



---

Abteilung I  
A-983/2018

## Urteil vom 18. April 2019

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**Z. \_\_\_\_\_**,  
vertreten durch  
lic. iur. LL.M. Bruno Bauer, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD)**,  
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Abgabennachforderung.

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

Die Zollfahndung Zürich der Zollkreisdirektion Schaffhausen (fortan: Zollkreisdirektion) leitete am 15. Oktober 2015 aufgrund des Verdachts auf Verstösse gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung bei der Einfuhr von Pferden eine Strafuntersuchung gegen Z. \_\_\_\_\_ (fortan: Abgabepflichtiger) ein.

**B.**

Am 19. Oktober 2016 eröffnete die Zollkreisdirektion dem Abgabepflichtigen das Schlussprotokoll und erliess mit gleichem Datum die Nachforderungsverfügung über den Betrag von CHF 74'454.45 (i.e. CHF 15'336.- Zoll, CHF 54'291.05 Einfuhrsteuer und CHF 4'827.40 Verzugszins), wobei für den Teilbetrag von CHF 31'976.70 X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_, beide wohnhaft in (...), für solidarisch haftbar erklärt wurden. Dem Abgabepflichtigen wurden falsche Wertangaben, Nichtanmeldung von Einfuhren sowie die unrechtmässige Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung (ZAVV) im Zusammenhang mit der Einfuhr von fünf in seinem Eigentum stehenden Pferden und damit Widerhandlungen gegen das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) zur Last gelegt.

**C.**

Betreffend die den Nachbelastungen zu Grunde liegenden Pferdeeinfuhren führte die Zollkreisdirektion im Rahmen der Nachforderungsverfügung im Wesentlichen Folgendes aus:

**C.a** Der Abgabepflichtige habe das Pferd A am 28. April 2010 von M. \_\_\_\_\_, in Deutschland, als damals 6-jähriges Springpferd für EUR 180'000.- gekauft. Gemäss den handschriftlichen Notizen des Abgabepflichtigen in dessen Kassabuch sei vereinbart worden, dass in diesem Preis Pension, Beritt und alle Kosten bis 31. Dezember 2010 inbegriffen seien. Der Betrag habe sich aus einer Banküberweisung von EUR 100'000.- vom 5. Mai 2010, einer Barzahlung von EUR 45'000.- sowie einem „Guthaben am Pferd von W. \_\_\_\_\_“ (Pferd [...]) in der Höhe von EUR 35'000.- zusammengesetzt. Gemäss den handschriftlichen Notizen habe das Total von EUR 180'000.- „Anlagekosten“ CHF 260'000.- entsprechen. Einen Kaufvertrag gäbe es gemäss dem Abgabepflichtigen nicht. Nach dem Kauf sei das Pferd zwecks Ausbildung und Teilnahme an Springturnieren während 17 Monaten in Deutschland geblieben.

Im September 2011 habe sich der Abgabepflichtige dazu entschieden, das Pferd A in die Schweiz einzuführen und dem Schweizer Springreiter S.\_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen, wobei der Abgabepflichtige den Transport und die Einfuhr in die Schweiz veranlasst habe. Am 14. September 2011 sei das Pferd A zur definitiven Einfuhr angemeldet worden. Als Importeur und Empfänger sei der Abgabepflichtige angegeben worden. Aufgrund einer Rechnung des Guts (...) über den Betrag von EUR 100'000.-, datiert vom 29. April 2010, sei ein Einfuhrsteuerwert in Höhe von CHF 115'290.- angemeldet worden, wobei es sich gemäss den vorerwähnten handschriftlichen Notizen lediglich um eine Teilzahlung für das Pferd gehandelt habe. Die Zollkreisdirektion erachtete den für die Einfuhr des Pferdes A deklarierten Wert demnach als zu tief und legte anstatt dessen die vom Abgabepflichtigen schriftlich festgehaltenen Anlagekosten von CHF 260'000.- als Bemessungsgrundlage für die MWST-Erhebung fest. Dies führte betreffend das Pferd A zu einer Einfuhrsteuernachbelastung in Höhe von CHF 3'617.75.

**C.b** Der Abgabepflichtige habe das Pferd B am 24. Februar 2012 von V.\_\_\_\_\_ aus Frankreich erworben. Gemäss seinen handschriftlichen Notizen in einem seiner Kassabücher habe er eine Barzahlung in Höhe von EUR 70'000.- geleistet und zusätzlich das Pferd F im Wert von EUR 50'000.- an Zahlung gegeben, i.e. gesamthaft EUR 120'000.- (CHF 155'000.- entsprechend). Auf einem Auszahlungsbeleg der (...) Kantonalbank vom 17. Februar 2012 über den Barbezug von EUR 75'000.- habe der Abgabepflichtige überdies notiert, dass er für das Pferd B per 1. März 2012 den Gesamtbetrag von CHF 170'000.- bezahlt habe.

Das Pferd B sei anschliessend in Österreich eingestallt und gemäss den handschriftlichen Notizen des Abgabepflichtigen am 16. Juli 2013 in die Schweiz transportiert worden, wobei der Zollkreisdirektion kein Verzollungsnachweis vorliege. Es müsse somit von einer Nichtanmeldung ausgegangen werden. Nachdem das Pferd B am 25. Juli 2013 am CSI-3-Sterne-Turnier in Ascona teilgenommen habe, sei das Pferd vorerst wieder zurück nach Österreich transportiert worden, bevor es im Herbst 2013 seitens des Abgabepflichtigen für CHF 30'000.- an einen Käufer aus (...) verkauft worden und demzufolge wieder in die Schweiz eingeführt worden sei, wobei auch diesbezüglich der Zollkreisdirektion kein Verzollungsnachweis vorliege, weshalb von einer Nichtanmeldung ausgegangen werden müsse. Für die Abgabeerhebung gelte die Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt der ersten Nichtanmeldung vom 16. Juli 2013. Da das Pferd B zwischen

Kauf und Einfuhr an den Springturnieren keine wesentlichen Leistungsveränderungen gezeigt habe, gelte als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuererhebung der Kaufpreis von CHF 170'000.-. Durch die Nichtanmeldung sind nach Auffassung der Zollkreisdirektion demzufolge Einfuhrsteuern in Höhe von CHF 4'345.85 und ein Zollbetrag in Höhe von CHF 3'834.- (Ausserkontingentszollansatz [AKZA]) nachzuentrichten.

**C.c** Das Pferd C wurde vom Abgabepflichtigen am 19. März 2008 in Österreich gekauft. Die Zahlung erfolgte in bar, allerdings ist der Kaufpreis im Vertrag nicht aufgeführt. Gemäss den handschriftlichen Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen in einem Kassabuch bezahlte er für den damals 8-jährigen Wallach CHF 120'000.-. Anfangs 2010 habe sich der Abgabepflichtige dazu entschieden, das Pferd C dem Schweizer Springreiter L. \_\_\_\_\_ in Beritt zu geben und habe das Pferd C demzufolge Anfang Februar 2010 in die Schweiz eingeführt. Gemäss der vom Abgabepflichtigen beigebrachten Rechnung der N. \_\_\_\_\_ AG vom 7. Mai 2010 sei das Pferd C am 14. April 2010 mittels Freipasslöschung wieder aus der Schweiz ausgeführt worden. Demnach müsse das Pferd C bei der Einfuhr im Februar 2010 mit ZAVV eingeführt worden sein. Die entsprechenden Abfertigungsunterlagen lägen nicht vor. Da der Abgabepflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz Eigentümer des Pferdes gewesen sei und für den Einfuhrzweck „Beritt“ keine ZAVV-Veranlagung vorgesehen sei, sei die Einfuhr mittels ZAVV zu Unrecht erfolgt. Das Pferd hätte definitiv zur Einfuhr veranlagt und die Abgaben entrichtet werden müssen.

Aus der schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Abgabepflichtigen und L. \_\_\_\_\_ vom 15. Februar 2010 gehe hervor, dass der Abgabepflichtige dem Sponsor von L. \_\_\_\_\_ eine Verkaufsoption für 50% des Pferdes C für CHF 500'000.- eingeräumt habe. Demnach sei der Wert des Pferdes im Februar 2010 auf CHF 1'000'000.- festgelegt worden. In derselben Vereinbarung werde zudem festgehalten, dass der Besitzer bis zu einem Nettoverkaufspreis von CHF 1.8 Millionen alleine über einen allfälligen Verkauf entscheide, womit ein Verkaufspreis von mindestens CHF 1.8 Millionen in Betracht gezogen worden sei. Am 8. April 2010 habe der Abgabepflichtige das Pferd C schliesslich für mindestens CHF (...) verkauft.

Zur Zeit der Einfuhr im Februar 2010 habe das Pferd C somit einen Wert von mindestens CHF 1 Million aufgewiesen. Dieser Wert sei als Bemessungsgrundlage der Einfuhrabgabenerhebung heranzuziehen. Der Abgabepflichtige habe somit infolge der zu Unrecht erfolgten Veranlagung des

Pferdes mit ZAVV Zollabgaben im Betrag des AKZA von CHF 3'834.- und Einfuhrsteuern im Betrag von CHF 24'092.- nachzuentrichten.

Vier Jahre später, i.e. am 24. Juni 2014, habe der Abgabepflichtige das mittlerweile 14-jährige Pferd für CHF 80'000.- wieder zurückgekauft. Das Pferd C habe sich in der Folge am (...) an zwei CSI-3-Sterne-Turnieren auf dem zweiten Rang platziert. Im November 2014 habe sich der Abgabepflichtige dazu entschieden, die Pferde C und D (vgl. dazu hinten Sachverhalt Bst. C.d) in die Schweiz einzuführen und dem Schweizer Springreiter X.\_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen. Der Abgabepflichtige habe X.\_\_\_\_\_ beauftragt, die beiden Pferde in die Schweiz zu transportieren und mit „Freipass“ in die Schweiz einzuführen. Die Pferde seien in der Folge vom Sport- und Handelsstall X.\_\_\_\_\_ im Ausland abgeholt und in die Schweiz überführt worden. Am 17. November 2014 habe Y.\_\_\_\_\_ der Verzollungsagentur I.\_\_\_\_\_ AG per E-Mail Verzollungsinstruktionen erteilt und sie beauftragt, die beiden Pferde mittels „Freipass“ abzufertigen. Als Anlage der E-Mail habe Y.\_\_\_\_\_ für jedes Pferd einen Ausbildungsvertrag übermittelt, wonach X.\_\_\_\_\_ die beiden Pferde während eines Jahres für je EUR 500.- pro Monat im Springen ausbilden solle. Die beiden Pferde seien in der Folge am 18. November 2014 mittels ZAVV zum Zweck „Ausbildung“ zur Einfuhrveranlagung angemeldet worden, wobei im Ausbildungsvertrag für das Pferd C.\_\_\_\_\_ ein Wert von EUR 30'000.- und für das Pferd D ein Wert von EUR 20'000.- ausgewiesen worden sei. Gesamthaft sei ein Einfuhrsteuerwert von CHF 62'200.- angemeldet worden.

Aufgrund dessen, dass das Pferd C im April 2010 verkauft und ausgeführt und im Juni 2014 zurückgekauft worden sei, habe es bei der Wiedereinfuhr am 18. November 2014 neu veranlagt werden müssen. Da der Abgabepflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz zum Zeitpunkt der Einfuhr Eigentümer der Pferde gewesen sei, sei die Einfuhr mittels ZAVV zu Unrecht erfolgt.

Als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuererhebung zum Zeitpunkt der Einfuhr vom 18. November 2014 gelte der Kaufpreis über den Betrag von CHF 80'000.-, da das Pferd C weder vor noch nach der Einfuhr eine Leistungsveränderung gezeigt habe. Durch die zu Unrecht erfolgte Veranlagung mit ZAVV seien Zollabgaben in der Höhe des AKZA von CHF 3'834.- und Einfuhrsteuern in Höhe von CHF 2'095.85 nachzuentrichten.

**C.d** Der Abgabepflichtige habe das Pferd D am 12. April 2014 von G.\_\_\_\_\_, Deutschland, für CHF 360'000.- erworben, wobei ein Kaufvertrag oder eine Rechnung nicht habe erhoben werden können. In der Folge sei das Pferd in Österreich eingestallt worden. Ende September 2014 habe der Abgabepflichtige vom Pferdehändler T.\_\_\_\_\_ für das Pferd D eine Offerte über den Betrag von CHF 700'000.- erhalten. Im November 2014 habe sich der Abgabepflichtige entschieden, die Pferde D und C X.\_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen, worauf das Pferd D zusammen mit dem Pferd C am 18. November 2014 zu Unrecht mit ZAVV zum Zweck „Ausbildung“ in die Schweiz eingeführt worden sei (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. C.c). In der Folge habe sich die Leistung des Pferdes kontinuierlich gesteigert, worauf der Abgabepflichtige Kaufangebote erhalten und sich der Wert des Pferdes weiter erhöht habe.

Als Marktwert und Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Einfuhrsteuer werde das kurz vor der Einfuhr vom 18. November 2014 eingegangene Kaufangebot in der Höhe von CHF 700'000.- festgelegt. Durch die zu Unrecht ergangene Veranlagung mit ZAVV seien Zollabgaben in Höhe des AKZA von CHF 3'834.- und Einfuhrsteuern im Betrag von CHF 17'595.85 nachzuentrichten.

**C.e** Der Abgabepflichtige habe des Weiteren das Pferd E am 20. September 2013 von R.\_\_\_\_\_, Holland, für insgesamt CHF 120'000.- gekauft. Gemäss den handschriftlichen Notizen des Abgabepflichtigen seien im Kaufpreis alle Kosten bis 4. August 2014 inbegriffen gewesen. In der Zeit, als das Pferd noch in Holland eingestallt gewesen sei, sei es ausgebildet, trainiert und an den Springsport herangeführt worden. Nachdem das Pferd ab 5. August 2014 in Deutschland eingestallt worden sei, habe sich der Abgabepflichtige dazu entschieden, das Pferd E in die Schweiz einzuführen und dem Sport- und Handelsstall X.\_\_\_\_\_ in Beritt zu geben. Mit dem Transport und der Anmeldung zur Einfuhr habe der Abgabepflichtige X.\_\_\_\_\_ beauftragt. Dieser wiederum habe Y.\_\_\_\_\_ gebeten, die Einfuhr des Pferdes zu veranlassen. In der Folge habe Y.\_\_\_\_\_ die Einfuhr des Pferdes E organisiert und der P.\_\_\_\_\_ GmbH den Verzollungsauftrag erteilt. Als Wertnachweis habe sie der genannten Gesellschaft eine vom Abgabepflichtigen unterzeichnete Werterklärung mit dem von ihm bezifferten Betrag von EUR 18'000.- weitergeleitet. Am 26. Januar 2015 sei für das Pferd E die definitive Veranlagung beantragt worden, wobei als Empfänger das Unternehmen des Abgabepflichtigen aufgeführt worden und ein Einfuhrsteuerwert von CHF 18'250 angemeldet worden sei.

Als Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Einfuhrsteuer gelte der Kaufpreis des Pferdes von CHF 120'000.-, da sich die Leistungen des Pferdes seit August 2014 bis zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht wesentlich verändert hätten. Es seien somit Einfuhrsteuern im Betrag von CHF 2'543.75 nachzuentrichten.

**D.**

Die seitens des Abgabepflichtigen gegen die Nachforderungsverfügung vom 19. Oktober 2016 bei der OZD (fortan auch: Vorinstanz) erhobene Beschwerde vom 28. November 2016 wies Letztere mit Beschwerdeentscheid vom 15. Januar 2018 kostenpflichtig ab.

**E.**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 16. Februar 2018 lässt der Abgabepflichtige (fortan: Beschwerdeführer) Folgendes beantragen:

1. Der Entscheid der OZD vom 15. Januar 2018 sowie die Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 19. Oktober 2016 seien vollumfänglich aufzuheben.
2. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST).

**E.a** Zur Begründung lässt der Beschwerdeführer mit Bezug auf die Pferde A und B im Wesentlichen ausführen, die Vorinstanz habe sich zur Ermittlung des Marktwertes der Pferde zu Unrecht auf die handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers gestützt. Vielmehr sei zur Ermittlung des Marktwertes vom jeweils eindeutig ausgewiesenen Kaufpreis auszugehen, wobei auch allfällige Wertberichtigungen (mit Bezug auf das Pferd A) infolge Krankheit zu berücksichtigen seien (mit Verweis auf den tierärztlichen Bericht vom 16. Mai 2016). Andernfalls, i.e. bei begründeten Zweifeln am deklarierten Wert, wäre der Wert der Pferde unter Beizug eines Experten zu schätzen gewesen, wobei wiederum nicht einfach auf die handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers abzustellen gewesen wäre.

**E.b** Betreffend das Pferd C lässt der Beschwerdeführer sodann im Wesentlichen ausführen, die Einfuhr des Pferdes mittels ZAVV (in den Jahren 2010 und 2014) sei ohne weiteres zulässig gewesen, da er zu diesem Zeitpunkt

weder Besitz noch Eigentum am Pferd erlangt habe, da bis dahin lediglich das Verpflichtungs-, nicht jedoch das Verfügungsgeschäft erfolgt sei. Schon deshalb sei die Nachforderung von Zollabgaben und Einfuhrsteuern unrechtmässig.

Im Übrigen habe sich die Vorinstanz beim Pferd C für die Einfuhrsteuerbemessung im Unterschied zu den bisher abgehandelten Pferden A und B nicht auf die Notizen des Beschwerdeführers, sondern auf eine Faxmitteilung und eine allgemeine Aussage des Beschwerdeführers gestützt und sei darauf basierend von einem Mindestwert des Pferdes von CHF 1 Mio. ausgegangen. Die Vorinstanz stelle für die Bemessung der Einfuhrsteuer immer auf den höchsten Wert ab, der sich irgendwo, an irgendeiner Stelle und in irgendeiner Form in den Akten finden lasse. Bei der Einfuhr des Pferdes C im November 2014 werde sodann wieder auf den Kaufpreis von CHF 80'000.-, welcher auch in den handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers vermerkt sei, abgestellt, obwohl das Pferd in jenem Zeitpunkt aufgrund orthopädischer Probleme und aufgrund eines Nervenschnitts keinen nennenswerten Marktwert mehr aufgewiesen haben dürfte (u.a. mit Verweis auf den tierärztlichen Bericht vom 27. Oktober 2016).

**E.c** Auch betreffend das Pferd D lässt der Beschwerdeführer vorab ausführen, das Pferd sei im November 2014 zurecht mittels ZAVV in die Schweiz eingeführt worden, da er zu diesem Zeitpunkt weder Besitz noch Eigentum am Pferd erlangt habe, da bis dahin lediglich das Verpflichtungs-, nicht jedoch das Verfügungsgeschäft erfolgt sei. Schon deshalb sei die Nachforderung von Zollabgaben und Einfuhrsteuern unrechtmässig.

Weiter stütze sich die Vorinstanz auch hier wieder auf den höchsten kursierenden Betrag ab, i.e. den Betrag von CHF 700'000.-, der in einer Kurznachricht (SMS) des Beschwerdeführers an einen Pferdetrainer aufgeworfen worden sei, und nicht etwa auf die handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers. Vielmehr sei der am 18. Februar 2015 deklarierte Wert von CHF 21'600.- angesichts der orthopädischen und radiologischen Probleme des Pferdes D im Einfuhrzeitpunkt korrekt. Gemäss dem tierärztlichen Bericht vom 27. Oktober 2016 habe er deshalb nur schwierig oder zu einem kleinen Preis verkauft werden können.

**E.d** Das Pferd E wiederum, sei vom Beschwerdeführer am 20. September 2013 für CHF 120'000.- gekauft worden. Dieser Wert finde sich auch in den Notizen des Beschwerdeführers. Das Pferd E sei fast eineinhalb Jahre spä-



ter in die Schweiz eingeführt und mit einem Wert von CHF 18'250.- deklariert worden. Gesundheitliche Probleme hätten den Wert des Pferdes stark vermindert, was durch den tierärztlichen Bericht vom 27. Oktober 2016 bestätigt werde.

