



## Urteil vom 1. Juni 2023

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch lic. iur. Lars Gerspacher, Rechtsanwalt, und  
MLaw LL.M. Cem Arikan, Rechtsanwalt, (...),  
Beschwerdeführer,

gegen

**Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),**  
Direktionsbereich Strafverfolgung, Taubenstrasse 16,  
3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Nachforderung von Zollabgaben, Einfuhrsteuer und Automobilststeuer.

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

**A.a** Mit Schreiben vom 16. Februar 2015 meldete das Zollinspektorat (...) gegenüber der Zollkreisdirektion (...) den Verdacht, dass für verschiedene Einfuhren des Fahrzeugs (Marke und Modell) mit der Chassis-Nr. (...) (nachfolgend: streitgegenständliches Fahrzeug) zu Unrecht das Verfahren der vorübergehenden Verwendung erwirkt worden sei, da das Fahrzeug mutmasslich bereits vor der ersten Einfuhr einem Eigentümer mit Wohnsitz in der Schweiz gehört habe. Zudem äusserte das Zollinspektorat (...) den weiteren Verdacht, dass im Zusammenhang mit den Einfuhranmeldungen ein falscher Wert deklariert wurde (Akten der Vorinstanz Nr. [Akt.-VI Nr.] 01.01.01, S. 2 ff.).

**A.b** Das streitgegenständliche Fahrzeug wurde erstmals am 13. Dezember 2013 durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. zur vorübergehenden Verwendung mit dem Zweck «Ausstellung» und einem MWST-Wert von CHF (über 1 Million) zur Einfuhr in die Schweiz über den Grenzübergang (...) angemeldet. Gemäss Angaben im Handelsregister des Kantons (...) bezweckt die B. \_\_\_\_\_ Ltd. die Erbringung von Dienstleistungen jeder Art für klassische Automobile, Handel mit Gütern aller Art sowie den Erwerb von Immobilien.

**A.c** In besagter Zollanmeldung vom 13. Dezember 2013 für die vorübergehende Verwendung (ZAVV Nr. [...]) wurde zudem als Eigentümer der Ware die Unternehmung C. \_\_\_\_\_ GmbH und als Empfängerin/Importeurin die D. \_\_\_\_\_ SA, (...)», deklariert. A. \_\_\_\_\_ ist Geschäftsführer der B. \_\_\_\_\_ Ltd. und füllte die besagte Zollanmeldung aus (Akt.-VI Nr. 02.05.02, S. 2).

**A.d** Die Zollkreisdirektion (...), Sektion Zollfahndung, Aussenstelle Bern (nachfolgend: ZFA), eröffnete am 6. Juli 2017 ein Zollstrafverfahren gegen A. \_\_\_\_\_ wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie gegen das Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (AStG, SR 641.51). Die Eröffnung des Zollstrafverfahrens wurde A. \_\_\_\_\_ am 6. Juli 2017 mitgeteilt (Akt.-VI Nr. 10.01.01). Ebenfalls am 6. Juli 2017 führte die Zollkreisdirektion (...) in den Geschäftsräumlichkeiten der B. \_\_\_\_\_ Ltd. eine Hausdurchsuchung durch und beschlagnahmte diverse Unterlagen (Akt.-VI Nr. 02.05.01 ff.).

**A.e** Nach Abschluss der Strafuntersuchung nahm die ZFA am 31. Juli 2018 ein Schlussprotokoll gegen A.\_\_\_\_\_ auf. Darin wird ihm vorgeworfen, in der Einfuhranmeldung ZAVV Nr. (...) vom 13. Dezember 2013 für das streitgegenständliche Fahrzeug falsche Angaben betreffend Versender und Eigentümer der Ware sowie betreffend Zweck der Einfuhr angegeben und damit zu Unrecht die Einfuhr im Verfahren der vorübergehenden Verwendung bewirkt zu haben. Zudem habe er in derselben Anmeldung einen falschen Warenwert angegeben. Das Schlussprotokoll wurde dem Beschwerdeführer am 7. August 2018 zugestellt (Akt.-VI Nr. 10.09.01 sowie Akt.-VI Nr. 10.09.02).

**A.f** Mit Verfügung über die Leistungspflicht vom 31. Juli 2018 (eröffnet am 7. August 2018) erklärte die Zollkreisdirektion (...) A.\_\_\_\_\_ für die Nachforderung von Mehrwertsteuern in der Höhe von CHF 513'748.50, von Automobilsteuern in der Höhe von CHF 246'994.50 sowie von Einfuhrzöllen in der Höhe von CHF 112.-, zuzüglich eines Verzugszinses von CHF 140'166.45 (total CHF 901'021.45), leistungspflichtig. Für den gleichen Betrag erklärte die Zollkreisdirektion (...) E.\_\_\_\_\_, (...), solidarisch leistungspflichtig (Akt.-VI Nr. 10.10.01).

## **B.**

**B.a** Dagegen liess A.\_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 14. September 2018 Beschwerde bei der Oberzolldirektion (OZD) erheben.

**B.b** Mit Beschwerdeentscheid vom 14. September 2021 erkannte die OZD Folgendes: Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Leistungspflicht wird neu auf CHF 112.- (Zoll), CHF 154'248.15 (Einfuhrsteuer) und CHF 74'157.75 (Automobilsteuer), somit auf total CHF 228'517.90 festgesetzt. Der Zins wird neu auf CHF 42'098.10 festgesetzt (Ziff. 1). Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen (Ziff. 2). Dem Beschwerdeführer werden die anteiligen Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.- auferlegt (Ziff. 3).

## **C.**

**C.a** Dagegen liess A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 15. Oktober 2021 vor dem Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen:

- «1. Die Ziffern 1, 2 und 3 der Verfügung der Beschwerdegegnerin vom 14. September 2021 seien aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer nicht leistungspflichtig ist und die Verfügungen über die Leitungspflicht des Beschwerdeführers vom 31. Juli 2018 und 14. September 2021 seien aufzuheben.
3. Eventualiter sei die Verfügung der Beschwerdegegnerin vom 14. September 2021 aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

**VERFAHRENSANTRAG:**

1. Es seien durch das Bundesverwaltungsgericht die Verfahrensakten der Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) in der Sache mit Aktenzeichen (...) beizuziehen.»

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 9. Dezember 2021 schliesst die EZV (seit 1. Januar 2022 «Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit» [BAZG]; nachfolgend: Vorinstanz) auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werde mit ordentlicher Kostenfolge.

**C.c** Am 30. Dezember 2021 reicht die Vorinstanz eine ergänzende Stellungnahme betr. Verfahrensakten ein, worin sie den Beizug der im Parallelverfahren (...) eingereichten, im angefochtenen Entscheid erwähnten und für das vorliegende Beschwerdeverfahren relevanten Akten aus dem Gesamtdossier («Strafuntersuchung») beantragt.

**C.d** Mit Verfügung vom 13. Januar 2022 heisst der Instruktionsrichter diesen Antrag der Vorinstanz gut.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.*

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die vormalige OZD (bzw. ab 1. Januar 2022 das BAZG) ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **1.2**

**1.2.1** Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Da die Beschwerde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht wurde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist auf die Beschwerde – vorbehaltlich des Folgenden – einzutreten.

**1.2.2** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7).

Soweit der Beschwerdeführer vorliegend die Aufhebung auch der (dem angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 14. September 2021 vorgelagerten) Verfügung vom 31. Juli 2018 der Zollkreisdirektion (...) (Sachverhalt, Bst. A.f) beantragt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die besagte Verfügung vom 31. Juli 2018 als inhaltlich mitangefochten (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

**1.2.3** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechts-

fragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

Der Antrag Nr. 2 des Beschwerdeführers beinhaltet u.a. einen Feststellungsantrag. Der Inhalt dieses Feststellungsantrags ist jedoch als Vorfrage des Leistungsbegehrens des Beschwerdeführers (Aufhebung der Ziffern 1, 2 und 3 des Beschwerdeentscheids vom 14. September 2021; Antrag Nr. 1) ohnehin zu prüfen. Daher ist auf den Antrag Nr. 2 insoweit nicht einzutreten (vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.3).

**1.3** Betreffend Verfahrensantrag des Beschwerdeführers auf Edition der vorinstanzlichen Akten ist Folgendes festzuhalten: Die Vorinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht mit der Vernehmlassung vom 9. Dezember 2021 die gesamten vorinstanzlichen Akten übermittelt, wodurch sie Eingang in die Gerichtsakten gefunden haben. Der Antrag des Beschwerdeführers erweist sich daher als gegenstandslos (vgl. Urteil des BVGer A-6508/2020 vom 30. Januar 2023 E. 1.5).

**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 die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

**1.5** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.5 m.w.H.).

**1.6** Es gilt zudem der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren 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 (BGE 119 V 347 E. 1a). Die Mitwirkungspflicht der Verfahrensbeteiligten ist allgemeiner Natur und erstreckt sich auf alle Arten der Sachverhaltserhebung. Sie gilt insbesondere für jene Umstände, die eine Partei besser kennt als die Behörden und welche ohne Mitwirkung der Parteien gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erhoben werden können (BVGE 2008/24 E. 7.2; CHRISTOPH AUER/ANJA MARTINA BINDER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019, Art. 13 N 3 f.).

**1.7** Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung 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. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (SR 210; nachfolgend: ZGB) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Abgaberecht gilt, dass die Abgabebehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.7 m.w.H.).

**1.8** Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich am 13. Dezember 2013 verwirklicht (erste Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs; Sachverhalt, Bst. A.b). Somit sind vorliegend das ZG, die Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01), das MWSTG, das Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) sowie das Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (AStG, SR 641.51) in ihrer jeweils geltenden Fassung heranzuziehen. Darauf wird im Folgenden – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

## **2.**

**2.1** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach ZTG zu veranlagen (Art. 7 ZG). Solche Gegenstände unterliegen zudem im Allgemeinen der

Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG) und – sofern es sich um Automobile handelt – der Automobilsteuer (Art. 22 Abs. 1 AStG). Vorbehalten bleiben Abweichungen wie Zollbefreiungen und -erleichterungen sowie Steuerbefreiungen, die sich aus Staatsverträgen oder besonderen Bestimmungen von Gesetzen oder Verordnungen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 53 MWSTG sowie Art. 7 und Art. 12 AStG).

**2.2** Grundlage der Zollveranlagung bildet die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 ZG). Diese basiert auf dem Selbstdeklarationsprinzip, wonach von der anmeldepflichtigen Person eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt wird (vgl. dazu Art. 21 ff. ZG). Hinsichtlich der diesbezüglichen Sorgfaltspflicht werden an die anmeldepflichtige Person hohe Anforderungen gestellt (Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 567, 601; vgl. BGE 112 IV 53 E. 1a; statt vieler: Urteile des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 8.1.1, A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.2; BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 18 N 3 f., mit weiteren Hinweisen). Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG; zur hier nicht interessierenden Einschränkung der grundsätzlichen Unabänderlichkeit der angenommenen Zollanmeldung vgl. Art. 34 ZG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 2.1).

### **2.3**

**2.3.1** 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. Zu diesem Zweck ist das Verfahren der vorübergehenden Verwendung vorgesehen (vgl. Urteile des BVGer A-2733/2019 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1, A-957/2019 vom 9. Dezember 2019 E. 2.7, A-5320/2018 vom 26. August 2019 E. 3; HEINZ SCHREIER, Zollkommentar, Art. 9 N 1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021]).

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



Laut Art. 32 ZV kann das BAZG (vormals die EZV) das Verfahren der vorübergehenden Verwendung aber auch dann bewilligen, wenn nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind. Einen solchen Sonderfall stellt das Verbringen der Ware ins Zollgebiet «zum ungewissen Verkauf» dar (vgl. Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 3.2.3; siehe auch Ziff. 3.3 der Richtlinie 10-60 des BAZG, Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Stand 1. März 2023 [nachfolgend: RL 10-60]; vgl. auch: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.2.2).

**2.3.3** Bei zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung angemeldeten Waren werden die Einfuhrzollabgaben oder allfällige Ausfuhrzollabgaben mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt (Art. 58 Abs. 2 Bst. a ZG). Bis zur Wiederausfuhr oder Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr unterliegen die Waren der Zollüberwachung und der Zollprüfung (Art. 23 Abs. 1 ZG). Sie behalten ihren ausländischen Zollstatus (Ziff. 4.3 RL 10-60).

Soll die Ware während der Dauer des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung eine neue zollrechtliche Bestimmung erhalten und in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden, so entsteht mit der Anmeldung zum neuen Verfahren eine neue Zollschuld (vgl. Art. 162 Abs. 2 ZV; ferner REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Koller et al. [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl. 2007, Rz. 845; Ziff. 1.1.6 der Richtlinie 69-10 des BAZG, Vorübergehende Verwendung im Inland, Vorübergehende Verwendung im Ausland, Mehrwertsteuer auf der Einfuhr [Einfuhrsteuer], Stand 1. Januar 2022 [nachfolgend: RL 69-10]).

**2.4** Die Zollzahlungspflicht obliegt der Zollschuldnerin bzw. dem Zollschuldner (Art. 70 Abs. 1 ZG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Person, welche die Waren über die Zollgrenze bringt, deren Auftraggeber sowie die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt ist oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG). Als Auftraggeber gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung derjenige, der die Ware über die Grenze bringen lässt. Als solcher gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.3 m.w.H.). Natürliche Personen bleiben auch dann Zollschuldner, wenn sie als Organ einer juristischen Person gehandelt haben (Urteil des BVGer A-2822/2020 vom 23. Januar 2021 E. 2.5.3).

Der Zollschuldner nach Art. 70 ZG ist auch für die Automobilsteuer und die Einfuhrsteuer steuerpflichtig (Art. 9 Abs. 1 Bst. a AStG bzw. Art. 51 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.3 m.w.H.).

**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). Bei der Einfuhr handelt es sich um einen zollrechtlichen Tatbestand (Art. 6 Bst. g ZG). Nach schweizerischem Verständnis setzt sich dieser einerseits aus dem tatsächlichen Verbringen der Ware ins Inland (Realkomponente; Art. 21 ZG), andererseits aus der Überführung des Gegenstandes in den zollrechtlich freien Verkehr zusammen (Verfahrenskomponente; Art. 47 Abs. 2 Bst. a ZG; SCHREIER, Zollkommentar, Art. 6 N 35; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.4).

Steuerobjekt der Automobilsteuer ist – soweit vorliegend interessierend – die Einfuhr von Automobilen ins Inland (Art. 22 Abs. 1 AStG).

**2.6** Die Steuerforderung entsteht sowohl bei der Einfuhr- wie auch der Automobilsteuer zur gleichen Zeit wie die Zollschuld, mithin im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (Art. 56 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 23 Abs. 1 AStG i.V.m. Art. 69 Bst. a ZG).

**2.7** Nach Art. 51 Abs. 2 MWSTG ist die Solidarhaftung nach Art. 70 Abs. 3 ZG (E. 3.3) für Personen, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen (Art. 109 ZG), aufgehoben, wenn der Importeur oder die Importeurin: zum Vorsteuerabzug (Art. 28 MWSTG) berechtigt ist (Bst. a); die Einfuhrsteuerschuld über das Konto des zentralisierten Abrechnungsverfahrens des BAZG (ZAZ) belastet erhält (Bst. b); und der Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, einen Auftrag zur direkten Stellvertretung erteilt hat (Bst. c).

## **2.8**

**2.8.1** 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 i.V.m. Abs. 2 MWSTG; vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.6.1 m.w.H.).

Ferner sind in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten, insbesondere die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG). In die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind auch die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG zu befördern sind; ist dieser Ort unbekannt, so gilt als Bestimmungsort der Ort, an dem das Umladen nach Entstehung der Einfuhrsteuerschuld im Inland erfolgt (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder fehlen Wertangaben, so kann das BAZG die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG).

**2.8.2** Wird ein Automobil in Erfüllung eines Veräußerungs- oder Kommissionsgeschäftes eingeführt, wird die Automobilsteuer auf dem vom Importeur entrichteten oder zu entrichtenden Entgelt erhoben (Art. 24 Abs. 1 Bst. a AStG). In die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind, insbesondere die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben mit Ausnahme der zu erhebenden Steuer selbst und der Mehrwertsteuer (Art. 24 Abs. 2 Bst. a AStG). Ebenso in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind die Nebenkosten, wie Provisions-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die bis zum ersten inländischen Bestimmungsort entstehen. Als solcher gilt der Ort, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, mit dem das Automobil ins Inland eingeführt wird, angegeben ist, oder, falls eine solche Angabe fehlt, der Ort, an dem das Automobil im Inland umgeladen wird (Art. 24 Abs. 2 Bst. b AStG). Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der deklarierten Steuerbemessungsgrundlage oder fehlen Wertangaben, so kann die Steuerbehörde die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen (Art. 24 Abs. 3 AStG).

**2.8.3** Bei der gerichtlichen Überprüfung einer mit Bezug auf die Einfuhr- bzw. Automobilsteuer erfolgten Ermessenseinschätzung gelten grundsätzlich die im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (vgl. Urteil des BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 3.2.3 m.w.H.). So gilt insbesondere auch, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung der Einfuhrsteuer eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteile des

BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 3.2.3, A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3).

**2.9** Wer als Importeur gilt, definiert weder das MWSTG noch das AStG (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2019], Art. 51 N 14). Laut Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels (SR 632.14) gilt als Importeur, wer die Ware ins Zollinland einführt oder auf seine Rechnung einführen lässt (vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 3.7). Bei Lieferungen ist grundsätzlich der Lieferungsempfänger als Importeur zu betrachten (Urteil des BGer 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 3.6 mit Verweis auf die Verwaltungspraxis der [seinerzeitigen] EZV).

### 3.

**3.1** Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil bezüglich Einfuhr- und Automobilsteuer verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuer- bzw. Automobilsteuergesetzgebung (vgl. Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG; Art. 36 AStG). Sowohl die Mehrwertsteuer- als auch die Automobilsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.1 m.w.H.). Gemäss Art. 118 Abs. 1 ZG begeht eine Widerhandlung, wer vorsätzlich oder fahrlässig Zollabgaben durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise hinterzieht (Bst. a) oder sich oder einer anderen Person sonst wie einen unrechtmässigen Zollvorteil verschafft (Bst. b).

**3.2** Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) sind Abgaben nachzu-entrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160

E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c; Urteile des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.2.2, 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 12 N 5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.2 m.w.H.).

Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», d.h. für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (vgl. oben E. 2.4). Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3). 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 des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; MICHAEL BEUSCH, 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 (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteile des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3, 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.2 m.w.H.).

**3.3** Art. 70 Abs. 3 ZG hält als Grundsatz die solidarische Haftung sämtlicher Zollschuldnerinnen und Zollschuldner fest. Wie die Zollschuld intern unter den verschiedenen Zollschuldnern zu verteilen ist, regelt das ZG nicht, sondern verweist dafür in Art. 70 Abs. 3 Satz 2 ZG auf die Regressregeln des Obligationenrechts. Art. 70 Abs. 4 ZG sieht indessen mitunter folgende Ausnahme zur solidarischen Haftung vor: Personen, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen – somit insbesondere Spediteure – haften nicht solidarisch, sofern die Zollschuld im ZAZ (E. 2.7) über das Konto des Importeurs bezahlt wird (Art. 70 Abs. 4 Bst. a ZG). Die solidarische Haftung ist damit nur noch für die Fälle gegeben, in denen die Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, über ihr eigenes ZAZ-Konto bei der Zollverwaltung abrechnet. Letztere Personen können ihre

Dienstleistungen somit wahlweise mit oder ohne Kreditgewährung anbieten. Für die Zollverwaltung bringt die vorgesehene Lösung den Vorteil, dass sie von Beginn an davon Kenntnis hat, über welches ZAZ-Konto eine Zollschuld bei ihr abgerechnet wird und welche Sicherheiten für den Zahlungsverkehr bestehen. Der Haftungsausfall wichtiger zahlungspflichtiger Personen (insbesondere der Speditionsfirmen) muss damit nicht mit zusätzlichen Sicherheiten kompensiert werden (Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 642 f.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1626/2010 Urteil vom 28. Januar 2011 E. 2.3; vgl. auch Urteil des BVGer A-1399/2020 vom 17. November 2022 E. 8.2.2).

Mangels anderslautender Regelung gilt Art. 70 Abs. 4 ZG auch für die Solidarhaftung für die Steuer bei der Einfuhr von Automobilen (Art. 7 AStG i.V.m. Art. 9 AStG i.V.m. Art. 70 ZG).

#### **4.**

**4.1** Die Verjährung der Pflicht, Abgaben nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.1). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind». Insbesondere gilt für qualifizierte Übertretungen in Form einer Hinterziehung oder einer Gefährdung von Abgaben nach Art. 11 Abs. 2 VStrR gemäss Rechtsprechung – und entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – eine Verfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren entsprechend dem nach Art. 97 Abs. 1 Bst. d StGB für Vergehen (und damit auch für den Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR) geltenden Mass (eingehend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. auch BGE 143 IV 228 E. 4.4, 139 IV 62 E. 1.3.2; BVGE 2009/59 E. 4.3 ff.; Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-7466/2016 vom 25. September 2017 E. 2.6.1; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.3; MICHAEL BEUSCH/JASMIN MALLA, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Aufl. 2012, Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N 54a; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 6.1).

Diese Verjährung ruht dabei unter anderem während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs-

oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage (vgl. Art. 11 Abs. 3 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 5 Bst. c aStGB [sog. «Transformationsnorm»; Fassung vom 22. März 2002, in Kraft von 1. Oktober 2002 bis 31. Dezember 2006; AS 2002 2986] bzw. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB [in Kraft seit 1. Januar 2007]; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_414/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2; Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2, A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3). Wie das Bundesgericht in BGE 143 IV 228 (dort E. 5.2 ff.) klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält. Letzteres muss auch dann gelten, wenn kein Einspracheverfahren vorgesehen ist (Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 6.1 m.w.H.).

**4.2** Laut Art. 101 Abs. 1 MWSTG sind die Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich nicht anwendbar. Die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich in Fällen von Art. 96 Abs. 4 MWSTG (Steuerhinterziehung im Veranlagungsverfahren) nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG. Wie die Nachleistungspflicht an sich wird auch deren Verjährung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person geprüft. Mit anderen Worten reicht es aus, wenn ein Tatbestand gemäss Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG objektiv erfüllt ist (vgl. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 12.2.2.2; VALÉRIE PARIS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2015], Art. 105 N 16; siehe ferner auch Urteil des BGer 2C\_185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 8.3). Letztere Bestimmung verweist auf die Regelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung von Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, welche folglich analog anzuwenden ist. Demnach tritt die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht bei der Einfuhrsteuer in sieben Jahren ein (Art. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 5203]; in gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6, wonach es sich bei der Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR nicht um eine neue, sondern um eine zusätzliche Steuer- oder Zollschuld handelt, die nach der Aufdeckung von Widerhandlungen zu den bereits geleisteten Abgaben hinzutritt und für die die siebenjährige

Verjährungsfrist gilt.). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 6.2 m.w.H.). Allerdings bleibt es bei der höchstzulässigen (absoluten) Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 56 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 75 ZG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2871/2020 vom 16. August 2022 E. 7.1.3).

## **5.**

Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob der Beschwerdeführer Einfuhrsteuern in der Höhe von CHF 154'248.15 sowie Automobilsteuern in der Höhe von CHF 74'157.75 und Zollabgaben in der Höhe von CHF 112.-, zzgl. Verzugszins in der Höhe von CHF 42'098.10 (per 20. Juli 2018) zu entrichten hat.

Der Beschwerdeführer rügt im Wesentlichen die unvollständige Sachverhaltsfeststellung im Zusammenhang insbesondere mit den Umständen der Einfuhren des streitgegenständlichen Fahrzeugs und den Eigentumsverhältnissen beim streitgegenständlichen Fahrzeug. Daraus abgeleitet hält er die Voraussetzungen für die Einfuhr am 13. Dezember 2013 zur vorübergehenden Verwendung für erfüllt. Der Beschwerdeführer bestreitet im Weiteren, dass er Zollschuldner ist, verlangt die Aufhebung der Solidarhaftung und hält den vorinstanzlichen Beschwerdeentscheid für unangemessen. Auf diese Rügen ist nachfolgend einzugehen.

## **6.**

Zunächst ist zu prüfen ob, die Voraussetzungen der vorübergehenden Einfuhr zu Ausstellungszwecken gemäss ZAVV vom 13. Dezember 2013 erfüllt sind.

### **6.1**

**6.1.1** Der Beschwerdeführer bringt vor, entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei kein gültiger Erwerbstitel für die Übertragung des Eigentums am beschwerdegegenständlichen Fahrzeug an E. \_\_\_\_\_ ersichtlich. Da das beschwerdegegenständliche Fahrzeug am 13. Dezember 2013 aus dem Besitz und damit aus dem Eigentum der C. \_\_\_\_\_ GmbH in die Schweiz eingeführt worden sei, habe es eine Ware im Eigentum einer Person mit Sitz ausserhalb des Zollgebietes dargestellt. Die weiteren Voraussetzungen gemäss Art. 30 ZV seien unbestrittenermassen erfüllt gewesen. Auch wenn E. \_\_\_\_\_ am 13. Dezember 2013 wider Erwarten Eigentümer des beschwerdegegenständlichen Fahrzeugs gewesen sein sollte, habe die Vorinstanz das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nach



Art. 32 ZV bewilligen können. Die Unternehmung des Beschwerdeführers habe auch in der Vergangenheit regelmässig und rechtmässig die Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung erwirken können, wenn die Fahrzeuge zum Zweck des ungewissen Verkaufs eingeführt worden seien oder wenn das Fahrzeug keinen Fahrzeugausweis gehabt habe und auch nie die Zulassung erhalten würde. Diese ständige Praxis der Vorinstanz hätte auch im vorliegenden Fall Anwendung gefunden.

**6.1.2** Die Vorinstanz hält Folgendes entgegen: Da das beschwerdegegenständliche Fahrzeug am 13. Dezember 2013 an E.\_\_\_\_\_ an dessen schweizerischen Wohnsitz geliefert worden sei, sei dieser einerseits als Empfänger bzw. Importeur, andererseits aber auch als Verwender des Fahrzeugs zu qualifizieren. Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug sei daher im Anschluss an die Einfuhr vom 13. Dezember 2013 offensichtlich nicht von einer Person mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland verwendet worden. Daher sei bereits die erste (materielle) Voraussetzung zur Einfuhr einer Ware im Verfahren der vorübergehenden Verwendung gemäss Art. 9 ZG i.V.m. Art. 30 ZV nicht erfüllt. Art. 32 ZV sei nicht auf Sachverhalte anwendbar, in denen das Verfahren der vorübergehenden Einfuhr zuvor durch unrichtige Angaben unrechtmässig erwirkt worden sei. Vielmehr würden sich unter diese Bestimmung Sachverhalte subsumieren lassen, in denen aufgrund der gemachten – und korrekten – Angaben ersichtlich sei, dass nicht alle Voraussetzungen zur Einfuhr im Verfahren der vorübergehenden Verwendung erfüllt seien, jedoch aus wichtigen Gründen die Einfuhr in diesem Verfahren dennoch bewilligt werden könne.

**6.2** Zu den Umständen der Einfuhren des streitgegenständlichen Fahrzeugs lässt sich den Akten soweit vorliegend relevant Folgendes entnehmen:

**6.2.1** Gemäss unterzeichnetem Entwurf des Kaufvertrags vom 25. März 2002 zwischen der C.\_\_\_\_\_ GmbH und E.\_\_\_\_\_ vereinbarten die Parteien, dass mit Unterzeichnung des Vertrags und mit Bezahlung von EUR (über 1 Million) das Eigentum am streitgegenständlichen Fahrzeug sowie am Motor von der C.\_\_\_\_\_ GmbH auf E.\_\_\_\_\_ übergeht und letzterer Alleineigentümer wird und demgemäss frei über die Vertragsobjekte verfügen könne. Zudem wurde vereinbart, dass das Fahrzeug einzig zu Restaurationszwecken noch im Besitz der C.\_\_\_\_\_ GmbH verbleiben sollte (Art. 6 und 7 des Kaufvertrags; Akt.-VI Nr. 10.10.08, pag. 1963 f.).

Mit besagtem Kaufvertrag wurde ebenfalls eine Vereinbarung betreffend Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeugs an E. \_\_\_\_\_ getroffen (Art. 11 des Kaufvertrags; Akt.-VI Nr. 10.10.08, pag. 1966 f.).

**6.2.2** Der Beschwerdeführer machte für die Einfuhranmeldung vom 13. Dezember 2013 des streitgegenständlichen Fahrzeugs in der ZAVV Nr. (...) (Sachverhalt, Bst. A.b und A.c) die folgenden Angaben: Zweck der vorübergehenden Bestimmung: «Ausstellung»; MWST-Wert: «CHF [über 1 Million]»; Versender: C. \_\_\_\_\_ GmbH; Eigentümer der Ware: «Versender»; Empfänger/Importeur: «D. \_\_\_\_\_ SA, (...)». Als Begleitpapier wurde eine Proforma-Rechnung vom 9. Dezember 2013, ausgestellt von der C. \_\_\_\_\_ GmbH, (...), und auf den Namen der D. \_\_\_\_\_ SA lautend, mit dem Vermerk «zur temporären Ausfuhr in eine Ausstellung in die Schweiz und anschliessenden Rückkehr nach (Land)» sowie mit einer Wertangabe von EUR (über 1 Million) vorgelegt (Akt.-VI Nr. 01.08.09 und 01.08.01, pag. 0867 und 0880 f.).

**6.2.3** Die Ausfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs führte am 6. Mai 2014 zur Löschung der ZAVV Nr. (...). Am 8. Mai 2014 erfolgte im Verfahren der vorübergehenden Verwendung in die Schweiz die erneute Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs mit neuer ZAVV Nr. (...) und mit den grundsätzlich gleichen Angaben wie in der ZAVV Nr. (...) (Akt.-VI Nr. 01.01.01 und 01.06.03). Die B. \_\_\_\_\_ Ltd. nahm wiederum die Zollanmeldung vor. Am 16. Juli 2014 wurde das streitgegenständliche Fahrzeug in die USA exportiert. Am 15. Dezember 2015 erfolgte eine erneute Einfuhr im Verfahren der vorübergehenden Verwendung mittels ZAVV (...) in die Schweiz (Akt.-VI Nr. 01.08.01, Beilage 14). Im Juni 2017 fand in den USA die Versteigerung des mittlerweile erneut aus der Schweiz ausgeführten streitgegenständlichen Fahrzeugs statt, wobei der Preis USD (über 14 Millionen) betrug (Akt.-VI Nr. 01.06.31 und 01.06.34).

**6.2.4** Die ZFA hat den Beschwerdeführer am 6. Juli 2017 als Beschuldigter einvernommen (Akt.-VI Nr. 10.08.01). Anlässlich der Einvernahme erklärte er, dass die B. \_\_\_\_\_ Ltd. von E. \_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 5. Dezember 2013 damit beauftragt worden sei, die Einfuhranmeldung für das streitgegenständliche Fahrzeug vorzunehmen. E. \_\_\_\_\_ habe das streitgegenständliche Fahrzeug bei sich zu Hause oder sonst irgendwo hinstellen wollen. Auf jeden Fall sei das streitgegenständliche Fahrzeug nicht zur Reparatur hier (beim Beschwerdeführer) gewesen, sondern wohl zum Anschauen. Für ihn (den Beschwerdeführer) sei es nicht relevant, wo das streitgegenständliche Fahrzeug nach der Freipass-Erstellung sei, sondern,

dass der Freipass rechtzeitig gelöscht werde, das Auto unverändert innerhalb der Frist die Schweiz wieder verlasse und seine Kautions wieder freigegeben werde. Die Angaben betreffend Versender, Empfänger/Importeur, Zweck und Warenwert habe er auf Grundlage der Angaben in der Proforma-Rechnung von C. \_\_\_\_\_ GmbH an die D. \_\_\_\_\_ SA vorgenommen (Akt.-VI Nr. 10.08.01, S. 5 und 6). Der Beschwerdeführer übergab der ZFA anlässlich der Einvernahme eine Rechnung der C. \_\_\_\_\_ GmbH an «E. \_\_\_\_\_, (...)», datiert vom 17. April 2002 (Akt.-VI Nr. 10.08.01, S. 7 und Beilage 1). Auf die Frage der ZFA, weshalb es überhaupt eine Proforma-Rechnung vom 9. Dezember 2013 der C. \_\_\_\_\_ GmbH gäbe, antwortete der Beschwerdeführer: «Weil man wahrscheinlich keinen Freipass machen hätte können mit der Verkaufsrechnung von 2002.» (Akt.-VI Nr. 10.08.01, S. 8). Des Weiteren erklärte der Beschwerdeführer, dass er die Frage, ob das streitgegenständliche Fahrzeug mindestens schon vor dem 13. Dezember 2013 im Eigentum von E. \_\_\_\_\_ gewesen sei, nicht beantworten könne. Es wäre eine Spekulation, aufgrund der Rechnung von 2002 zu sagen, dass E. \_\_\_\_\_ der Eigentümer sei. Nach 4 Jahren könne er nicht mehr genau sagen, ob er etwas überlegt habe oder ob er einfach gesagt habe, er nehme die «C. \_\_\_\_\_ GmbH Rechnung» und dies sei «gäbig» (Akt.-VI Nr. 10.08.01, S. 12). Auf den Vorhalt, wonach die ZFA bei den Einfuhren vom Dezember 2013 bzw. Mai 2014 davon ausgehe, dass absichtlich die C. \_\_\_\_\_ GmbH und nicht E. \_\_\_\_\_ als Eigentümer deklariert wurde, um die Veranlagung für die vorübergehende Verwendung zwecks privater Ausstellung zu erwirken, antwortete der Beschwerdeführer wie folgt: «Dazu sage ich nichts. Ich lasse dies mal im Raum stehen, ich kann nicht mehr sagen, ob es so oder anders war. Es ist Fakt, dass man am Wert nichts gedreht hat. Kann sein, dass man gesagt hat, dass es einfacher ist, die Einfuhr auf eine Firma zu machen, kann aber auch nicht sein» (Akt.-VI Nr. 10.08.01, S. 17).

**6.2.5** Die ZFA stiess im Rahmen der Zollstrafuntersuchung auf eine mit 5. Dezember 2013 datierte E-Mail des Beschwerdeführers an E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der C. \_\_\_\_\_ GmbH) und G. \_\_\_\_\_. Darin schreibt der Beschwerdeführer, dass E. \_\_\_\_\_ scheinbar das streitgegenständliche Fahrzeug temporär zur Ausstellung in die Schweiz nehmen möchte und sie (die B. \_\_\_\_\_ Ltd.) deshalb angefragt habe, sich um den «Papierkrieg» zu kümmern. Zudem schreibt der Beschwerdeführer, dass nebst den Papieren des lokalen Zollamtes eine Proforma-Rechnung, auf der die Fahrzeugdaten aufgeführt seien, sowie ebenfalls Angaben zum Gewicht des Autos und zu dessen Wert benötigt würden. Zusätzlich müsste auf der Proforma-Rechnung erwähnt sein, dass das Fahrzeug temporär für

Ausstellungszwecke in die Schweiz gehe und anschliessend wieder nach Langenfeld zurückkehre (Akt.-VI Nr. 02.05.05, S. 1, pag. 1450). Ebenfalls festgestellt werden konnte ein E-Mail-Verkehr vom 9. Dezember 2013 zwischen E.\_\_\_\_\_, der C.\_\_\_\_\_ GmbH bzw. F.\_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer. Daraus ist ersichtlich, dass E.\_\_\_\_\_ auf Nachfrage durch F.\_\_\_\_\_ den Warenwert für die Proforma-Rechnung mit EUR (über 1 Million) bezifferte (Akt.-VI Nr. 02.05.05, pag. 1459 und 1460; E. 6.2.2).

**6.2.6** E.\_\_\_\_\_ wurde ebenfalls am 6. Juli 2017 durch die ZFA als Beschuldigter im Zusammenhang mit der Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs einvernommen. Anlässlich der Einvernahme erklärte E.\_\_\_\_\_, dass er das streitgegenständliche Fahrzeug im Jahr 2002 gekauft habe. Das Fahrzeug sei bis 2013 in Deutschland bei der C.\_\_\_\_\_ GmbH restauriert worden. Der Kaufpreis habe (rund 2 Millionen) Deutsche Mark betragen, was CHF (...) bzw. EUR (...) entspreche. Dieser Wert beinhalte die Restaurationskosten nicht. Im Dezember 2013 habe er das streitgegenständliche Fahrzeug zu sich in die Schweiz holen wollen. Am 13. Dezember 2013 sei es bei ihm eingetroffen, jedoch könne er sich nicht mehr daran erinnern, auf welche Art und Weise die Zollangelegenheiten abgewickelt wurden. Zur vorgelegten ZAVV vom Mai 2014 führte E.\_\_\_\_\_ an, dass die C.\_\_\_\_\_ GmbH als Eigentümerin angegeben worden sei, dies aber nicht der Realität entspreche, da er selbst der Eigentümer gewesen sei. Betreffend Wertangabe erklärte E.\_\_\_\_\_, dass die CHF (über 1 Million) dem Wert des Fahrzeugs entsprächen, jedoch würden die Restaurationskosten fehlen (Akt.-VI Nr. 01.08.01, S. 4 und 6). Zudem erklärte E.\_\_\_\_\_, dass er persönlich nie eines seiner Fahrzeuge bei der D.\_\_\_\_\_ SA lassen würde. Er habe nie vernommen, dass diese eine Ausstellungshalle hätte, die als solche bezeichnet werden könnte. Es habe nie die Absicht bestanden, ein Fahrzeug bei der D.\_\_\_\_\_ SA dauerhaft auszustellen (Akt.-VI Nr. 01.08.01, S. 7).

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug am 13. Dezember 2013 an E.\_\_\_\_\_ in die Schweiz geliefert wurde, bestätigte auch F.\_\_\_\_\_ (Akt.-VI Nr. 14.07.19, S. 7).

**6.2.7** Ebenfalls am 6. Juli 2017 wurde G.\_\_\_\_\_, Geschäftsführer der G.\_\_\_\_\_ SA, als Auskunftsperson im Zusammenhang mit der Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs einvernommen (Akt.-VI Nr. 11.08.01). Anlässlich der Einvernahme erklärte G.\_\_\_\_\_, dass die

D.\_\_\_\_\_ SA von E.\_\_\_\_\_ mit dem Transport des streitgegenständlichen Fahrzeugs beauftragt worden sei und sich ebenfalls um die Ausführformalitäten aus Deutschland gekümmert habe, wohingegen das Unternehmen des Beschwerdeführers sich um die Einfuhrformalitäten in die Schweiz gekümmert habe (Akt.-VI Nr. 11.08.01, S. 4). Zudem erklärte G.\_\_\_\_\_, er habe das streitgegenständliche Fahrzeug bei den drei Einfuhren an den Wohnsitz von E.\_\_\_\_\_ geliefert (Akt.-VI Nr. 11.08.01, S. 5).

**6.3** Nach bundesverwaltungsgerichtlicher freier Beweiswürdigung (E. 1.7) der aufgezeigten, detaillierten Erhebungen ergibt sich Folgendes:

**6.3.1** Betreffend Umstände der Einfuhr ist als erstellt zu erachten, dass der am 13. Dezember 2013 erfolgten Einfuhranmeldung des streitgegenständlichen Fahrzeugs zur vorübergehenden Einfuhr in die Schweiz (ZAVV Nr. [...]; Sachverhalt, Bst. A.c) unwahre Angaben zugrunde lagen. Es wurden in der ZAVV Nr. (...) ein fiktiver Eigentümer und ein fiktiver Verwendungszweck angegeben und ebenfalls eine Proforma-Rechnung als Begleitdokument eingereicht (E. 6.2.4 f). Ebenfalls entgegen den Angaben in der ZAVV Nr. (...) wurde das streitgegenständliche Fahrzeug weder zu Ausstellungszwecken noch für die D.\_\_\_\_\_ SA als Importeurin/Empfängerin in die Schweiz eingeführt, sondern an E.\_\_\_\_\_, geliefert, der daher im Sinne der Rechtsprechung als Importeur zu qualifizieren ist (E. 2.9). Dazu ist mit der Vorinstanz allerdings festzuhalten, dass die Frage des Eigentums des streitgegenständlichen Fahrzeugs für die vorübergehende Verwendung ohnehin nicht relevant ist, da die Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeugs an E.\_\_\_\_\_ als Erfüllungshandlung aus dem Kaufvertrag zwischen der C.\_\_\_\_\_ GmbH und E.\_\_\_\_\_ zu qualifizieren ist (dazu E. 10.1.1 ff.).

**6.3.2** Aufgrund des schweizerischen Wohnsitzes von E.\_\_\_\_\_ ist – mit der Vorinstanz – bereits die erste (materielle) Voraussetzung zur Einfuhr einer Ware im Verfahren der vorübergehenden Verwendung gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. a 30 ZV nicht erfüllt (E. 2.3.2). Ebenso ist Art. 32 ZV vorliegend nicht anwendbar: Zum einen scheint die Anrufung von Art. 32 ZV im Zusammenhang mit unkorrekten Angaben im ZAVV als rechtsmissbräuchlich. Zum anderen waren zum massgebenden Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine verordnungs- und praxismässige Einfuhr «zum ungewissen Verkauf» (E. 2.3.2) nicht erfüllt (vgl. dazu auch E. 10.1.2 ff.). Mithin war nach dem Gesagten aufgrund des schweizerischen Wohnsitzes von

E.\_\_\_\_\_ die Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs im Verfahren der vorübergehenden Verwendung zu diesem Zeitpunkt nicht möglich.

## 7.

Im Weiteren ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR als Zollschuldner zu betrachten ist.

### 7.1

**7.1.1** Des Weiteren rügt der Beschwerdeführer, dass die Voraussetzungen der subjektiven Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 2 VStrR in seinem Fall nicht erfüllt seien. Konkret macht er geltend, dass er nicht als Zollschuldner betrachtet werden könne. Ebenso wenig sei er infolge Nichtbezahlung der Abgaben bzw. Steuern in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt. Die Vorinstanz habe im angefochtenen Entscheid nicht danach unterschieden, ob die B.\_\_\_\_\_ Ltd. oder der Beschwerdeführer persönlich mit der Zollanmeldung beauftragt worden war.

**7.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, auch wenn der Auftrag zur Abwicklung der Einfuhranmeldung des streitgegenständlichen Fahrzeugs grundsätzlich auf die B.\_\_\_\_\_ Ltd. lauten möge, habe der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der B.\_\_\_\_\_ Ltd. nicht bloss die Einfuhranmeldung im Namen der letzteren unterzeichnet. Er habe den übrigen Beteiligten darüber hinaus auch Instruktionen betreffend Inhalt der für die Anmeldung notwendigen Beilagen (Proforma-Rechnung) erteilt.

**7.2** In tatbestandlicher Hinsicht sind vorliegend folgende Informationen relevant: Dem aktenkundigen E-Mail-Verkehr vom 5. Dezember 2013 zwischen dem Beschwerdeführer und E.\_\_\_\_\_ sowie F.\_\_\_\_\_ bzw. G.\_\_\_\_\_ ist die Mitteilung des Beschwerdeführers zu entnehmen, dass die B.\_\_\_\_\_ Ltd. von E.\_\_\_\_\_ angefragt worden sei, sich um den «Papierkrieg» bzw. um die Einfuhranmeldung des streitgegenständlichen Fahrzeugs zu kümmern (E. 6.2.5). Zudem schreibt der Beschwerdeführer in diesem E-Mail-Verkehr, dass für die Einfuhranmeldung nebst den Papieren des lokalen Zollamtes eine Proforma-Rechnung benötigt werde. Ferner führt der Beschwerdeführer aus, zusätzlich zu den Angaben betreffend Fahrzeugdaten, Gewicht und Wert müsse auf der Proforma-Rechnung erwähnt sein, dass das Fahrzeug temporär für Ausstellungszwecke in die Schweiz gehe und anschliessend wieder nach (Ort im Ausland) zurückkehre (Akt.-VI Nr. 02.05.05, pag. 1450 und 1452 f.). Ebenso ist auf dem Formular der Einfuhranmeldung vom 13. Dezember 2013 ersichtlich, dass

diese vom Beschwerdeführer unterzeichnet wurde (Akt.-VI Nr. 01.08.09, pag. 0987).

In freier Beweiswürdigung (E. 1.7) des eben Dargelegten ist Folgendes festzuhalten: Auch wenn der Auftrag zur Abwicklung der Einfuhranmeldung des streitgegenständlichen Fahrzeugs grundsätzlich auf die B. \_\_\_\_\_ Ltd. lautet, hat der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der B. \_\_\_\_\_ Ltd. nicht bloss die Einfuhranmeldung im Namen der B. \_\_\_\_\_ Ltd. unterzeichnet. Er hat – worin der Vorinstanz zuzustimmen ist – den übrigen Beteiligten darüber hinaus auch Instruktionen zum Inhalt der für die Anmeldung notwendigen Beilagen (Proforma-Rechnung) erteilt. Aufgrund der aktenkundigen Kommunikation zwischen dem Beschwerdeführer und den übrigen Beteiligten (E. 6.2.5) ist davon auszugehen, dass auch diese Instruktion grundsätzlich im Auftrag von E. \_\_\_\_\_ erfolgt ist bzw. vom Auftrag gedeckt war. Daraus lässt sich mit der Vorinstanz ableiten, dass der Beschwerdeführer die Person ist, welche mit der Zollanmeldung beauftragt war und die Zollformalitäten tatsächlich erfüllte. Kommt hinzu, dass sich die persönliche solidarische Haftung des Beschwerdeführers nach Art. 12 Abs. 2 VStrR aus seiner Organstellung der B. \_\_\_\_\_ Ltd. (Sachverhalt Bst. A.c) ergibt (vgl. oben E. 2.4; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.5 und 4.7). Somit ist der Beschwerdeführer im Sinne der gesetzlichen und rechtsprechungsgemässen Ordnung (E. 2.4) Zollschuldner bzw. Zollzahlungspflichtiger im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 70 Abs. 1 und 2 Bst. b ZG.

## **8.**

Im Folgenden ist zu beurteilen, ob der Beschwerdeführer in Anwendung von Art. 70 Abs. 4 Bst. a und b ZG von der Solidarhaftung zu befreien ist.

### **8.1**

**8.1.1** Der Beschwerdeführer führt hierzu aus, die B. \_\_\_\_\_ Ltd. verfüge über das ZAZ-Konto Nr. (...), welches auf der Zollanmeldung aufgeführt worden sei. Damit habe der Vorinstanz ein ZAZ-Konto als Bürgschaft gedient, welches nicht ihm gehöre. Die Erwägung der Vorinstanz, wonach eine Aufhebung aus der Solidarhaftung vorliegend ausscheide, weil die Einfuhrsteuer nicht über ein ZAZ-Konto belastet worden sei, sei demgegenüber formalistisch. Ferner führt der Beschwerdeführer aus, dass ihm ebenso wenig ein Verschulden i.S.v. Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG zur Last gelegt werden könne. Er habe am 10. Dezember 2013 die Zollanmeldung für die Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs im Namen der

B. \_\_\_\_\_ Ltd. unterzeichnet, ohne dass er die mutmasslichen Falschdeklarationen habe erkennen können. Vielmehr habe er in guten Treuen darauf vertrauen können, dass die C. \_\_\_\_\_ GmbH als Besitzerin des streitgegenständlichen Fahrzeugs auch dessen Eigentümerin war und die D. \_\_\_\_\_ SA das Fahrzeug tatsächlich auf der Grundlage der Proforma-Rechnung zu Ausstellungszwecken bei der C. \_\_\_\_\_ GmbH abholte und in die Schweiz transportierte. Überdies habe er auch darauf vertrauen dürfen, dass die Vorinstanz die Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung im Anwendungsbereich von Art. 32 ZV bewilligen würde, selbst wenn das streitgegenständliche Fahrzeug tatsächlich im Eigentum einer Person mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz eingeführt worden wäre. Der Beschwerdeführer habe somit keine Sorgfaltspflichten verletzt.

**8.1.2** Die Vorinstanz entgegnet Folgendes: Indem der Beschwerdeführer gemäss eigenen Vorbringen über eine unvollständige Sachverhaltskenntnis verfügt habe, die damit zusammenhängenden Fragen bzw. Unsicherheiten jedoch nicht geklärt, sondern vielmehr konkrete Instruktionen für den (teilweise unzutreffenden) Inhalt der beizulegenden Begleitpapiere erteilt habe, sei er seinen Sorgfaltspflichten, welche aufgrund des Selbstdeklarationsprinzips an ihn gestellt würden, offensichtlich nicht nachgekommen. Somit könne nicht davon ausgegangen werden, dass den Beschwerdeführer im Sinne von Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG an der Widerhandlung kein Verschulden treffe. Eine Aufhebung der Solidarschuld des Beschwerdeführers für die Einfuhrsteuer nach Art. 51 Abs. 2 MWSTG scheidet vorliegend aus, da zum einen E. \_\_\_\_\_ als tatsächlicher Importeur nicht mehrwertsteuerpflichtig sei und zum anderen die Einfuhrsteuerschuld (dem tatsächlichen Importeur) nicht über ein ZAZ Konto belastet worden sei.

**8.2** Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass eine Aufhebung der Solidarschuld des Beschwerdeführers für die Einfuhrsteuer nach Art. 51 Abs. 2 MWSTG vorliegend nicht in Frage kommt mangels Mehrwertsteuerpflicht von E. \_\_\_\_\_ als *tatsächlicher Importeur* (E. 2.7). Da E. \_\_\_\_\_ (als tatsächlicher Importeur) nach Aktenlage über kein ZAZ Konto verfügt, kommt auch die Ausnahmeregelung nach Art. 70 Abs. 4 Bst. a ZG (E. 3.3) von vornherein nicht in Frage.

**8.3** Gemäss eigenen Angaben verfügte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs vom 13. Dezember 2013 über eine unvollständige Sachverhaltskenntnis (Beschwerde vom 15. Oktober 2021, Rz. 22). Dieser Schluss drängt sich auf, da der Beschwerdeführer in der E-Mail vom 5. Dezember 2013 an



F.\_\_\_\_\_ das Wort «scheinbar» verwendete («E.\_\_\_\_\_ möchte scheinbar seinen [streitgegenständliches Fahrzeug] temporär zur Ausstellung in die Schweiz nehmen und hat uns deshalb angefragt, uns um dem Papierkrieg zu kümmern», E. 6.2.5). Den Akten lassen sich keine Bemühungen des Beschwerdeführers entnehmen, dass er sich für die Vornahme der Einfuhranmeldung um die Klärung seiner eigenen unvollständigen Sachverhaltskenntnisse bemüht hätte. Vielmehr bestätigten im Ergebnis sowohl E.\_\_\_\_\_ wie auch F.\_\_\_\_\_ bei ihren Befragungen, dass die vom Beschwerdeführer gemachten Angaben namentlich betreffend Eigentümer, Empfänger bzw. Importeur und Verwendungszweck des streitgegenständlichen Fahrzeugs unzutreffend waren (E. 6.2.5 f.). Zum anderen sagte der Beschwerdeführer anlässlich seiner Einvernahme vom 6. Juli 2017 selber aus, dass man mit der Verkaufsrechnung von 2002 wahrscheinlich «keinen Freipass» hätte machen können und es sein könne (oder auch nicht), dass man gesagt habe, dass es einfacher sei, die Einfuhr «auf eine Firma zu machen» (E. 6.2.4).

**8.4** Nach dem Gesagten ist Folgendes festzuhalten: Entsprechend dem Selbstdeklarationsprinzip, auf welchem die Zollanmeldung basiert, haben sich die zollpflichtigen Personen vorab und von sich aus über die für die korrekte Einfuhranmeldung der Waren notwendigen Angaben zu informieren und über die Korrektheit dieser Angaben zu vergewissern. Da der Beschwerdeführer insbesondere die Angaben der Proforma-Rechnung (E. 6.2.4 f.), welche durch die C.\_\_\_\_\_ GmbH erstellt wurde, nicht wenigstens auf ihre Richtigkeit überprüfte, hat er seine Sorgfaltspflicht als gewerbsmässig handelnder Zolldeklarant verletzt (E. 2.2). Die Folgen dieser Sorgfaltspflichtverletzung – nämlich die zu Unrecht nicht erfolgte Erhebung der auf dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug lastenden Abgaben und Steuern – hat der Beschwerdeführer selbst zu tragen, da er als Zollschuldner voll verantwortlich ist für die eingereichte Anmeldung. Dass der Beschwerdeführer aus dieser Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen hat, spielt ebenso wenig eine Rolle wie die Frage, ob seine Sorgfaltspflichtverletzung strafrechtlich von Bedeutung ist (E. 3.2). Jedenfalls kann in vorliegendem Verfahren in Anwendung von Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG nicht davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer keinerlei Verschulden vorgeworfen werden kann, weshalb seine Solidarhaftung vorliegend nicht entfällt.

## 9.

Nachfolgend ist zu klären, ob der vom Beschwerdeführer zu entrichtende Betrag nach Art. 70 Abs. 4 Bst. b in fine ZG *reduziert* werden kann.

## **9.1**

**9.1.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass bei nicht schwerwiegenden Widerhandlungen der Betrag der solidarischen Haftung von Personen, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen, in Anwendung von Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG verringert werden könne. Die Vorinstanz habe die Besonderheiten des Einzelfalls nicht berücksichtigt, wenn sie die Möglichkeit der Verringerung der Solidarhaftung im vorliegenden Fall verneine. Zudem stütze sich die Vorinstanz bei ihrer Begründung, wonach in vorliegendem Fall aufgrund der Höhe der hinterzogenen Abgaben und Steuern nicht mehr von einer nicht schwerwiegenden Widerhandlung ausgegangen werden könne, weder auf eigene Praxis noch auf bestehende Rechtsprechung. Die Vorinstanz hätte demgegenüber berücksichtigen müssen, dass er (der Beschwerdeführer) nicht habe vorhersehen können, dass eine allfällige Falschdeklaration bei der Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs als eine schwere Widerhandlung gewertet werden würde. Da sich das streitgegenständliche Fahrzeug sodann lediglich während vier Monaten in der Schweiz befunden habe, sei es nicht angemessen, ihn (den Beschwerdeführer) für Abgaben in der Höhe von total CHF 228'517.90 solidarisch leistungspflichtig zu erklären. Diese Leistungspflicht treffe ihn in besonderer Härte.

**9.1.2** Gemäss Vorinstanz entspricht ihre Beurteilung, wonach bei einem hinterzogenen Betrag in der Höhe des vorliegenden nicht mehr von einer nicht schwerwiegenden Widerhandlung ausgegangen werden könne, derjenigen in gleichgelagerten Fällen. Bei einer Hinterziehung im Bereich von sechsstelligen Beträgen könne praxisgemäss und vergleichsweise nicht mehr von einem leichten Fall ausgegangen werden. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass das streitgegenständliche Fahrzeug bereits vier Monate nach dessen Einfuhr in die Schweiz nachweislich wieder ausgeführt worden sei. Bei der Beurteilung und Festsetzung der nachgeforderten Abgaben bzw. Steuern sei nicht zu prüfen, ob für den Abgabe- bzw. Steuerpflichtigen eine besondere Härte vorliege. Diesbezüglich sei rechtsprechungsgemäss nur auf die objektiven Umstände abzustellen. Allenfalls können – nach Rechtskraft der Nachforderungsverfügung bzw. des Beschwerdeentscheids und sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind – dem in die Pflicht genommenen (Solidar-)Schuldner beim Bezug der Abgaben bzw. Steuern Zahlungserleichterungen gewährt werden (Art. 73 Abs. 2 ZG i.V.m. Art. 50 MWSTG und Art. 7 ASTG).

**9.2** Es trifft zu, dass sich die Rechtsprechung soweit ersichtlich noch kaum eingehend mit Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG zu befassen hatte und demnach

einschlägige Präjudizien fehlen. So hat das Bundesgericht lediglich festgehalten, dass sich die Ausnahme für die Solidarhaftung gesetzlich auf die in Art. 70 Abs. 4 ZG genannten Personen («die gewerbmässig Zollanmeldungen ausstellen») beschränkt und nicht auf weitere Zollschuldner ausgedehnt werden könne. Einem solchen Analogieschluss stünde Art. 70 Abs. 3 ZG entgegen, der alle Zollschuldner grundsätzlich als solidarisch haftbar erklärt. Art. 70 Abs. 4 ZG sei daher im Zusammenhang mit Abs. 3 zu lesen (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 4.5). Die Beurteilung der Vorinstanz, wonach bei zu Unrecht nicht entrichteten Zollabgaben, Einfuhrsteuern und Automobilsteuern im Gesamtbetrag von CHF 228'517.90 nicht von einer «nicht schwerwiegender Widerhandlung» gesprochen werden kann, ist nicht zu beanstanden. Bei sehr hohem Wert des Steuerobjekts, hier des streitgegenständlichen Fahrzeugs, sind die Folgen nicht entrichteter Steuern und Abgaben absolut betrachtet naturgemäss gravierender. Einerseits ist die Einnahmehinbusse für den Staat grösser, andererseits fällt die Ersparnis bei der steuerpflichtigen Person beträchtlicher aus. Demnach ist vorliegend keine Reduktion der Zollabgaben gemäss Art. 70 Abs. 4 Bst. b ZG möglich. Für allfällige Zahlungserleichterungen ist der Beschwerdeführer auf ein entsprechendes Gesuch an die Vorinstanz zu verweisen.

## 10.

Zur Berechnungsbasis der Einfuhrabgaben ergibt sich schliesslich Folgendes.

### 10.1

**10.1.1** Dass sich die Parteien uneinig sind über die Eigentümerschaft am streitgegenständlichen Fahrzeug zum Zeitpunkt der Einfuhr am 13. Dezember 2013 wurde bereits dargelegt (E. 6.1.1 f.). Ob der Kaufpreis tatsächlich bezahlt wurde bzw. ob E. \_\_\_\_\_ u.a. seiner Eigendeklaration entsprechend (E. 6.2.1 und 6.2.2) zum Zeitpunkt der Einfuhr am 13. Dezember 2013 tatsächlich Eigentümer des streitgegenständlichen Fahrzeugs war, kann indessen letztlich offenbleiben. Denn nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a AStG wird die Automobilsteuer auf dem vom Importeur (vorliegend E. \_\_\_\_\_; E. 6.3.1) entrichteten oder *zu entrichtenden* Entgelt erhoben (E. 2.8.2). Nach Art. 54 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Abs. 2 MWSTG wird die Steuer auf der Einfuhr 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 (E. 2.8.1). Beim Veräusserungsgeschäft wird das Entgelt – wie bei der

Inlandsteuer – nach Art. 24 MWSTG bestimmt und entspricht dem *Rechnungsbetrag* des Lieferanten an den Abnehmer (SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG 2019, Art. 54 N 6). Das Gesetz sieht somit *die tatsächliche Bezahlung* des Entgelts nicht als Voraussetzung dafür, um als Berechnungsbasis der Abgaben zu dienen.

**10.1.2** Vorliegend lässt sich dem unterzeichneten Entwurf des Kaufvertrags vom 25. März 2002 die Vereinbarung unter den Parteien entnehmen, dass mit Unterzeichnung des Vertrags und mit Bezahlung von (EUR [über 1 Million]) das Eigentum am streitgegenständlichen Fahrzeug sowie am Motor von C. \_\_\_\_\_ GmbH auf E. \_\_\_\_\_ übergeht und letzterer Alleineigentümer wird und demgemäss frei über die Vertragsobjekte verfügen könne. Der Kaufs- bzw. Verkaufswille der Vertragsparteien wurde durch Rechnungsstellung vom 17. April 2002 für den Kaufpreis bestätigt (E. 6.2.4), weshalb dem Zusatz «Entwurf» auf dem Kaufvertrag keine Bedeutung im Sinne einer Unverbindlichkeit zukommt. Zudem wurde vereinbart, dass das Fahrzeug einzig zu Restaurationszwecken noch im Besitz der C. \_\_\_\_\_ GmbH verbleiben sollte (E. 6.2.1). Im vorliegenden Fall besteht demnach ein unterzeichneter Kaufvertrag, mithin ein Veräusserungsgeschäft (E. 2.8.1 f.) über das beschwerdegegenständliche Fahrzeug zwischen E. \_\_\_\_\_ und der C. \_\_\_\_\_ GmbH (E. 6.2.1).

**10.1.3** Mit besagtem Kaufvertrag wurde wie dargelegt ebenfalls eine Vereinbarung betreffend Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeugs getroffen (Art. 11 des Kaufvertrags; E. 6.2.1). Die Einfuhr des beschwerdegegenständlichen Fahrzeugs ist demnach als Lieferung an E. \_\_\_\_\_ in die Schweiz erfolgt, weshalb sie noch als Erfüllungshandlung aus dem Kaufvertrag mit E. \_\_\_\_\_ zu qualifizieren ist. Dementsprechend bildet vorliegend das Entgelt die relevante Bemessungsgrundlage für die Einfuhr- und die Automobilsteuer. Zudem bildet auch die Restauration als werkvertragliches Element Bestandteil des Kaufvertrags (vgl. Art. 9 und 10 des Kaufvertrags, Akt.-VI Nr. 10.10.08, pag. 1965 f.). Das Entgelt für das beschwerdegegenständliche Fahrzeug setzt sich somit zunächst aus dem vereinbarten Kaufpreis sowie aus den Restaurationskosten zusammen (siehe aber sogleich E. 10.1.4).

**10.1.4** Zwar sind nach Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG und Art. 24 Abs. 2 Bst. b AStG in die Bemessungsgrundlage u.a. auch Beförderungskosten miteinzubeziehen, soweit sie nicht (wie vorliegend) bereits darin enthalten sind (E. 2.8.1 f.). Allerdings kann nach Art. 54 Abs. 4 MWSTG und Art. 24 Abs. 3 AStG die Vorinstanz die Steuerbemessungsgrundlage nach

pflichtgemäsem Ermessen schätzen, wenn (wie vorliegend) Zweifel bestehen an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder Wertangaben fehlen. Es wirkt sich überdies im Sinne einer tieferen frankenmässigen Berechnungsbasis der Einfuhrabgaben zu Gunsten des Beschwerdeführers aus, dass die Vorinstanz «allfällige Transport- und Speditionskosten vorliegend für die Entgeltbemessung nicht berücksichtigt» (angefochtener Beschwerdeentscheid vom 14. September 2021, Ziff. 5.9.1). Demnach ist die vorinstanzliche Sichtweise im Rahmen der Prüfungsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts (E. 1.4 und 2.8.3) nicht zu beanstanden.

**10.1.5** Der für den Zeitpunkt der Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs vom 13. Dezember 2013 relevante vorinstanzlich errechnete Kaufpreis (EUR [über 1 Million]) sowie die Restaurationskosten (gesamthaft EUR [mehrere Hunderttausend]) und somit das massgebliche Entgelt (EUR [über 1 Million] = CHF (...); angefochtener Beschwerdeentscheid vom 14. September 2021, Ziff. 5.9.2) werden vom Beschwerdeführer (rein rechnerisch) nicht ernsthaft bestritten, und es besteht auch keine Veranlassung für eine bundesverwaltungsgerichtliche Korrektur. Somit besteht mit der Vorinstanz kein Raum für die Bezifferung eines hypothetischen Marktwerts – weder für ein seltenes Original-Liebhaberobjekt noch für eine Replika (vgl. in diesem Sinn die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 9. Dezember 2021, Ziff. 11).

**10.2** Nachdem der Beschwerdeführer auch die konkrete frankenmässige Berechnung der zu entrichtenden Einfuhrsteuern in der Höhe von CHF 154'248.15 sowie Automobilsteuern in der Höhe von CHF 74'157.75 und Zollabgaben in der Höhe von CHF 112.-, total CHF 228'517.90, zzgl. Verzugszins in der Höhe von CHF 42'098.10 (per 20. Juli 2018), nicht kritisiert und auch für das Bundesverwaltungsgericht keine abweichenden Hinweise ersichtlich sind, ist der vorinstanzliche Berechnung nicht zu beanstanden.

## **11.**

Schliesslich ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen.

### **11.1**

**11.1.1** Die Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs fand am 13. Dezember 2013 statt. Die Verjährung der Nachleistungspflicht für Zoll und Automobilsteuer wäre gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR nach sieben Jahren eingetreten (E. 4.1), also frühestens am 13. Dezember 2020. Noch davor, am

7. August 2018, wurde dem Beschwerdeführer die Nachforderungsverfügung vom 31. Juli 2018 eröffnet. Die Verjährungsfrist war folglich nicht abgelaufen und ruht seither (E. 4.1). Die absolute Verjährung gemäss Verjährungsfrist von 15 Jahren ist nicht eingetreten (E. 4.2).

**11.1.2** Gleichermassen gilt für die Nachleistungspflicht der Einfuhrsteuer, weil vorliegend eine Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG gegeben ist, eine siebenjährige Verjährungsfrist (Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Die Verjährung wäre auch hier nach sieben Jahren, also wiederum frühestens am 13. Dezember 2020 eingetreten (E. 4.2). Auch diese Frist ist mit Erlass der Verfügung vom 31. Juli 2018 gewahrt, die Nachforderung ist damit nicht verjährt. Die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ist nicht abgelaufen (E. 4.2).

**11.2** Zusammengefasst erweist sich die Nachleistungspflicht sowohl betreffend die Einfuhrsteuer- als auch die Zoll- und Automobilsteuerschuld als nicht verjährt.

## **12.**

Zusammenfassend wurde die Einfuhr des streitgegenständlichen Fahrzeugs in die Schweiz am 13. Dezember 2013 im Verfahren der vorübergehenden Verwendung durch unrichtige Angaben (betreffend Verwendungszweck sowie betreffend Empfänger/Importeur bzw. Verwender, mutmasslich aber auch betreffend Eigentümer der Ware) und somit unrechtmässig erwirkt. Dadurch wurden zudem die auf dem streitgegenständlichen Fahrzeug lastenden Abgaben und Steuern zu Unrecht nicht erhoben. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers erfüllt dieses Vorgehen sowohl den objektiven Tatbestand von Art. 118 ZG wie auch von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG und Art. 36 Abs. 1 AStG und stellt mithin eine Widerhandlung gegen die Gesetzgebung des Bundes im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStrR dar. Die auf dem streitgegenständlichen Fahrzeug lastenden Abgaben und Steuern sind somit nachzuentrichten. Demnach hat die Vorinstanz zu Recht Mehrwertsteuern in der Höhe von CHF 154'248.15 sowie Automobilsteuern in der Höhe von CHF 74'157.75 und Zollabgaben in der Höhe von CHF 112.-, total CHF 228'517.90, zzgl. Verzugszins in der Höhe von CHF 42'098.10 (per 20. Juli 2018), beim Beschwerdeführer als solidarisch leistungspflichtige Person nacherhoben. Die Nachforderungen sind nicht verjährt (E. 11.2). Schliesslich erweist sich der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 14. September 2021 nicht als unangemessen (E. 1.4), sondern steht im Einklang mit der geltenden Rechtslage.

**13.**

Nach dem Gesagten erweist sich der vorinstanzliche Beschwerdeentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**14.**

**14.1** Ausgangsgemäss sind die auf CHF 8'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**14.2** Eine Parteienschädigung an den unterliegenden Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von CHF 8'500.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber



**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift 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: