüglich keine Rolle.

Dass es sich beim Verwendungszweck «ungewisser Verkauf» um einen Zweck handelt, für welchen das Verfahren der vorübergehenden Verwendung grundsätzlich zulässig ist, wird im vorliegenden Fall denn auch zu Recht nicht bestritten (vgl. diesbezüglich auch das Urteil des BVerfG A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 3.2.3). Strittig und zu prüfen ist jedoch, ob im Zuge der vorübergehenden Einfuhr zwecks ungewissen Verkaufs das Carnet ATA verwendet werden durfte oder nicht.

**4.2.3** Aus dem in Erwägung 2.5.1.1 f. Dargelegten geht hervor, dass gemäss Anlage A zum Istanbul Übereinkommen jede Vertragspartei, anstelle ihrer nationalen Zollpapiere, die für ihr Gebiet gültigen Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung anerkennt, welche nach der Anlage A ausgestellt und verwendet werden (so auch das Carnet ATA), soweit es um die vorübergehende Einfuhr von Waren geht, welche in den anderen vom betreffenden Vertragsstaat angenommenen Anlagen des Istanbul Übereinkommens genannt werden (vorliegend Anlage D). Ausgenommen davon sind einzig Beförderungsmittel. Gemäss Anlage D sind Tiere zur vorübergehenden Verwendung zugelassen, die für die im Anhang zur Anlage D genannten Zwecke eingeführt werden (E. 2.5.2). Das heisst, dass es vom konkreten Verwendungszweck abhängig ist, ob das Verfahren der vorübergehenden Verwendung überhaupt beansprucht werden kann. Ist ein solcher Verwendungszweck allerdings – wie vorliegend – gegeben, ist für die vorübergehende Einfuhr auch die Verwendung des Carnet ATA zulässig. Diesem Ergebnis widerspricht im Übrigen auch nicht die Bestimmung der Anlage A, wonach jede Vertragspartei auch andere – unter denselben Voraussetzungen ausgestellte und verwendete – Zollpapiere für die vorübergehende Verwendung anerkennen kann (E. 2.4.5). Dass eine Vertragspartei solche Zollpapiere ebenfalls anerkennen kann, bedeutet nicht, dass sie damit die Verwendung der im Übereinkommen vorgesehenen Zollpapiere wie das Carnet ATA ausschliessen darf.

**4.2.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der von den schweizerischen Zollbehörden verwendete Ausdruck «zum ungewissen Verkauf» gleichzusetzen ist mit dem im Istanbul Übereinkommen genannten Zweck

«Prüfen im Hinblick auf einen Kauf» (vgl. E. 2.5.2 und E. 4.2.2). Dies hat zur Folge, dass auch bei der vorübergehenden Einfuhr von Pferden in die Schweiz zwecks ungewissen Verkaufs das Carnet ATA verwendet werden darf. Nichts daran zu ändern vermag die Praxis der Vorinstanz, bei der vorübergehenden Einfuhr von Pferden zwecks ungewissen Verkaufs eine Zollanmeldung mittels schweizerischem Zolldokument ZAVV und damit verbunden die Hinterlegung der Einfuhrabgaben zu verlangen (vgl. Ziff. 4.12.2 der Richtlinie 10-60 der EZV über das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Stand 1. April 2020, nachfolgend: Richtlinie 10-60, [[www.ezv.admin.ch/ezv/de/home/information-firmen/waren-anmelden/einfuhr-in-die-schweiz/voruebergewende-einfuhr/zavv.html](http://www.ezv.admin.ch/ezv/de/home/information-firmen/waren-anmelden/einfuhr-in-die-schweiz/voruebergewende-einfuhr/zavv.html)], letztmals abgerufen am 13. Januar 2021). Ein diesbezüglicher Ausschluss der Verwendung des Carnet ATA ist im Anwendungsbereich des Istanbul Übereinkommens nicht zulässig und wie in Erwägung 1.4.2 festgehalten, ist das Gericht nicht an Verwaltungsverordnungen wie die oben genannte Richtlinie gebunden.

**4.2.5** Nach dem Dargelegten ist der Argumentation der Vorinstanz denn auch nicht zu folgen, wonach im hier zu beurteilenden Fall eine Widerhandlung gegen die anwendbaren zollrechtlichen Bestimmungen dadurch vorliege, dass das Carnet ATA nicht verwendet werden dürfe, wenn das Verfahren der vorübergehenden Verwendung zum Zweck des ungewissen Verkaufs beantragt werde. Dieses Zwischenergebnis bedeutet allerdings nicht ohne Weiteres, dass die Nachforderung der Vorinstanz zu Unrecht erfolgt ist. Um diese Frage zu beantworten, muss geklärt werden, ob das Verfahren der vorübergehenden Verwendung im vorliegenden Fall überhaupt zu Recht beantragt worden ist. Dies wäre nur dann gegeben, wenn die drei Pferde zum Zeitpunkt der ersten Einfuhr einer Person mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Gebietes der vorübergehenden Verwendung gehört haben (E. 4.2.1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung spielen die Eigentumsverhältnisse in diesem Zusammenhang eine entscheidungsrelevante Rolle (vgl. Urteil des BGer 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 5.3 ff.).

**4.2.6** Der Beschwerdeführer hat anlässlich seiner Einvernahme vom 10. April 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. A.g) zwar zu Protokoll gegeben, die Pferde hätten drei seiner Freunde in [Land] gehört. Allerdings finden sich weder in den Eingaben der Parteien noch in den übrigen Verfahrensakten Belege für diese Behauptung. Hingegen kann anhand der Aktenlage zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass die drei Pferde im massgeblichen Zeitpunkt dem Beschwerdeführer selbst gehört haben. Abgesehen davon, dass er die Pferde in eigenem Namen an den Importeur verkauft

hat, fällt diesbezüglich auf, dass er sich auf dem Carnet ATA als Halter der Pferde bezeichnet und eine [ausländische] Adresse angegeben hat. Damit ist nicht nur unklar, ob er allenfalls (Mit-)Eigentümer der Pferde war, sondern auch, wo sich im massgebenden Zeitpunkt sein Wohnsitz befand, zumal er offenbar seit dem 1. September 2017 in der Schweiz angemeldet ist. Da die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung von der grundsätzlichen Unzulässigkeit der Verwendung des Carnet ATA ausging und daher ihre Untersuchung sowie Begründung ihrer Nachforderung auf diesen Standpunkt beschränkte, wurde im bisherigen Verfahren auf die Frage, wem die drei Pferde zum Zeitpunkt der ersten Einfuhr tatsächlich gehört haben und wo sich der/die Wohnsitz(e) dieser Person(en) im massgebenden Zeitpunkt befanden, nicht weiter eingegangen und auch keine weiteren Abklärungen getroffen.

**4.2.7** Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die jeweilige Vorinstanz zurück. Letzteres ist namentlich dann angezeigt, wenn eine aufwendigere Beweiserhebung nachgeholt werden muss, sind doch (im Vergleich zum Bundesverwaltungsgericht) die Vorinstanzen mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und aufgrund ihrer funktionellen und instrumentellen Ausstattung in der Regel eher in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen und mit den Parteien in direkten Kontakt zu treten (Urteile des BVGer A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 1.1, A-4268/2018 vom 31. Januar 2019 E. 2, A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 5; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.194). Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass der Sachverhalt im vorliegenden Fall in einem Bereich weiter abgeklärt werden muss, mit welchem sich bisher weder die Vorinstanz noch der Beschwerdeführer auseinandergesetzt haben, erweist sich eine Rückweisung an die Vorinstanz als angezeigt.

**4.3** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vom 7. Juni 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) insofern gutzuheissen, als die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Beweiserhebungen und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Abzuklären sind namentlich die massgeblichen Eigentums- und Wohnsitzverhältnisse.

**5.**

**5.1** In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxisgemäss als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteile des BVGer A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 3.1, A-2646/2018 vom 30. September 2019 E. 8.1). Ausgangsgemäss hat der obsiegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'200.-- nicht zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2** Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt und zu entschädigende Auslagen sind nicht aus den Akten ersichtlich. Dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer ist somit keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 7 Abs. 4 und Art. 8 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

*Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht**

### **1.**

Die Beschwerde wird insoweit gutgeheissen, als die angefochtene Nachforderungsverfügung vom 9. Mai 2019 aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Abklärungen sowie neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.

### **2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'200.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Zulema Rickenbacher

## **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung



mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 31. März 2021