#### **F.**

In ihrer Vernehmlassung vom 3. April 2018 schliesst die Vorinstanz auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie im Wesentlichen auf ihren Beschwerdeentscheid vom 15. Januar 2018.

Weiter bringt sie zur Begründung u.a. vor, es liege auf der Hand, dass Sportpferde ab und zu mit gesundheitlichen Problemen wie Lahmheit konfrontiert seien. Es sei auffallend, dass alle betroffenen Pferde just im Zeitraum ihrer Einfuhr in die Schweiz unter gesundheitlichen Problemen gelitten haben sollen. Die Pferde seien für internationale Einsätze mit Schweizer Elitereitern vorgesehen gewesen, was in der Folge durch diverse Turnier-Teilnahmen und Erfolge bestätigt worden sei. Es ergäbe wirtschaftlich keinen Sinn, in ihrer Gesundheit und somit in ihrer Leistungsfähigkeit eingeschränkte Pferde in die Schweiz zu importieren. Auch seien die Pferde nach ihrer Einfuhr prompt und regelmässig an Turnieren gestartet und in der Reitsportpresse durchwegs wohlwollend kommentiert worden, auch was ihren Gesundheitszustand betreffe.

Die Vorinstanz habe klar aufgezeigt, dass die im Streit liegenden Pferde systematisch mit zu tiefem Wert zur Zollveranlagung angemeldet worden seien. Dies zeige exemplarisch ein Kernproblem bei der Einfuhrveranlagung von Pferden auf. Die Möglichkeiten der EZV, falsche Wertangaben in der Einfuhrveranlagung zu erkennen, seien beschränkt. Bei jeder Einfuhr Falschangaben zu vermuten und Expertisen zu verlangen, wäre indessen unverhältnismässig und würde auch von den Betroffenen kaum akzeptiert.

#### **G.**

Im Rahmen seiner Replik vom 25. April 2018 lässt der Beschwerdeführer u.a. vorbringen, es seien keine konkreten Anhaltspunkte gegeben, die für die Unrichtigkeit der in den Verträgen festgehaltenen Kaufpreise sprechen würden, weshalb von diesen Preisen – unter Berücksichtigung allfälliger Wertberichtigungen – auszugehen sei. Weiter vermöge die Vorinstanz auch in der Vernehmlassung nicht darzulegen, weshalb sie die vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Arztzeugnisse betreffend den Gesundheitszustand der Pferde im Einfuhrzeitpunkt verworfen habe.

**H.**

Auf die detaillierteren Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**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).

**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). Auf die Beschwerde ist demnach – unter Vorbehalt der Einschränkung gemäss E. 1.3 hiernach – einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet ausschliesslich der vorinstanzliche Entscheid, vorliegend der Beschwerdeentscheid der OZD vom 15. Januar 2018. Dieser ersetzt aufgrund des im verwaltungsinternen Instanzenzug geltenden Devolutiveffekts allfällige Entscheide unterer Instanzen, so dass letztere nicht mehr anfechtbar sind (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-625/2015 vom 15. September 2015 E. 1.3). Soweit sich die vorliegende Beschwerde gegen die Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 19. Oktober 2016 richtet und deren Aufhebung verlangt wird, ist deshalb auf das Rechtsmittel nicht einzutreten.

**1.4** 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).

## 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 (Art. 12 VwVG). 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 (Art. 13 VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N 1.49 ff.).

**1.5.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.141). Es ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.140).

Hinsichtlich des Beweisgrades ist an Beweismittel, die in einem Verfahren betreffend die nachträgliche Überprüfung einer Zollabfertigung eingereicht werden, ein strenger Massstab anzulegen, steht doch, nachdem die Deklaration verbindlich geworden ist, die Ware nicht mehr unter amtlicher Kontrolle. Die eingereichten Beweismittel müssen die behauptete Tatsache mit hinreichender Sicherheit nachweisen. Eine nur überwiegende Wahrscheinlichkeit genügt nicht (vgl. BGE 109 Ib 190 E. 1d; Urteil des BVGer A-1757/2006 vom 21. Juni 2007 E. 2.6; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 15. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.55 E. 3b). Dokumenten, die zeitlich nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellt worden sind, kommt in der Regel ein stark eingeschränkter Beweiswert zu. Es besteht bei solchen Dokumenten ein höheres Missbrauchspotential und deren Beweistauglichkeit wird dadurch regelmässig weniger hoch sein als bei Beweismitteln aus der Zeit vor den Einfuhren (wie Bestellungen, Auftragsbestätigungen, Lieferscheinen, Rechnungen

usw.; Urteil des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 2.3; ausführlich hierzu: Entscheid der ZRK vom 15. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.55 E. 3b, 3c.cc und dd, 3d.bb).

**1.5.3** Bleibt eine entscheidungsrelevante Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6341/2015 vom 28. Juni 2016 E. 2.1.3). Demnach hat jene Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteil des BGer 1C\_236/2016 vom 15. November 2016 E. 3.6 am Ende; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.150). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des im Einfuhrsteuerrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt auch in diesem Rechtsgebiet – wie allgemein im Abgaberecht – der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber ist die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5 m.H.; 133 II 153 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_837/2015 vom 23. August 2016 E. 5; ferner Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.3).

**1.5.4** Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/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: Urteil des BVGer A-825/2016 vom 10. November 2016 E. 2.2).

## **2.**

**2.1** 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 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1).

Die in casu zu beurteilenden Einfuhren sind in den Jahren 2010 bis 2015 erfolgt. Dementsprechend sind vorliegend das ZG sowie die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), die am 1. Mai 2007 in Kraft getreten sind, anwendbar. Darüber hinaus kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zur Anwendung.

**2.2** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). 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).

### **2.3**

**2.3.1** 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 innerhalb 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 BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.2.1).

**2.3.2** 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 BVGer 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).

## **2.4**

**2.4.1** 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; MICHEAL BEUSCH, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz [ZG], Bern 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 70 N. 4). 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).

**2.4.2** 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). 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).

**2.5** 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.).

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

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

**2.5.3** Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG 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 des BVerG A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4). So gilt insbesondere auch, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung der Einfuhrsteuer eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des BVerG A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 2.4.3).

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen zur Schätzung der Einfuhrsteuer – also gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben – als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG; E. 1.4) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BVerG 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 BVerG A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2). Dabei kann insbesondere dort, wo der Kauf des in Frage stehenden Gegenstandes vor der Einfuhr zeitlich nicht allzu weit zurückliegt, zur Ermittlung des Marktwertes im Einfuhrzeitpunkt auf den seinerzeit bezahlten Kaufpreis abgestellt werden. Zu berücksichtigen sind indes allfällige Wertveränderungen zwischen dem Zeitpunkt des Kaufs des Gegenstands und dessen Einfuhr (vgl. Urteil des BVerG A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 7.3). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt erst dann eine Korrektur einer zulässigerweise erfolgten Schätzung vor, wenn diese erhebliche Fehler aufweist bzw. offensichtlich unrichtig ist. Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der ESTV (bzw. hier der EZV) innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessenspielraum verbleiben. Die deutsche Rechtsprechung und Lehre bezeichnet diese Bandbreite zutreffend als Schätzungsrahmen. Je weniger Anhaltspunkte für eine Schätzung vorliegen, je breiter wird er grundsätzlich sein. Liegt das Schätzungsergebnis nicht mehr in diesem Rahmen ist eine Ermessensüberschreitung, das heisst eine



Rechtsverletzung gegeben, und damit liegt auch ein offensichtlicher Ermessensfehler bzw. eine offensichtlich unrichtige Schätzung im Sinne der erwähnten Rechtsprechung vor, die vom Bundesverwaltungsgericht zu korrigieren ist (vgl. JÜRIG STEIGER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 79 N. 36).

Sind die Voraussetzungen der ermessensweisen Ermittlung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – in der Folge dem Abgabepflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer: [statt vieler] Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 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 und pflichtgemäss durchgeführte Schätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der Zollbehörde vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. BVGE 2014/7 E. 3.5 f.; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1 i.V.m. E. 10.4.1).

### **3.**

**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 ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (vgl. Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 3.1).

**3.2** 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, a.a.O., Art. 9 N. 9).

**3.2.1** 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).

**3.2.2** Der Umsetzung der materiellen Fiskalbestimmungen von Art. 9 ZG dient Art. 58 ZG (SCHREIER, a.a.O., 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; siehe dazu auch das Urteil des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 7.4.3).

**3.2.3** Die anmeldepflichtige Person muss den Verwendungszweck der Ware und deren Verwenderin oder Verwender bei der Zollanmeldung angeben (Art. 162 Abs. 1 ZV). 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 hinweisen (Art. 162 Abs. 2 ZV). Die neue Zollanmeldung nach Absatz 2 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 Absatz 2 eingereicht, so entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt, in dem die neue Zollanmeldung hätte eingereicht werden müssen (Art. 162 Abs. 4 ZV). Der Eigentümer einer Ware definiert sich nach Artikel 641 ff. ZGB (vgl. Richtlinie 10-60 vom 1. Januar 2019, Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Ziff. 4.7).

**3.2.4** Das Grundgeschäft, wie bspw. der Kaufvertrag, begründet lediglich einen Anspruch auf Verschaffung des Eigentums. Das Eigentumsrecht geht dagegen erst mit der Besitzübertragung auf den Erwerber über (Art. 714 Abs. 1 ZGB). Neben der Tradition sieht das Gesetz aufgrund der Bedürfnisse des Rechtsverkehrs auch nicht körperliche Übertragungsformen vor (Durchbrechung des Traditionsprinzips durch Traditionssurrogate), wie die Besitzeinweisung (Art. 924 ZGB) und das Besitzeskonstitut (Art. 717 Abs. 1 und Art. 924 ZGB; vgl. IVO SCHWANDER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 5. Aufl. 2015, Art. 714 ZGB N. 9).

**3.2.4.1** Bei der eigentlichen Tradition (Art. 922 f. ZGB) überträgt der Veräusserer den unmittelbaren Besitz an der Sache auf den Erwerber. Die Übertragung kann dabei unter An- oder Abwesenden erfolgen. Die Übertragung unter Abwesenden erfordert, dass die Sache dem Stellvertreter des Empfängers (bei Abwesenheit des Erwerbers) oder dem Empfänger durch einen Stellvertreter des Veräusserers übergeben wird (bei Abwesenheit des Veräusserers; Art. 923 ZGB). Möglich ist auch die Abwesenheit beider Parteien, welche keine weiteren Besonderheiten mit sich bringt.

**3.2.4.2** Die sogenannten Traditionssurrogate stützen sich auf den Austausch übereinstimmender Willensäusserungen. Beim Besitzeskonstitut (vgl. Art. 924 Abs. 1 ZGB) befindet sich die Sache beim Veräusserer und bleibt aufgrund eines besonderen Rechtsverhältnisses (z.B. Miete, Leihe, Nutzniessung) bei diesem. Der Veräusserer wird mit dem Übergang des Eigentums durch übereinstimmende Willensäusserung vom selbständigen zum unselbständigen, unmittelbaren Besitzer der Sache. Demgegenüber befindet sich die Sache bei der Besitzeinweisung (vgl. Art. 924 Abs. 1 ZGB) im Besitz eines Dritten, wo sie auch weiterhin bleiben soll. Nur soll der Dritte künftig den Besitz nicht mehr für den Veräusserer, sondern für den Erwerber ausüben. Für die Besitzübertragung genügt daher die Willensübereinstimmung zwischen dem Veräusserer und dem Erwerber. Übertragen wird demgemäss mittelbarer Besitz vom Veräusserer auf den Erwerber, während der unmittelbare Besitz des Dritten unverändert bleibt. Der

Eigentumsübergang erfolgt mit dem Abschluss des Veräusserungsvertrages (vgl. zum Ganzen: STEPHANIE HRUBESCH-MILLAUER/BARBARA GRAHAM-SIEGENTHALER/VITO ROBERTO, Sachenrecht, 5. Aufl. 2017, N. 05.18 ff.).

#### **4.**

**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). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (statt vieler: Urteil des BVerfG A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.1).

**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.

**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 BVerfG 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 BVerfG 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVerfG A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.3, A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.4.1).

Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner nach Art. 70 ZG (vorne E. 2.4), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BVerfG 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-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; 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 des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4).

## **5.**

**5.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die hier interessierenden Pferde zu den von der Vorinstanz festgestellten Zeitpunkten in die Schweiz eingeführt wurden (vgl. Sachverhalt Bst. C). Nicht bestritten ist sodann die Nachbelastung von Zollabgaben zum AKZA für die Einfuhr des Pferdes B (vgl. Sachverhalt Bst. C.b und E.a).

**5.2** Bestritten ist hingegen erstens, ob die Pferde C und D zurecht mittels ZAVV in die Schweiz eingeführt wurden, und zweitens, ob die von der Vorinstanz als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer herangezogenen Werte rechters sind. Nachfolgend ist zunächst darauf einzugehen, ob die Pferde C und D zurecht mittels ZAVV in die Schweiz eingeführt wurden.

## **6.**

**6.1** Der Beschwerdeführer bringt betreffend die Pferde C und D vorab vor, diese seien zurecht mittels ZAVV in die Schweiz eingeführt worden, da bis dahin lediglich das Verpflichtungs-, nicht jedoch das Verfügungsgeschäft erfolgt sei, i.e. er zum Zeitpunkt der Einfuhr weder Besitz noch Eigentum an den Pferden gehabt habe. Schon deshalb seien die Zoll- und Einfuhrsteuernachforderungen der Vorinstanz nicht rechters (vgl. Sachverhalt Bst. E.b f.).

## **6.2**

**6.2.1** Unbestritten ist, dass das Pferd C vom Beschwerdeführer am 19. März 2008 in Österreich gekauft und anfangs Februar 2010 in die Schweiz verbracht wurde, um dieses dem Schweizer Springreiter L. \_\_\_\_\_ in Beritt zu geben (vgl. Sachverhalt Bst. C.c). Aktenkundig ist ein am 8. Februar 2010 unterzeichneter Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer (als alleiniger Besitzer des Pferdes C bezeichnet) und

L.\_\_\_\_\_ mit dem Zweck „Beritt für nationale und internationale Turnierteilnahmen sowie Verkaufsmöglichkeit des Pferdes C“ (Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000137). Spätestens in diesem Zeitpunkt, i.e. als der Beschwerdeführer das Pferd im Ausland holen liess, um es L.\_\_\_\_\_ in Beritt zu geben, ging der Besitz (unter Abwesenden) und damit das Eigentum am Pferd C auf den Beschwerdeführer über. Die Einfuhr des Pferdes C im Februar 2010 erfolgte demnach zu Unrecht mittels ZAVV (E. 3.2).

**6.2.2** Unbestritten ist sodann, dass der Beschwerdeführer das Pferd C im Jahre 2014 erneut kaufte, nachdem er dieses im April 2010 verkauft hatte. Das Pferd D wiederum, wurde vom Beschwerdeführer am 12. April 2014 in Deutschland erworben. Am 18. November 2014 wurde das Pferd C – zusammen mit dem Pferd D – mittels ZAVV in die Schweiz verbracht. Zweck dieser Einfuhr war es, die Pferde vom Springreiter X.\_\_\_\_\_ ausbilden und an Turnieren reiten zu lassen (vgl. Sachverhalt Bst. C.c und C.d). Aus den Einvernahmen von X.\_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer seitens der Zollkreisdirektion geht hervor, dass Letzterer die Pferde im Ausland holen liess, um sie X.\_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen (vgl. Einvernahmen vom 12. April 2016, act. 1.8.2 S. 8 und 22. September 2016, act. 2.8.1, S. 5 f.). Spätestens in diesem Zeitpunkt ging der Besitz (unter Abwesenden) und damit das Eigentum an den Pferden C und D auf den Beschwerdeführer über. Die Einfuhr der Pferde im November 2014 erfolgte demnach zu Unrecht mittels ZAVV (E. 3.2).

**6.3** Dem Gesagten nach lässt sich als Zwischenresultat festhalten, dass die Pferde C (im Jahre 2010 und 2014) und D zu Unrecht mittels ZAVV in die Schweiz eingeführt wurden. Die Nachbelastung von Zollabgaben zum AKZA für die betreffenden drei Einfuhren ist somit rechters (E. 2.3.2) und damit ist dies auch der diesbezügliche Entscheid der Vorinstanz.

## 7.

**7.1** Weiter ist zu prüfen, ob die von der Vorinstanz als Bemessungsgrundlage für die Einfuhr der Pferde herangezogenen, geschätzten Werte rechters sind.

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. 2.5.3).

**7.2** Die Eidgenössische Zollverwaltung kann die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen (E. 2.5.3).

**7.2.1** Anlässlich einer Hausdurchsuchung im Rahmen der Strafuntersuchung gegen den Beschwerdeführer wurden bei diesem unter anderem Kassabücher mit handschriftlichen Aufzeichnungen über die Pferdekäufe beschlagnahmt.

**7.2.1.1** In einem dieser Kassabücher ist auch der Ankauf des Pferdes A detailliert dokumentiert. Demnach bezahlte der Beschwerdeführer für das Pferd A im April 2010 gesamthaft CHF 260'000.-, wobei in diesem Betrag Pension, Beritt und alle Kosten bis Ende 2010 inbegriffen sind (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000039). Im Rahmen der definitiven Einfuhr am 14. September 2011 wurden schliesslich lediglich CHF 115'290.- deklariert (Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000002).

**7.2.1.2** Weiter ist in einem Kassabuch der Ankauf des Pferdes B vom 24. Februar 2012 dokumentiert, wonach dieses für CHF 155'000.- gekauft wurde (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000024). Auf einem Beleg der (...) Kantonalbank findet sich überdies eine handschriftliche Notiz des Beschwerdeführers, in der er den Kaufpreis für das Pferd B mit CHF 170'000.- bezifferte (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000025). Das Pferd B wurde seitens des Beschwerdeführers unbestrittenermassen ohne Zollanmeldung in die Schweiz eingeführt, womit entsprechende Wertangaben im hier relevanten Einfuhrzeitpunkt Juli 2013 fehlen (vgl. Sachverhalt Bst. C.b).

**7.2.1.3** Das Pferd C wurde seitens des Beschwerdeführers laut einem seiner Kassabücher am 19. März 2008 für CHF 120'000.- aufgekauft (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000083 ff.) und im Februar 2010 zu Unrecht mit ZAVV eingeführt (E. 6.2 f.). Angaben über den Wert des Pferdes im Einfuhrzeitpunkt sind nicht aktenkundig (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000050).

Laut einem seiner Kassabücher kaufte der Beschwerdeführer das Pferd C am 24. Juni 2014 für den Preis von CHF 80'000.- zurück (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000085). Am 18. November 2014 wurde das Pferd C sodann – zusammen mit dem Pferd D – zu Unrecht mittels ZAVV in die Schweiz verbracht (E. 6.2 f.), wobei für beide Pferde zusammen bei der

Einfuhr ein Wert von CHF 62'000.- deklariert wurde (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004).

**7.2.1.4** Laut Kassabuch erwarb der Beschwerdeführer das Pferd D am 12. April 2014 zum Preis von CHF 360'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000075). Am 18. November 2014 wurde das Pferd D sodann – zusammen mit dem Pferd C – zu Unrecht mittels ZAVV in die Schweiz verbracht (E. 6.2 f.), wobei für beide Pferde zusammen bei der Einfuhr ein Wert von CHF 62'000.- deklariert wurde (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004). Am 18. Februar 2015 wurde das Pferd D schliesslich zur definitiven Einfuhr angemeldet unter Angabe eines Wertes von CHF 21'700.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000028).

**7.2.1.5** Das Pferd E wurde gemäss Kassabuch am 20. September 2013 für den Betrag von CHF 120'000.- gekauft, wobei in diesem Preis alle Kosten bis 4. August 2014 inbegriffen waren (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000042). Am 26. Januar 2015 wurde das Pferd mit einem Einfuhrsteuerwert von CHF 18'250.- zur definitiven Einfuhr angemeldet (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000005).

**7.2.2** Aus den vorstehenden Erwägungen 7.2.1.1 ff. geht zusammengefasst hervor, dass die Einfuhren der betroffenen Pferde der EZV teilweise gar nicht gemeldet, teilweise zu Unrecht mittels ZAVV veranlagt und teilweise korrekt zur definitiven Einfuhr angemeldet wurden. In sämtlichen Fällen, in denen Wertangaben vorhanden sind, fällt jedoch ins Auge, dass diese signifikant unter den Werten liegen, die der Beschwerdeführer gemäss seinen Angaben in den jeweiligen Kassabüchern für die Pferde bezahlt hatte.

Der Beschwerdeführer will diesen Angaben in den Kassabüchern jegliche Relevanz absprechen, indem er diese als irgendwelche kuriose Notizen, über deren Bedeutung und Relevanz bestenfalls gemutmasst werden könne, bezeichnet. Es könne sich dabei auch um rein fiktive Beträge, hypothetische Wertsteigerungsangaben, Rechnungsspielereien und dergleichen handeln. Der Beschwerdeführer bringt diesbezüglich weiter vor, die fraglichen Notizen würden keineswegs den „Ist-Zustand“ wiedergeben, sondern seien vielmehr für seine Nachkommen bestimmt, damit diese über die potentiellen Werte der Pferde Bescheid wüssten. Derlei erscheint nicht als glaubhaft: In den Kassabüchern wird für jedes einzelne Pferd aufgeführt, an welchem Datum dieses gekauft wurde, auf welche Arten bezahlt



wurde (Barzahlung, „Verrechnung“ mit anderen Pferden usw.) und an welchem Datum und für welchen Preis es allenfalls wieder verkauft wurde (vgl. exemplarisch für den Kauf und Verkauf des Pferdes C [2008 bis 2010] Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000083). Angesichts der Tatsache, dass z.B. sämtliche Datumsangaben unbestrittenermassen korrekt sind, erscheint ebenso unglaubhaft, dass es sich bei den in den Kassabüchern vermerkten Beträgen um fiktive Beträge, irgendwelche Rechenspielerereien oder lediglich potentielle Werte handeln soll. Kommt hinzu, dass diverse in den Kassabüchern bezifferte Werte seitens des Beschwerdeführers gar nicht bestritten sind, sondern bestätigt werden. So ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer beim Kauf des Pferdes C im Juni 2014 die im entsprechenden Kassabuch aufgeführten CHF 80'000.- bezahlte (vgl. Einvernahme des Beschwerdeführers vom 14. Juli 2016, act. 1.8.4), dass im Wert für das Pferd D in Höhe von CHF 360'000.- auch Kosten für Pension und Turniere enthalten sind (vgl. Einvernahme des Beschwerdeführers vom 12. April 2016, act. 1.8.2) und dass das Pferd E, wie im entsprechenden Kassabuch erwähnt, für CHF 120'000.- gekauft wurde. Dass die Angaben in den Kassabüchern (auch) für die Nachkommen des Beschwerdeführers bestimmt sein sollen, ist sehr wohl denkbar. Denn damit kann insbesondere in Fällen, in welchen aufgrund der Belege unklar ist, welcher Preis für ein Pferd tatsächlich bezahlt wurde, Klarheit geschaffen werden. Zu denken ist dabei zum Beispiel an den Kaufvertrag vom 19. März 2008 betreffend das Pferd C, in welchem der Kaufpreis nicht beziffert ist (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000080). Erst aus dem entsprechenden Kassabuch ergibt sich dann, dass das Pferd C am 19. März 2008 für CHF 120'000.- aufgekauft wurde, wobei gleichzeitig sämtliche Kosten bis März 2010 (zusätzlich CHF 80'000.-) beglichen wurden (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000083).

Hieraus folgt, dass die EZV die Angaben in den Kassabüchern als durchaus glaubhaft und massgebend erachten durfte, woraus wiederum folgt, dass angesichts der grossen Differenzen zwischen den deklarierten MWST-Werten der Pferde anlässlich deren Einfuhr (wo diese bekannt sind) und den maximal 17 Monate zuvor (Pferd A [vgl. E. 7.2.1.1]) gemäss den Angaben in den Kassabüchern tatsächlich bezahlten Kaufpreisen die Zweifel der EZV an der Richtigkeit der Zollanmeldungen ohne weiteres gerechtfertigt waren. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die EZV eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat (E. 2.5.3). Der Entscheid der Vorinstanz erweist sich somit in diesem Punkt als rechtens (vgl. die weiteren Urteile in der vorliegenden Sache [A-1029/2018 und A-1190/2018]).

**7.3** Zu prüfen ist sodann, ob die EZV die fraglichen Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen durchgeführt hat (E. 2.5.3).

**7.3.1** Das Ziel der EZV 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. 2.5.2). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Eine pflichtgemässe Schätzung berücksichtigt die Besonderheiten des Einzelfalls und nutzt ausreichend abgestützte Schätzungshilfen sowie vernünftige und zweckmässige Schätzmethoden. Dabei kann insbesondere dort, wo der Kauf des in Frage stehenden Gegenstandes vor der Einfuhr zeitlich nicht allzu weit zurückliegt, zur Ermittlung des Marktwertes im Einfuhrzeitpunkt auf den seinerzeit bezahlten Kaufpreis abgestellt werden, wobei allfällige Wertveränderungen zu berücksichtigen sind. Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der EZV innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessenspielraum verbleiben (E. 2.5.3).

**7.3.2** Die EZV schätzte den Wert des Pferdes A im Einfuhrzeitpunkt am 14. September 2011 auf CHF 260'000.- anstatt der im Rahmen der definitiven Einfuhr deklarierten CHF 115'290.-. Sie stützte sich dabei auf die Angaben im Kassabuch aus denen hervorgehe, dass die Anlagekosten für das Pferd A EUR 180'000.- bzw. CHF 260'000.- betragen würden (mit Verweis auf den Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000039 f.).

Der Beschwerdeführer hält dagegen, er habe das Pferd A am 29. April 2010 zum Preis von EUR 100'000.- erworben. Dieser Betrag sei hinlänglich dokumentiert und mit Rechnung und Zahlungsbestätigung belegt (mit Verweis auf den Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000039). Gründe, an diesem Preis zu zweifeln, seien nicht ersichtlich, zumal keine Anhaltspunkte bestehen würden, weshalb der Verkäufer des Pferdes unrichtige Kaufpreise verkünden bzw. in Rechnung stellen sollte. Dieser Preis sei vom Beschwerdeführer als Ausgangspunkt für die ca. 17 Monate später stattfindende Zollanmeldung herangezogen worden, wobei auch der angeschlagene Gesundheitszustand des Pferdes berücksichtigt worden sei. Des Weiteren diskreditiert der Beschwerdeführer die Angaben im Kassabuch. Es könne sich dabei auch um rein fiktive Beträge,

hypothetische Wertsteigerungsangaben, Rechnungsspielereien und dergleichen handeln (vgl. dazu auch vorne E. 7.2.2).

Vorab ist festzuhalten, dass betreffend den Verkauf des Pferdes A unbestrittenermassen kein schriftlicher Kaufvertrag existiert. Gemäss dem Kassabuch des Beschwerdeführers kaufte er das Pferd A am 28. April 2010 für gesamthaft EUR 180'000.- (i.e. CHF 260'000.-) an. Dieser Betrag setzte sich laut Kassabuch aus zwei Zahlungen ab Privatkonto in Höhe von EUR 100'000.- (i.e. CHF 144'750.-) und EUR 45'000.- (i.e. CHF 65'000.-) sowie einer Verrechnung mit einem „Guthaben Pferd W. \_\_\_\_\_“ in Höhe von EUR 35'000.- zusammen. Dementsprechend vermerkte der Beschwerdeführer im Kassabuch ein „Total Barzahlung“ in Höhe von CHF 210'000.- und ein „Total Anlagekosten“ in Höhe von CHF 260'000.-, wobei in diesem Preis Pension, Beritt und alle Kosten bis 31. Dezember 2010 inbegriffen seien. Auch in der Rubrik „Sonder-Ausgaben 2010“ des Kassabuchs wurde der Kauf des Pferdes A in der Zeile „April“ mit einem Preis von CHF 210'000.- (entspricht Barzahlung) vermerkt (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000039 f.). Diese Angaben im Kassabuch sind glaubhaft (vgl. auch vorne E. 7.2.2). Daran ändert auch nichts, dass der Beschwerdeführer auf die Rechnung vom 29. April 2010 über EUR 100'000.- und die entsprechende Zahlungsbestätigung verweist. Denn aus der Rechnung geht nicht hervor, dass damit der ganze Kaufbetrag beglichen worden sein soll. Vielmehr handelt es sich dabei um die im Kassabuch vermerkte Zahlung ab Privatkonto in Höhe von EUR 100'000.-, also um eine Teilzahlung.

Somit ist festzuhalten, dass die EZV zurecht davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer das Pferd A ca. 17 Monate vor dessen Einfuhr zum Preis von CHF 260'000.- (inkl. aller Kosten bis 31. Dezember 2010) erworben hat. Dieser Betrag entspricht der letzten objektiven Grösse zur Bestimmung des Marktwertes des Pferdes A im Zeitpunkt der Einfuhr, weshalb die EZV – auch angesichts der Tatsache, dass zwischen Kauf und Einfuhr nicht mehr als 17 Monate vergangen sind – diesen Wert zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage heranziehen durfte. Im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung erscheint die Schätzung nicht als pflichtwidrig. Gesamthaft ergibt sich somit, dass sich die Schätzung der EZV innerhalb des Schätzungsrahmens bewegt und demnach nicht zu beanstanden ist. Für eine Korrektur dieser pflichtgemäss vorgenommenen Schätzung aufgrund der vom Beschwerdeführer behaupteten gesundheitlichen Probleme des Pferdes trägt dieser die Beweislast.

Gleiches gilt für die Frage, ob die im Kauf inbegriffenen Kosten für Pension, Beritt und dergleichen „blosse Betriebskosten“ darstellen (vgl. E. 2.5.3 und nachfolgend E. 7.4.1).

**7.3.3** Die EZV schätzte den Wert des Pferdes B im Zeitpunkt von dessen Einfuhr im Juli 2013 auf CHF 170'000.-. Sie stützte sich dabei auf einen Beleg der (...) Kantonalbank, worauf sich eine handschriftliche Notiz des Beschwerdeführers finden lässt, in der er den Kaufpreis für das Pferd B mit CHF 170'000.- bezifferte (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000025).

Der Beschwerdeführer entgegnet, gemäss Kaufvertrag sei vorgesehen gewesen, dass er dem Verkäufer EUR 15'000.- in bar bezahle und zudem den 7-jährigen Schimmel F übereigne (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000023). Das Pferd F sei im relevanten Zeitpunkt mindestens EUR 20'000.- wert gewesen (mit Verweis auf die Einvernahme des Beschwerdeführers vom 16. August 2016, act. 1.8.7, S. 3 f.). Bei grosszügiger Betrachtung betrage der Wert der Gegenleistung für den Kauf des Pferdes B maximal CHF 70'000.-. Der Beschwerdeführer moniert, dass die EZV ihre Schätzung wiederum nicht auf den genannten, an sich klar ausgewiesenen Betrag abstütze und stattdessen irgendwelche handschriftliche Notizen heranziehe. Hinzu komme, dass die handschriftlichen Notizen uneinheitlich seien.

Aktenkundig ist ein Kaufvertrag vom 22. Februar 2012 betreffend das Pferd B (vormals [...]), der eine Barzahlung von EUR 15'000.- sowie die Übergabe des Pferdes F vorsieht (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000023). Auch in einem Kassabuch ist der Ankauf des Pferdes B dokumentiert. Gemäss Kassabuch kaufte der Beschwerdeführer das Pferd B am 24. Februar 2012 zum Preis von gesamthaft CHF 155'000.-, wobei EUR 70'000.- (i.e. ca. CHF 85'000.-) durch Barzahlung und EUR 50'000.- (i.e. ca. CHF 70'000.-) durch die Übereignung des Pferdes F anzahlungsstatt beglichen wurden. Laut Kassabuch verkaufte der Beschwerdeführer das Pferd B schliesslich am 1. Oktober 2013 für CHF 30'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000024), was auch durch den damaligen Käufer, der seitens der Zollkreisdirektion als Auskunftsperson befragt wurde, bestätigt worden ist (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000038). Auch in der Rubrik „Sonder-Ausgaben 2010“ des Kassabuchs wurden die Kosten für den Ankauf des Pferdes F mit CHF 70'000.- beziffert (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000039 f.). Auf einem Auszahlungsbeleg über EUR 75'000.- der (...) Kantonalbank vom 17. Februar 2012 findet sich sodann eine handschriftliche Notiz des

Beschwerdeführers, in der er den Kaufpreis für das Pferd B per 1. März 2012 mit CHF 170'000.- (i.e. Ankauf Pferd [ursprünglicher Name] [alsdann: Pferd B] EUR 70'000.- plus Pferd F EUR 60'000.-) bezifferte (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.4/000025). Hieraus folgt, dass die handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers – abgesehen von der kleinen Differenz beim Pferd F – konsistent und teils von Dritten (i.e. Auskunftsperson) bestätigt worden sind. Es ist somit kein Grund ersichtlich, weshalb die genannten handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers nicht glaubhaft sein sollten (vgl. auch vorne E. 7.2.2).

Somit ist festzuhalten, dass die EZV die Schätzung des Einfuhrsteuerwerts des Pferdes B zurecht auf Basis des Kassabuchs bzw. der handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers vorgenommen hat. Indem die EZV auf den höchsten dokumentierten Wert abstellt, bewegt sie sich zwar an der oberen Begrenzung des Schätzungsrahmens, aber immer noch in ihrem Ermessensspielraum, weshalb die Schätzung nicht zu beanstanden ist (E. 2.5.3).

#### **7.3.4**

**7.3.4.1** Die EZV schätzte den Wert des Pferdes C im Einfuhrzeitpunkt Februar 2010 auf CHF 1'000'000.-. Sie stützte sich dabei unter anderem auf eine Faxmitteilung des Beschwerdeführers vom 17. Juni 2008, in der er das Pferd C zum Kauf anbietet. Ein 100-prozentiger Verkauf des Pferdes soll demnach auf CHF 1'500'000.- zu stehen kommen, während die Preisvorstellung des Beschwerdeführers bei einer 50-prozentigen Beteiligung am Pferd C noch bei CHF 500'000.- liegt (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000098). Zudem bezieht sich die EZV auf die vertragliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und L. \_\_\_\_\_ vom 15. Februar 2010, worin eine 50-prozentige Beteiligungsoption zum Preis von CHF 500'000.- vorgesehen ist (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000137). Hieraus folgert die EZV, dass der Beschwerdeführer offensichtlich von einem Wert von mindestens CHF 1'000'000.- ausgegangen sei. Effektiv sei das Pferd im April 2010 für CHF (...) ins Ausland verkauft worden (vgl. auch Sachverhalt Bst. C.c).

Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, im Kaufvertrag vom 19. März 2008 werde der Kaufpreis nicht schriftlich genannt. Dieser sei lediglich mündlich vereinbart worden und habe gemäss den Aussagen des Beschwerdeführers EUR 60'000.- betragen (mit Verweis auf die Einvernahme des Beschwerdeführers vom 14. Juli 2016, act. 1.8.4, S. 7).

Weil keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass sich dieser Wert zwischen dem Kauf- und Einfuhrzeitpunkt wesentlich verändert habe, sei dieser Wert für die Schätzung heranzuziehen. Der Beschwerdeführer stösst sich daran, dass die EZV in diesem Fall nicht – wie bei den anderen Pferden – den im Kassabuch vermerkten Ankaufspreis in Höhe von CHF 120'000.- als Grundlage ihrer Schätzung heranzieht (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000083). Hieraus müsse geschlossen werden, dass die Notizen des Beschwerdeführers nur gerade dann ein zuverlässiges Beweismittel darstellen würden, wenn sie den höchsten bzw. den für den Beschwerdeführer ungünstigsten Betrag für die Steuerbemessung ausweisen würden. Damit lasse die EZV eine nachvollziehbare Methodik vermissen.

Aus dem Kassabuch des Beschwerdeführers geht hervor, dass er das Pferd C am 19. März 2008 für CHF 120'000.- aufgekauft hatte, wobei gleichzeitig sämtliche Kosten bis März 2010 (zusätzlich CHF 80'000.-) beglichen wurden, weshalb der Beschwerdeführer das Total der „Anlagekosten“ mit CHF 200'000.- bezifferte. Auf den nächsten Zeilen des Kassabuchs ist sodann der Verkauf des Pferdes C vom 8. April 2010 dokumentiert. Demnach hat er das Pferd für CHF (...) verkauft, was unbestritten ist, und hiervon CHF (...) an Beteiligte und Provisionsempfänger weitergegeben. Schliesslich bezifferte der Beschwerdeführer im Kassabuch den Reingewinn aus dem Verkauf des Pferdes C mit CHF (...), was dem Verkaufsertrag abzüglich der zuvor genannten, im Kassabuch notierten Kosten entspricht (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000083). Auch in einem weiteren Kassabuch des Beschwerdeführers sind die genannten Werte unter dem Titel „Die Geschichte des Pferdes C“ wiedergegeben. Zudem ist dort auch der Rückkauf des Pferdes C am 24. Juni 2014 für CHF 80'000.- vermerkt (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000085). Weder der Rückkaufspreis in Höhe von CHF 80'000.- noch der Verkaufspreis von CHF (...) wurden seitens des Beschwerdeführers im Rahmen seiner Einvernahme vom 12. April 2016 bestritten (vgl. Einvernahme des Beschwerdeführers vom 12. April 2016, act. 1.8.2, S. 15). Da nicht ersichtlich ist, weshalb nicht sämtliche Werte in den genannten Kassabüchern korrekt sein sollten, ist davon auszugehen, dass das Pferd C für CHF 120'000.- angekauft wurde.

Grundsätzlich ist nicht zu beanstanden, wenn die EZV sämtliche vor der Einfuhr im Raum stehenden Werte heranzieht, um den Marktwert des in Frage stehenden Pferdes im Einfuhrzeitpunkt zu schätzen. Relevant sind sämtliche verwertbaren Daten, die Aufschluss darüber geben, welchen

Wert der Beschwerdeführer im Einfuhrzeitpunkt für das Pferd hätte deklarieren müssen. Bei den seitens der Vorinstanz ins Feld geführten Werten von CHF 1'000'000.- bzw. CHF 1'500'000.- handelt es sich zwar unbestrittenermassen um Preise, zu denen der Beschwerdeführer bereit gewesen wäre, das Pferd C zu verkaufen. Die Tatsache, dass die angeschriebenen potentiellen Käufer bzw. die Kaufoptionsberechtigten die Offerten des Beschwerdeführers nicht annahmen, zeigt jedoch gerade, dass es sich bei den genannten Werten um Wunschpreisvorstellungen des Beschwerdeführers, nicht jedoch um die damaligen Marktwerte des Pferdes C handelte. Der Verkaufspreis von CHF (...) kann überdies ohnehin nicht als Grundlage zur Schätzung herangezogen werden, weil dieser zum Einfuhrzeitpunkt noch nicht realisiert war bzw. auf den Wissensstand im Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen ist. Damit sind der EZV bei der Schätzung des Pferdes C erhebliche Ermessensfehler unterlaufen, die eine Korrektur erfordern. Die einzige aktenkundige, objektive Grösse zur Bestimmung des Einfuhrwerts des Pferdes C ist der Kaufpreis von CHF 120'000.-. Hierauf ist abzustellen (E. 2.5.2 f.).

Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt teilweise gutzuheissen. Die Einfuhrsteuerschuld für die Einfuhr des Pferdes C im Jahre 2010 ist somit von CHF 24'092.- um CHF 21'120.- auf CHF 2'972.- zu reduzieren.

**7.3.4.2** Die EZV schätzte den Wert des Pferdes C bei dessen erneuten Einfuhr im November 2014 auf CHF 80'000.-, anstatt der zusammen mit dem Pferd D deklarierten CHF 62'000.- (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000004). Sie stützte sich dabei auf die Angaben im Kassabuch, aus denen hervorgehe, dass der Beschwerdeführer das Pferd C am 24. Juni 2014 für CHF 80'000.- gekauft habe (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.2/000085 f.).

Der Beschwerdeführer bestätigt, dass er das Pferd C für CHF 80'000.- zurückgekauft habe. Allerdings sei dessen Wert im Zeitpunkt der Einfuhr viel tiefer gewesen, da das Pferd C im November 2014 gesundheitlich stark angeschlagen gewesen sei und keinen nennenswerten Marktwert mehr aufgewiesen haben dürfte.

Der im Juni 2014 bezahlte Kaufpreis von CHF 80'000.- entspricht der letzten objektiven Grösse zur Bestimmung des Marktwertes des Pferdes C im Zeitpunkt der Einfuhr im November 2014, weshalb die EZV diesen Wert zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage ohne weiteres heranziehen durfte. Gesamthaft ergibt sich somit, dass sich die Schätzung

der EZV innerhalb des Schätzungsrahmens bewegt und demnach nicht zu beanstanden ist. Für eine Korrektur dieser pflichtgemäss vorgenommenen Schätzung aufgrund der vom Beschwerdeführer behaupteten gesundheitlichen Probleme des Pferdes trägt dieser die Beweislast (vgl. E. 2.5.3 und nachfolgend E. 7.4.3).

**7.3.5** Das Pferd D wurde seitens der EZV im Einfuhrzeitpunkt November 2014 auf CHF 700'000.- geschätzt. Sie stützte sich dabei unter anderem auf eine Kurznachricht (SMS) des Beschwerdeführers an U.\_\_\_\_\_ von Ende September 2014, wonach er für das Pferd D ein Kaufangebot über CHF 700'000.- erhalten habe (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000104). Danach habe sich das Pferd im Turniersport offensichtlich erfolgreich bewährt. In einer WhatsApp-Mitteilung vom 24. September 2015 habe der Beschwerdeführer Y.\_\_\_\_\_ – auf entsprechende Anfrage hin – mitgeteilt, ein Angebot um CHF 3 Mio. müsse es sein (mit Verweis auf den Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000120). Daraus erhelle, dass der im September 2014 offerierte Kaufpreis durchaus einen realistischen Marktwert dargestellt habe.

Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, er habe das Pferd am 12. April 2014 in Deutschland für CHF 310'000.- erworben (mit Verweis auf eine entsprechende Quittung vom 12. April 2014). In den handschriftlichen Notizen des Beschwerdeführers sei zwar ein Betrag von CHF 360'000.- ausgewiesen, in diesem Betrag seien jedoch die Kosten für Pension und Turniere enthalten (mit Verweis auf die Einvernahme des Beschwerdeführers vom 12. April 2016, act. 1.8.2, S. 7). Als man das Pferd D am 18. Februar 2015 zur definitiven Einfuhr angemeldet habe, habe dieses orthopädische und radiologische Probleme gehabt, weshalb es nur schwierig oder zu einem kleinen Preis zu verkaufen gewesen wäre. Der Beschwerdeführer verweist hierzu auf den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J.\_\_\_\_\_ vom 27. Oktober 2016 und auf eine Röntgenuntersuchung (im Jahre 2016), die habe abgebrochen werden müssen, weil das Pferd stets „lahm gegangen sei“. Hieraus erkläre sich, weshalb bei der Zollanmeldung (vom 18. Februar 2015) lediglich ein Wert von CHF 21'600.- deklariert worden sei. Der Beschwerdeführer stösst sich daran, dass die EZV in diesem Fall nicht – wie bei den anderen Pferden – den im Kassabuch vermerkten Ankaufspreis als Grundlage ihrer Schätzung heranzieht. Hieraus müsse geschlossen werden, dass die Notizen des Beschwerdeführers nur gerade dann ein zuverlässiges Beweismittel darstellen würden, wenn sie den höchsten bzw. den für den



Beschwerdeführer ungünstigsten Betrag für die Steuerbemessung ausweisen würden.

Grundsätzlich ist nicht zu beanstanden, wenn die EZV sämtliche vor der Einfuhr im Raum stehenden Werte heranzieht, um den Marktwert des in Frage stehenden Pferdes im Einfuhrzeitpunkt zu schätzen. Die Vorinstanz hat letztlich auf den Wert von CHF 700'000.- abgestellt. Dies ist allerdings ein Wert, der lediglich auf Hörensagen gründet und offenbar Gegenstand einer Kaufofferte von Ende September 2014 war. Den Akten ist zu entnehmen, dass es hierauf auch zu einer Besichtigung der Pferde gekommen war, wobei der Kauf unbestrittenemassen nicht zustande kam, was ein Indiz dafür ist, dass der Wert von CHF 700'000.-, sollte tatsächlich eine dementsprechende Offerte eingegangen sein, zu hoch war und dem damaligen Marktpreis nicht entsprach. Sodann kann der seitens der Vorinstanz ebenfalls ins Feld geführte Wert von CHF 3 Millionen, der vom Beschwerdeführer in einer WhatsApp-Mitteilung vom 24. September 2015 als Wunschpreis angeführt wurde, nicht als Schätzungsgrundlage herangezogen werden, weil erstens auf den Wissensstand im Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen ist und zweitens völlig offen ist, ob jemand tatsächlich diesen Preis bezahlt hätte. Damit sind der EZV bei der Schätzung des Pferdes D erhebliche Ermessensfehler unterlaufen, die eine Korrektur erfordern (E. 2.5.2 f.).

Die seitens des Beschwerdeführers ins Recht gelegte Quittung bescheinigt zwar, dass der Verkäufer des Pferdes D (vormals [...]) für dessen hundertprozentigen Verkauf CHF 310'000.- erhalten hatte (Beilage 16 der Beschwerde an die Vorinstanz). Aus dem Kassabuch des Beschwerdeführers geht jedoch hervor, dass dieser das Pferd D am 12. April 2014 für CHF 360'000.- erworben hatte. Dieser Preis wurde seitens des Beschwerdeführers auch im Rahmen der Einvernahmen vom 6. November 2015 und 12. April 2016 bestätigt, wobei er die Vermutung anstellte, dass hier auch Kosten für Pension und Turniere enthalten seien (act. 1.8.1, S. 3 und act. 1.8.2, S. 7). Aus der aktenkundigen Abrechnung für Pension und Turniere für die Zeit vom 1. Mai 2014 bis 30. November 2014 vom 4. November 2014 ergibt sich hingegen, dass die Kosten für Pension und Turniere nicht im Preis enthalten waren, was für einen Ankaufspreis in Höhe von CHF 360'000.- spricht (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.1/000082). Ebenfalls für die CHF 360'000.- spricht, dass die Kassabuch-Eintragungen seitens des Gerichts bisher als glaubhaft erachtet wurden (vgl. E. 7.3.2 ff.). Zur Bestimmung des Einfuhrwerts des Pferdes D ist somit auf den gemäss Kassabuch rund sieben Monate vor

der Einfuhr bezahlten Ankaufspreis von CHF 360'000.- abzustellen. Allfällige Wertminderungen aufgrund gesundheitlicher Probleme – wie seitens des Beschwerdeführers geltend gemacht – sind nicht erstellt. Denn erstens ist die hierzu ins Recht gelegte E-Mail eines deutschen Tierarztes vorliegend nicht relevant, weil es den Gesundheitszustand des Pferdes im Jahre 2016 beschreibt (vgl. Beilage 4 der Beschwerde). Zweitens wurde der tierärztliche Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016, der dem Pferd D im Zeitpunkt der Ankunft in der Schweiz äusserst vage orthopädische und radiologische Probleme bescheinigt, rund zwei Jahre nach dessen Einfuhr erstellt, weshalb dessen Beweiswert stark vermindert ist (vgl. E. 1.5.2 und E. 2.5.3).

Damit ist der Einfuhrsteuerwert des Pferdes D auf CHF 360'000.- zu schätzen, womit die Beschwerde in diesem Punkt teilweise gutzuheissen ist. Die Einfuhrsteuerschuld für die Einfuhr des Pferdes D ist somit von CHF 17'595.85 um CHF 8'500.- auf CHF 9'095.85 zu reduzieren.

**7.3.6** Das Pferd E wurde seitens der EZV im Einfuhrzeitpunkt 26. Januar 2015 auf CHF 120'000.- geschätzt. Sie stützte sich dabei auf die Aufzeichnung des Beschwerdeführers in dessen Kassabuch, wonach er das Pferd am 20. September 2013 für CHF 120'000.- erworben hat, wobei bis 4. August 2014 alle Kosten im Kaufpreis inbegriffen sind (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000042).

Der Beschwerdeführer entgegnet, anlässlich der definitiven Einfuhr des Pferdes E am 26. Januar 2015 sei lediglich ein Wert von CHF 18'250.- deklariert worden (vgl. Ordner Pferde I, act. 1.6.3/000002), weil sich dessen Wert aufgrund verschiedener gesundheitlicher Probleme in der Zeit zwischen Kauf und Einfuhr verringert habe (mit Verweis auf den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ vom 27. Oktober 2016).

Der im Kassabuch vermerkte Kaufpreis von CHF 120'000.- ist unbestritten. Dieser Betrag entspricht der letzten objektiven Grösse zur Bestimmung des Marktwertes des Pferdes E im Zeitpunkt der Einfuhr, weshalb die EZV – auch angesichts der Tatsache, dass zwischen Kauf und Einfuhr nicht mehr als 16 Monate vergangen sind – diesen Wert zur Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage heranziehen durfte. Gesamthaft ergibt sich somit, dass sich die Schätzung der EZV innerhalb des Schätzungsrahmens bewegt und demnach nicht zu beanstanden ist. Für eine Korrektur dieser pflichtgemäss vorgenommenen Schätzung aufgrund der vom Beschwerdeführer behaupteten gesundheitlichen Probleme des Pferdes

trägt dieser die Beweislast. Gleiches gilt für die Frage, ob die im Kauf inbegriffenen Kosten für Pension, Beritt und dergleichen „blosse Betriebskosten“ darstellen (vgl. E. 2.5.3 und nachfolgend E. 7.4.4).

**7.4** Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die EZV die Schätzungen der Einfuhrsteuerwerte der Pferde C (erstmalige Einfuhr im Jahre 2010) und D pflichtwidrig vorgenommen hat (E. 7.3.4.1 und E. 7.3.5), weshalb das Bundesverwaltungsgericht diese – unter Berücksichtigung der Vorbringen des Beschwerdeführers – korrigiert hat.

Die übrigen Schätzungen hat die EZV unter Wahrung des pflichtgemässen Ermessens vorgenommen. Damit obliegt es diesbezüglich dem Beschwerdeführer – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – den Nachweis für die Unrichtigkeit der genannten Schätzungen zu erbringen, wobei er sich gegen die zulässigerweise durchgeführten Schätzungen (E. 7.2) nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen kann. Vielmehr hat er darzulegen, dass die von der EZV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und er hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.5.3).

**7.4.1** Betreffend das Pferd A begründet der Beschwerdeführer den im Rahmen der Einfuhr am 14. September 2011 deklarierten Wert von CHF 115'290.- damit, dass die Lahmheit des Pferdes, die umfassend dokumentiert sei, dessen Wert im Zeitpunkt der Einfuhr beeinträchtigt habe.

Der Beschwerdeführer bezieht sich insbesondere auf die Beilage 5 der Beschwerde an die Vorinstanz, i.e. den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. H. \_\_\_\_\_ vom 16. Mai 2016. Im genannten Bericht bescheinigt Dr. med. vet. H. \_\_\_\_\_, das Pferd A Ende September 2011, i.e. als sich das Pferd bereits in der Schweiz befand, untersucht zu haben und dabei verschiedene gesundheitliche Probleme festgestellt zu haben, die zu Lahmheit geführt hätten. Nach diversen Behandlungen sei das Pferd im Januar 2012 klinisch ohne Lahmheit gewesen und die Arbeit habe langsam wieder aufgebaut werden können (vgl. Beilage 5 der Beschwerde an die Vorinstanz). Weiter verweist der Beschwerdeführer auf eine Rechnung vom 2. Februar 2011 und eine solche vom 22. Juni 2011 (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000076 und act. 1.6.6/000095), die die Lahmheit des Pferdes A bestätigen sollen. Aus den genannten Rechnungen geht zwar hervor, dass das Pferd A bereits vor seiner Einfuhr wegen Lahmheit untersucht und behandelt wurde. Bei der Folgeuntersuchung am 12. Juli 2011, i.e. der letzten

aktenkundigen Untersuchung vor der Einfuhr des Pferdes A, war dieses jedoch wieder lahmheitsfrei (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000098).

Gemäss Abklärungen der EZV bei Professor Dr. med. vet. K. \_\_\_\_\_ hätten die Röntgenaufnahmen des Pferdes A Veränderungen gezeigt, die bei Sportpferden als Abnutzungserscheinungen und Verbrauchsfolgen bekannt seien. Diese könnten Lahmheit zur Folge haben, müssten aber nicht. Wie auch menschliche Spitzensportler seien diese Pferde wegen jahrelanger Überlastung anfälliger. Bei einer Überlastung müsse eine Pause eingelegt und Ruhe verordnet werden. In der Regel gehe es nachher besser und der Sport könne weiter ausgeübt werden. Es wäre sonst nicht möglich gewesen, dass S. \_\_\_\_\_ auf dem Pferd A gut vier Monate nach der Einfuhr solche Erfolge hatte erzielen können (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000214).

Damit ergibt sich, dass nicht nachgewiesen ist, dass das Pferd A im Zeitpunkt der Einfuhr Lahmheitserscheinungen aufgewiesen hatte. Im Übrigen bedeuten Lahmheitserscheinungen nicht per se, dass ein Pferd nicht mehr für den Spitzensport einsetzbar ist, was sich exemplarisch an den eindrücklichen Turnierergebnissen, die das Pferd A in den Folgejahren erzielte, zeigt (vgl. Ordner Pferde II, act. 1.6.6/000001). Der Beschwerdeführer kann somit nicht nachweisen, dass das Pferd A im Zeitpunkt seiner Einfuhr im Wert vermindert war, weshalb an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 260'000.- festzuhalten ist.

**7.4.2** Betreffend das Pferd B bringt der Beschwerdeführer – abgesehen von den bereits in E. 7.3.3 abgehandelten Punkten – nicht ansatzweise vor, weshalb die Ermessenseinschätzung der EZV offensichtlich unrichtig sein soll, womit schon aus diesem Grund an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 170'000.- festzuhalten ist.

**7.4.3** Betreffend das Pferd C begründet der Beschwerdeführer den im Rahmen der erneuten Einfuhr am 18. November 2014 deklarierten Wert von CHF 62'000.- (zusammen mit dem Pferd D) damit, dass das Pferd C im November 2014 gesundheitlich stark angeschlagen gewesen sei. Das Pferd habe orthopädische Probleme und einen Nervenschnitt gehabt, der zur völligen Sportuntauglichkeit geführt habe.

Der Beschwerdeführer stützt seine Ausführungen auf den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016, der

dem Pferd C im Zeitpunkt der Ankunft in der Schweiz äusserst vage chronische orthopädische Probleme bescheinigt. Der genannte Bericht wurde rund zwei Jahre nach der Einfuhr des Pferdes C erstellt, weshalb dessen Beweiswert stark vermindert ist (vgl. E. 1.5.2). Zum Nervenschnitt ist sodann zu ergänzen, dass dieser gemäss den Ausführungen von X. \_\_\_\_\_ erst nach der Einfuhr in die Schweiz erfolgt und somit hier nicht zu beachten ist (vgl. Einvernahme von X. \_\_\_\_\_ vom 22. September 2016, act. 2.8.1 S. 6 und 12). Der Beschwerdeführer kann somit nicht nachweisen, dass das Pferd C im Zeitpunkt seiner Einfuhr am 18. November 2014 im Wert vermindert war, weshalb an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 80'000.- festzuhalten ist.

**7.4.4** Betreffend das Pferd E begründet der Beschwerdeführer den im Rahmen der Einfuhr am 26. Januar 2015 deklarierten Wert von CHF 18'250.- damit, dass dieser aufgrund gesundheitlicher Probleme zwischen Kauf und Einfuhr massiv an Wert eingebüsst habe.

Der Beschwerdeführer stützt seine Ausführungen auf den tierärztlichen Bericht von Dr. med. vet. J. \_\_\_\_\_ mit Datum vom 27. Oktober 2016, der dem Pferd E im Zeitpunkt der Ankunft in der Schweiz grosse reiterliche und ausbildungstechnische Probleme bescheinigt. Davon abgesehen, dass der genannte Bericht 21 Monate nach der Einfuhr des Pferdes E erstellt wurde und damit einen stark reduzierten Beweiswert hat (vgl. E. 1.5.2), kann dieser Bericht keinesfalls als Nachweis für die behaupteten gesundheitlichen Probleme dienen. Somit ist an der vorinstanzlichen Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von CHF 120'000.- festzuhalten.

**7.5** Somit ist erstellt, dass mit der Deklaration zu tiefer Einfuhrsteuerwerte anlässlich der Pferdeeinfuhren sowie infolge der zu Unrecht in Anspruch genommenen ZAVV 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 für die in diesem Zusammenhang hinterzogenen Abgaben nachleistungspflichtig (E. 4.3).

## **8.**

Nach dem Gesagten ist die vorliegende Beschwerde insofern gutzuheissen, als dass die nachgeforderte Einfuhrsteuer von CHF 54'291.05 um gesamthaft CHF 29'620.- auf CHF 24'671.05 zuzüglich gesetzlicher

Verzugszinsen zu reduzieren ist (E. 7.3.4.1 und E. 7.3.5), wobei die weiteren in Buchstabe B des Sachverhalts genannten Personen für den Teilbetrag von CHF 13'735.45 Einfuhrsteuern sowie CHF 7'668.- Zoll, jeweils zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen, solidarisch haftbar sind (vgl. die weiteren Urteile in der vorliegenden Sache [A-1029/2018 und A-1190/2018]). Ferner ist die Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids zu den Kostenfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid über die Kosten- und allfälligen Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens an die OZD zurückzuweisen.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **9.**

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**9.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1).

Der angefochtene Entscheid sieht eine Nachforderung von Einfuhrsteuern und Zoll im Umfang von gesamthaft CHF 69'627.05 zuzüglich Verzugszinsen vor (vgl. Sachverhalt Bst. B). Da die Beschwerde insofern gutzuheissen ist, als dass die nachgeforderte Einfuhrsteuer um gesamthaft CHF 29'620.- zu reduzieren ist, obsiegt der Beschwerdeführer im Umfang von ca. 40%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 4'250.- im Umfang von CHF 2'500.- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 1'750.- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**9.2** Im Rahmen seines Obsiegens hat der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen

vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 8.2). Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen, des Umfangs der Ausführungen des Beschwerdeführers zu den relevanten Fragen und des ca. 60-prozentigen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf CHF 2'500.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Oberzolldirektion vom 15. Januar 2018 wird insofern abgeändert, als dass der Beschwerdeführer neu im Umfang von CHF 24'671.05 Einfuhrsteuern sowie CHF 15'336.- Zoll, jeweils zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen, nachleistungspflichtig ist, wobei die weiteren in Buchstabe B des Sachverhalts genannten Personen für den Teilbetrag von CHF 13'735.45 Einfuhrsteuern sowie CHF 7'668.- Zoll, jeweils zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen, solidarisch haftbar sind.

Die Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids zu den Kostenfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens wird aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid über die Kosten- und allfälligen Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens an die OZD zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 4'250.- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von CHF 2'500.- auferlegt. Der von ihm geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 1'750.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt CHF 2'500.- zu bezahlen.



**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**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 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: