



Abteilung I  
A-4565/2021

## Urteil vom 26. Februar 2024

Besetzung

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

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_ **AG**,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Lukas Beeler,  
LL.M., und Rechtsanwältin Christina Rinne,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Einfuhr von Kunst- und Ausstellungsgegenständen  
für Museen.

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

**A.a** Im Mai 2018 erkundigte sich die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) im Auftrag der «C. \_\_\_\_\_», B. \_\_\_\_\_, (Ort) (nachfolgend auch: D. \_\_\_\_\_), bei der Eidgenössischen Zollverwaltung (seit 1. Januar 2022: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit [BAZG]; nachfolgend: EZV oder im Zusammenhang mit den rechtlichen Bestimmungen BAZG), Zoll [örtlich zuständige Einheit], nach den Bestimmungen für die abgabenbefreite Einfuhr von Kunst- und Ausstellungsgegenständen für öffentlich zugängliche Museen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. g des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0).

**A.b** Am 4. Juli 2018 fand am Sitz des Zoll [örtlich zuständige Einheit] diesbezüglich eine Besprechung statt zwischen Vertretern der (seinerzeitige Rechtsvertreterin) und dem Zoll [örtlich zuständige Einheit] sowie E. \_\_\_\_\_ als Vertretung seiner Ehefrau B. \_\_\_\_\_, der Eigentümerin der «C. \_\_\_\_\_». Thematisiert wurden u.a. die rechtlichen Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr von Kunstgegenständen, der entsprechende Antrag mittels Formular 11.32 und die Rechtsform der D. \_\_\_\_\_ (vgl. vorinstanzliche Akten [act.] 4).

**A.c** In der Folge wurden weitere Detailfragen telefonisch und per E-Mail erörtert.

**A.d** Mit Schreiben vom 17. Oktober 2018 (act. 8) unterbreitete die D. \_\_\_\_\_ dem Zoll [örtlich zuständige Einheit] ihre Vorabklärungen, insbesondere den Entwurf des Gesellschaftszwecks zur Vorprüfung sowie Zusatzinformationen zur Gesellschaft und der beabsichtigten Strukturierung. Die D. \_\_\_\_\_ gab als Ziel der Anfrage an, Rechtssicherheit dafür zu erhalten, dass der Gesellschaftszweck in Einklang mit ihrem angestrebten sog. Museumsstatus stehe.

**A.e** Mit Schreiben vom 29. Oktober 2018 retournierte der Zoll [örtlich zuständige Einheit] der D. \_\_\_\_\_ das auf deren Wunsch gegengezeichnete Schreiben vom 17. Oktober 2018 (vgl. act. 9).

**A.f** Von Mitte März bis Mitte Mai 2020 erkundigte sich die D. \_\_\_\_\_ beim Zoll [örtlich zuständige Einheit] nach weiteren Detailbestimmungen und Anforderungen in Zusammenhang mit dem sog. Museumsstatus.

**A.g** Mit Schreiben vom 14. Mai 2020 (act. 17) beantragte die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) beim Zoll [örtlich zuständige Einheit] unter Beilage verschiedener Unterlagen den sog. Museumsstatus für die D.\_\_\_\_\_. Die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) ersuchte um Überprüfung ihrer Anfrage hinsichtlich Abwicklungsmodalitäten und bat den Zoll [örtlich zuständige Einheit], das Doppel ihres Schreibens zum Zeichen des Einverständnisses ihrerseits unterzeichnet zu retournieren.

**A.h** Mit E-Mail vom 2. Juni 2020 erkundigte sich die «F.\_\_\_\_\_ AG» nach den zollrechtlichen Bestimmungen für eine Sammlung von seltenen Sportfahrzeugen, welche abgabenbefreit (vorübergehend) eingeführt und beim Museum der D.\_\_\_\_\_ in (Ort) gelagert werden sollten.

**A.i** Mit Schreiben vom 3. Juni 2020 sendete der Zoll [örtlich zuständige Einheit] das unterzeichnete Doppel des Schreibens vom 14. Mai 2020 an die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) zurück. Sie hielt zudem fest, dass die Liste zum Formular 11.32 jeweils mit einer Fotografie des Kunstwerks ergänzt werden müsse und dass Restaurationen oder Neurahmungen jeweils nach telefonischer Auskunft nur ausnahmsweise und nicht systematisch stattzufinden hätten.

**A.j** Mit Schreiben vom 2. Juli 2020 meldete die von der D.\_\_\_\_\_ mit der Zollanmeldung und Lagerung beauftragte G.\_\_\_\_\_ AG die Einfuhr des Objekts «[...]» mittels Formular 11.32 an. Das besagte Formular, datiert seitens der Anmelderin vom 29. Juni 2020, war von der Gesuchstellerin «C.\_\_\_\_\_» [undatiert] unterzeichnet (act. 20).

**A.k** Mit Schreiben vom 8. Juli 2020 meldete die G.\_\_\_\_\_ AG mittels Formular 11.32 die abgabenbefreite Einfuhr für eine Sendung bestehend aus 24 Fotografien (...) und für eine Installation von [...] an. Das betreffende Antragsformular (11.32) war wiederum von der Gesuchstellerin «C.\_\_\_\_\_» unterzeichnet (nicht in den Akten).

**A.l** Ebenfalls am 8. Juli 2020 meldete die G.\_\_\_\_\_ AG mit Formular 11.32 die abgabenbefreite Einfuhr für eine Sendung bestehend aus 22 Drucken von [...] sowie für einen Druck von [...] «[...]» an. Die betreffenden Antragsformulare (11.32) waren erneut von der Gesuchstellerin «C.\_\_\_\_\_» unterzeichnet (act. 21).

**A.m** Aufgrund diverser Feststellungen in Zusammenhang mit den vorerwähnten Anträgen (Bst. A.j bis A.l) und der Anfrage betreffend die Einfuhr der Sportfahrzeuge (Bst. A.h) unterzog der Zoll [örtlich zuständige Einheit]

den Antrag zum sog. Museumsstatus einer Neubeurteilung und führte am 3. August 2020 unangemeldet eine Kontrolle (Besichtigung) am Museumsstandort durch.

**A.n** Gestützt auf die Ergebnisse aus der Neubeurteilung verfügte der Zoll [örtlich zuständige Einheit] am 10. August 2020 (act. 26), dass die C. \_\_\_\_\_ sowie die (seit dem 4. Januar 2017 im Handelsregister eingetragene und seit dem 30. November 2018 mit geändertem Zweck firmierende) A. \_\_\_\_\_ sich nicht als privilegierte Empfänger qualifizierten (Ziff. 1); dass die Anträge der Zollanmeldungen für die zollfreie Einfuhr (Formular 11.32) abgelehnt würden (Ziff. 2) und ein Nachforderungsverfahren zu den Einfuhren mit Formular 11.32 Nr. (...) und Nr. (...) vom 15. Juli 2020 bei der Zollstelle (Ort) eingeleitet werde (Ziff. 3).

**A.o** Unter Bezugnahme auf die besagte Verfügung vom 10. August 2020 widerrief der Zoll [örtlich zuständige Einheit] per Einschreiben gleichen Datums das von ihm gegengezeichnete Schreiben vom 14. Mai 2020 (act. 27; vgl. Bst. A.i).

**A.p** Mit Schreiben vom 11. September 2020 reichte die D. \_\_\_\_\_ bei der Oberzolldirektion (OZD) gegen die Verfügung vom 10. August 2020 Beschwerde ein. Sie beantragte im Wesentlichen, die C. \_\_\_\_\_ sei als privilegierte Empfängerin zuzulassen. Im Ergänzungsantrag ersuchte die D. \_\_\_\_\_ die OZD um eine Inaugenscheinnahme ihrer Räumlichkeiten vor Ort.

**A.q** Auf Einladung der D. \_\_\_\_\_ besuchte am 21. April 2021 eine Sachbearbeiterin der OZD die D. \_\_\_\_\_ in (Ort) und besichtigte im Rahmen einer persönlichen Führung durch die A. \_\_\_\_\_ die Ausstellung in den beiden Gebäuden sowie die Archivräume.

**A.r** Das Nachforderungsverfahren für die beiden erwähnten Sendungen Nr. (...) und Nr. (...) vom 15. Juli 2020 (je mit Formular 11.32) wurde bei der EZV sistiert (vgl. Bst. A.n).

**A.s** Mit Beschwerdeentscheid vom 13. September 2021 wies die OZD, Direktionsbereich Grundlagen, die Beschwerde vom 11. September 2020 ab (vgl. E. 2.2.2).

## **B.**

**B.a** Dagegen lassen die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; gemeinsam auch:

Beschwerdeführende) mit Eingabe vom 14. Oktober 2021 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen: Es sei der Beschwerdeentscheid der OZD vom 13. September 2021, Verfahrensnummer [...], vollständig aufzuheben (Ziff. 1); es sei festzustellen, dass die A. \_\_\_\_\_ bzw. die von ihr am (Adresse 1) und (Adresse 2) in (Ort) betriebene Einrichtung als Museum bzw. als privilegierte Empfängerin im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) qualifiziert und dass die Einfuhr von Kunst- und Ausstellungsgegenständen, welche von der A. \_\_\_\_\_ selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden, zollfrei sind (Ziff. 2). Eventualiter sei festzustellen, dass die A. \_\_\_\_\_ als eine einem Museum gleichgestellte Einrichtung und privilegierte Empfängerin im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV qualifiziert und dass die Einfuhr von Kunst- und Ausstellungsgegenständen, welche von der A. \_\_\_\_\_ selbst oder unmittelbar für diese für die C. \_\_\_\_\_ am (Adresse 1) und (Adresse 2) in (Ort) eingeführt und nicht weitergegeben werden, zollfrei sind (Ziff. 3); subeventualiter sei die Sache an die Oberzolldirektion, sub-subeventualiter an die Eidgenössische Zollverwaltung, Zoll [örtlich zuständige Einheit], zurückzuweisen (Ziff. 4); unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. 7.7 % MWST zulasten der Vorinstanz (Ziff. 5).

In prozessualer Hinsicht beantragen die Beschwerdeführenden einen Augenschein bei der von der A. \_\_\_\_\_ betriebenen C. \_\_\_\_\_ in (Ort).

**B.b** Mit Vernehmlassung vom 16. Dezember 2021 schliesst die OZD auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**B.c** Daraufhin erfolgten mehrere weitere Schriftenwechsel (29. Dezember 2021, 24. Januar 2022, 24. Februar 2022, 21. März 2022, 10. Mai 2023, 6. Juni 2023, 19. Juni 2023 und 29. Juni 2023), worin die Parteien an ihren jeweiligen Standpunkten ausführlich festhielten.

**B.d** Das am 29. Dezember 2021 gestellte Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführenden hat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 30. Dezember 2021 teilweise gutgeheissen.

*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 hier nicht vor. Der angefochtene Beschwerdeentscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das BAZG bzw. die vormalige EZV (vertreten durch die OZD) ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 50 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20] i.V.m. Art. 116 Abs. 4 ZG).

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **1.3**

**1.3.1** Nach Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind inhaltlich vom Beschwerdeentscheid vom 13. September 2021 betroffen.

**1.3.2** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen 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 BVer A-4564/2021 vom 10. Juni 2023 E. 1.2.3 m.w.H.).

**1.3.3** Die Anträge Nr. 2 und 3 der Beschwerdeführenden beinhalten u.a. je einen Feststellungsantrag. Der Inhalt dieses Feststellungsantrags ist jedoch als Vorfrage des Leistungsbegehrens der Beschwerdeführenden (vollständige Aufhebung des vorinstanzlichen Beschwerdeentscheids vom 13. September 2021 [mithin Befreiung von Einfuhrabgaben hinsichtlich der streitigen Zollanmeldungen mittels Formular 11.32]; Antrag Nr. 1) ohnehin zu prüfen. Daher ist auf die Anträge Nr. 2 und 3 insoweit nicht einzutreten

(vgl. Urteil des BVGer A-4564/2021 vom 10. Juni 2023 E. 1.2.3 m.w.H.). Auf die übrigen Anträge der Beschwerdeführenden ist hingegen einzutreten.

## **1.4**

**1.4.1** Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör ein bedeutender und daher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) eigens aufgeführter Teilaspekt des Grundsatzes des fairen Verfahrens von Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101; nachfolgend: EMRK; vgl. BGE 133 I 100 E. 4.5, 129 I 85 E. 4.1). In der Judikatur wird mitunter davon ausgegangen, dass die Grundsätze des «fair trial» bzw. des Fairnessgebotes gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK, zu welchen auch das Prinzip der Waffengleichheit zählt, in Art. 29 Abs. 1 BV als allgemeine Verfahrensgrundsätze übernommen worden sind und deshalb für alle gerichtlichen Verfahren gelten (vgl. dazu BGE 133 I 100 E. 4.3 und 4.6; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.7.1 m.w.H.).

**1.4.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst im Wesentlichen das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (vgl. BGE 143 V 71 E. 4.1; Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.7.2).

**1.4.3** Das Recht angehört zu werden ist formeller Natur. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Vorbehalten bleiben praxismässig Fälle, in denen die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung ist im Sinn einer Heilung des Mangels selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen

führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.7.3 m.w.H.).

**1.4.4** Stellt das Gericht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör fest, ist diese bei der Verteilung der Kosten und Entschädigungen angemessen zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn das Gericht der Ansicht ist, dass die Verletzung im Lauf des Verfahrens behoben wird (Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.7.4 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.3 m.w.H.).

**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-4564/2021 vom 10. Juni 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.], VwVG - Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: VwVG-Kommentar 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 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. 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-4564/2021 vom 10. Juni 2023 E. 1.7 m.w.H.).

## **2.**

Zum Streitgegenstand ist Folgendes festzustellen:

**2.1** Anfechtungsgegenstand im Beschwerdeverfahren ist formell betrachtet der Entscheid der Vorinstanz; materiell betrachtet setzt sich der Anfechtungsgegenstand zusammen aus den Rechtsverhältnissen, über die sich die Vorinstanz in ihrem Entscheid ausgesprochen hat. Gegenstand des streitigen Verwaltungsverfahrens und damit Streitgegenstand bildet das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieses angefochten wird. Der Streitgegenstand wird folglich durch zwei Elemente bestimmt: erstens durch den Gegenstand der angefochtenen Verfügung oder des angefochtenen Entscheids (sog. Anfechtungsgegenstand) und zweitens durch die Parteibehören. Dabei bildet das Anfechtungsobjekt den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Der Anfechtungsgegenstand begrenzt somit in der Regel den Streitgegenstand (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 125 V 413 E. 2.a; Urteil des BVGer C-4355/2019 vom 30. März 2021 E. 3.2).

## **2.2**

**2.2.1** Nach Art. 35 Abs. 1 VwVG sind schriftliche Verfügungen, auch wenn die Behörde sie in Briefform eröffnet, als solche zu bezeichnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen. Die Rechtsmittelbelehrung muss das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz und die Rechtsmittelfrist nennen (Abs. 2). Die Behörde kann auf Begründung und Rechtsmittelbelehrung verzichten, wenn sie den

Begehren der Parteien voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt (Abs. 3). Zwischen Verfügungsbegriff und Verfügungsform ist zu unterscheiden. Liegen die Strukturmerkmale von Art. 5 VwVG vor, führen Formfehler grundsätzlich nicht zum Wegfall des Verfügungscharakters. Massgebend ist mithin ein materieller Verfügungsbegriff (BVGE 2015/15 E. 2.1.2.1; vgl. auch RENÉ WIEDERKEHR/CHRISTIAN MEYER/ANNA BÖHME, VwVG-Kommentar, 2022, Art. 35 N 3).

**2.2.2** In der Verfügung vom 10. August 2020 stellte die Vorinstanz denn auch explizit fest, dass die C.\_\_\_\_\_ sowie die A.\_\_\_\_\_ nicht als privilegierte Empfänger [im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG] zu qualifizieren seien (Ziff. 1), und wies demzufolge die Anträge der Zollanmeldungen für die zollfreie Einfuhr (Formular 11.32) ab (Ziff. 2). Zudem werde ein Nachforderungsverfahren zu den Einfuhren mit Formular 11.32 Nr. (...) und Nr. (...) vom 15. Juli 2020 der Zollstelle (Ort) eingeleitet (Ziff. 3; Sachverhalt Bst. A.n). Mit Beschwerdeentscheid vom 13. September 2021 (vgl. Sachverhalt Bst. A.s) hat die Vorinstanz, die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (Ziff. 1 des Dispositivs), wodurch zum einen die besagte «Feststellung» in Ziff. 1 der vorerwähnten Verfügung vom 10. August 2020 (Sachverhalt Bst. A.n) aufrechterhalten wurde. Zum anderen hat die Vorinstanz die abschlägige Verfügung betr. die streitigen Zollanmeldungen für die zollfreie Einfuhr mittels Formular 11.32 bestätigt.

**2.2.3** Die Vorinstanz begründet im angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 13. September 2021 die Verweigerung der abgabenfreien Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände denn auch letztlich einzig mit dem fehlenden «Museumsstatus».

Gemäss Verwaltungspraxis wird als «privilegiert» ein Personenkreis bezeichnet, der von einer Zoll- und/oder Abgabenbefreiung oder speziellen Vorrechten profitiert (i.d.R. gestützt auf Art. 8 ZG). Entsprechend werden Empfänger, welche gestützt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG berechtigt sind, Kunst- und Ausstellungsgegenstände mittels Formular 11.32 (dazu E. 4.2.4) anzumelden und abgabenbefreit einzuführen, als «privilegierte Empfänger» bezeichnet. Im Praxisjargon wird dieses Privileg auch «Museumsstatus» genannt (zum Ganzen: Beschwerdeentscheid der OZD vom 13. September 2021, Ziff. II/2.2). Diese Terminologie wird vorliegend – soweit sinnvoll – beibehalten.

**2.2.4** Im Ergebnis liegt somit eine vom Bundesverwaltungsgericht zu beurteilende vorinstanzliche «Feststellung» vor, wonach die D.\_\_\_\_\_ zum

Zeitpunkt der streitigen Einfuhren den geforderten «Museumsstatus» nicht innehatte. Im Sinne eines Leistungsurteils ist zu prüfen, ob die drei im Streit liegenden Zollanmeldungen für die zollfreie Einfuhr (sogleich E. 2.3) zu Recht (mit der Begründung des fehlenden «Museumsstatus») abgewiesen wurden. In diesem Zusammenhang ist vorliegend ebenfalls zu prüfen, ob die Vorinstanz zurecht nicht auf die Beschwerde (betr. Nachforderungsverfahren) eingetreten ist (vgl. E. 2.3.4). Zur rechtlichen Qualifikation der beiden zugrundeliegenden schriftlichen Vorabklärungen («Rulings») siehe Erwägung 7.

Was den Streitgegenstand anbelangt, ist nachstehend (E. 2.3) sodann die genaue Höhe der seitens der Vorinstanz von den Beschwerdeführenden geforderten MWST-Abgaben (Streitwert) zu ermitteln.

## 2.3

**2.3.1** Gemäss Ziff. 9 des angefochtenen Beschwerdeentscheids (S. 6-7) hat die OZD mit Schreiben vom 6. Januar 2021 den Streitwert zur Bestimmung des vorinstanzlichen Kostenvorschusses wie folgt festgelegt:

- Im offenen Zollager (OZL) befindliche Waren der G. \_\_\_\_\_ AG, welche Eigentum der Beschwerdeführenden sind: Fr. [über 27'000].-,
- ZAVV (Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung) Form 11.73 Nr. (...) vom 9. Januar 2019: Fr. [über anderthalb Millionen].-,
- ZAVV Form 11.73 Nr. (...) vom 9. Januar 2020: Fr. [über 100'000].-,
- ZAVV Form 11.73 Nr. (...) vom 21. Januar 2020: Fr. [knapp eine Million].-,
- Form 11.32 Nr. (...) vom 15. Juli 2020: Fr. [über 360'000].- und
- Form 11.32 Nr. (...) vom 15. Juli 2020: Fr. [über 400'000].-.

Dies ergab in der Summe Fr. 30'616'101.-, woraus die OZD bei einem anwendbaren MWST-Satz von 7.7 % MWST-Abgaben und damit einen Streitwert von Fr. 2'357'439.75 ermittelte.

**2.3.2** Im angefochtenen Beschwerdeentscheid ist jedoch – insbesondere aus dem Dispositiv – kein konkreter Frankenbetrag ersichtlich, den die Beschwerdeführenden an die Vorinstanz zu entrichten hätten.

Namentlich bei Unklarheit des Dispositivs ist der Entscheid nach seinem tatsächlichen Bedeutungsgehalt zu verstehen. Die Auslegung hat nach den Regeln von Treu und Glauben zu erfolgen (vgl. Urteil des BVGer A-2064/2013 vom 9. Dezember 2013 E. 1.3.3 m.w.H.).

**2.3.3** Immerhin lässt sich der Streitwert auf folgende Weise bestimmen:

In Ziff. 2 des Dispositivs der Verfügung des Zolls [örtlich zuständige Einheit] vom 10. August 2020 wurden die Anträge der Zollanmeldungen für die zollfreie Einfuhr (Form 11.32) abgelehnt. Dies betraf das Objekt «[...]», den Druck von [...] «[...]» sowie die 22 Drucke von [...] (Verfügung des Zolls [örtlich zuständige Einheit] vom 10. August 2020, Sachverhalt, S. 2). Im angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 13. September 2021 wurde die Beschwerde gegen die Verfügung des Zolls [örtlich zuständige Einheit] vom 10. August 2020 abgewiesen, soweit darauf einzutreten war. Damit wurde die Ablehnung der zollfreien Einfuhr der besagten Objekte bestätigt.

Demnach liegen in casu die Zollanmeldungen für das Objekt «[...]» (Gesuch vom 29. Juni 2020; Wert: Fr. [...].-), für den Druck von [...] «[...]» (Gesuch vom 2./8. Juli 2020; Wert: Fr. [...].-) sowie für die 22 Drucken von [...] (Gesuch vom 2./8. Juli 2020; Wert: Fr. [...].-) im Gesamtwert von Fr. [über vier Millionen].- (vgl. Sachverhalt Bst. A.j ff.) im Streit. Nach Massgabe des unbestrittenen Steuersatzes von (damals) 7.7 % (Einfuhr von Gegenständen; Art. 55 Abs. 1 MWSTG) betragen die MWST-Abgaben und damit der vorliegende relevante Streitwert (aufgerundet) Fr. 334'393.-. Dazu kommen allfällige Zollabgaben aufgrund der erwähnten Ablehnung der Zollanmeldungen für eine zollfreie Einfuhr (Form 11.32) der gegenständlichen Objekte.

**2.3.4** Nicht zum Streitgegenstand gehören folgende Kunstobjekte:

Nach Erwägung 6 des angefochtenen Beschwerdeentscheids ist die Mehrwertsteuer der im offenen Zolllager (OZL) eingelagerten Kunstwerke im Wert von Fr. [über 27'000].- «nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung» und darf folglich nicht zum Streitwert gezählt werden.

Gemäss Erwägung 5 des angefochtenen Beschwerdeentscheids stellt «die mit der angefochtenen Verfügung angekündigte Eröffnung eines

Nachforderungsverfahrens zu den Einfuhren Formular 11.32 Nr. (...) und Nr. (...) vom 15. Juli 2020 der Zollstelle (Ort) [...] keinen Anfechtungsgegenstand [...] dar und hätte nicht Teil des Dispositivs der Verfügung vom 10. August 2020 sein dürfen». Dieses Verfahren sei «jedoch zwischenzeitlich sistiert» worden. Der Zoll [örtlich zuständige Einheit] trat deshalb diesbezüglich zurecht auf die Beschwerde nicht ein (dortige E. 5).

Schliesslich gehören die Kunstgegenstände gemäss ZAVV Form 11.73 Nr. (...) vom 9. Januar 2019, ZAVV Form 11.73 Nr. (...) vom 9. Januar 2020 und ZAVV Form 11.73 Nr. (...) vom 21. Januar 2020 nicht zum Streitgegenstand, da sie nicht die zollfreie Einfuhr gemäss Form 11.32 betreffen (E. 2.2.3).

Mangels Streitgegenstands ist auch nicht auf die Bewandnis der Erkundigung nach den zollrechtlichen Bestimmungen für eine Sammlung von seltenen Sportfahrzeugen, welche abgabenbefreit (vorübergehend) eingeführt und beim Museum der D.\_\_\_\_\_ gelagert werden sollten (Sachverhalt Bst. A.h), einzugehen (Duplik vom 24. Februar 2022, Ziff. II/3; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 21. März 2022, Rz. 58).

### **3.**

Zum massgebenden Beurteilungszeitpunkt und zum anwendbaren Recht ergibt sich Folgendes:

**3.1** Es trifft mit der Vorinstanz zu, dass die Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr erfüllt sein müssen (Duplik vom 24. Februar 2022, Ziff. II/5). Bezeichnenderweise muss nach Art. 20 Abs. 3 ZV das Gesuch um Zollbefreiung vor der Einfuhr bei der Zollkreisdirektion eingereicht werden (E. 4.2.1). Somit ist der massgebende Beurteilungszeitpunkt derjenige der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände (siehe dazu oben E. 2.3.3), mithin der 29. Juni 2020 und der 2./8. Juli 2020. Daran vermag auch das Nachfolgende nichts zu ändern.

**3.2** Ausnahmsweise kann das Gericht aus prozessökonomischen Gründen auch die Verhältnisse nach Erlass der Verfügung in die richterliche Beurteilung miteinbeziehen und zu deren Rechtswirkungen über den Verfügungszeitpunkt hinaus verbindlich Stellung beziehen, mithin den das Prozessthema bildenden Streitgegenstand in zeitlicher Hinsicht ausdehnen. Eine solche Ausdehnung des richterlichen Beurteilungszeitraums ist indessen – analog zu den Voraussetzungen einer sachlichen Ausdehnung des Verfahrens auf eine ausserhalb des durch die Verfügung

bestimmten Rechtsverhältnisses liegende spruchreife Frage – nur zulässig, wenn der nach Erlass der Verfügung eingetretene, zu einer neuen rechtlichen Beurteilung der Streitsache ab jenem Zeitpunkt führende Sachverhalt hinreichend genau abgeklärt ist und die Verfahrensrechte der Parteien, insbesondere deren Anspruch auf rechtliches Gehör, respektiert worden sind (BGE 130 V 138 E. 2.1 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer C-4355/2019 vom 30. März 2021 E. 3.2 m.w.H.).

### **3.3**

**3.3.1** In ihrer Stellungnahme vom 10. Mai 2023 führen die Beschwerdeführenden aus, dass es seit der letztmaligen Stellungnahme vom 21. März 2022 zu neuen Entwicklungen gekommen sei, welche zusätzlich zeigen würden, dass der Widerruf des «Museumsstatus» unzulässig und unberechtigt gewesen sei. Dabei legen sie dar, dass sich die Besucherzahlen und die Anzahl der Führungen erhöht habe. Im Weiteren zählen die Beschwerdeführenden auf, für welche Gruppen auf Anfrage hin Führungen durchgeführt worden seien. Schliesslich bringen die Beschwerdeführenden vor, dass die D. \_\_\_\_\_ über rund doppelt so viele Besucher pro Jahr verfüge wie die durchschnittliche Besucherzahl der übrigen Museen der gleichen Museumsgruppe.

**3.3.2** Diese neuen Vorbringen kann das Bundesverwaltungsgericht trotz – offensichtlicher – Verspätung berücksichtigen, sofern sie ausschlagend erscheinen (vgl. auch Art. 32 Abs. 2 VwVG). Im vorliegend zu beurteilenden Fall trifft dies jedoch nicht zu, da sie sich nicht auf den hier massgebenden Beurteilungszeitpunkt der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände beziehen (E. 3.1), sondern spätere Entwicklungen betreffen.

**3.3.3** Die Vorinstanz anerkennt im Übrigen, dass sie bei einem neuen Gesuch nicht auf dem früher festgestellten Sachverhalt beharrt, sondern zwischenzeitlich erfolgte Entwicklungen berücksichtigen wird (Stellungnahme der Vorinstanz vom 29. Juni 2023). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht vorliegend – insbesondere unter Berücksichtigung des Instanzenzugs der Beschwerdeführenden – keine Veranlassung, den Streitgegenstand in dem Sinne auszudehnen (E. 3.2), dass auch über die Erfüllung des «Museumsstatus» nach dem Zeitpunkt der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände bzw. nach dem Zeitpunkt des Beschwerdeentscheids (dazu E. 9.2) zu befinden wäre.

**3.3.4** Somit sind die zum Zeitpunkt der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände (E. 2.2.3 und 3.1) einschlägigen steuer- und

abgaberechtlichen Bestimmungen massgebend, auf welche im Folgenden – soweit nicht anders deklariert – referenziert wird.

#### **4.**

**4.1** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagen (Art. 7 ZG). Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem im Allgemeinen der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). Soweit die Art. 51 ff. MWSTG nichts anderes vorsehen, gilt für die Einfuhrsteuer die Zollgesetzgebung (Art. 50 MWSTG). Nach Art. 62 Abs. 1 MWSTG erfolgt die Erhebung der Einfuhrsteuer durch das BAZG. Dieses trifft die erforderlichen Anordnungen sowie Verfügungen. Dem BAZG obliegt sodann auch die Strafverfolgung sowohl bei Zollabgaben wie auch bei der Einfuhrsteuer (Art. 128 ZG und Art. 103 Abs. 2 MWSTG).

#### **4.2**

**4.2.1** Nach Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG kann der Bundesrat Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen für zollfrei erklären. Von dieser Kompetenzdelegation hat der Bundesrat Gebrauch gemacht. Nach Art. 20 Abs. 1 ZV sind Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen zollfrei, wenn sie von den Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden. Nach Abs. 2 der besagten Verordnungsbestimmung sind solche Gegenstände ebenfalls zollfrei, wenn sie ausgestellt werden: in öffentlichen Parkanlagen sowie auf öffentlichen Plätzen und Strassen (Bst. a); in Gebäuden und Anlagen öffentlich-rechtlicher Institutionen (Bst. b); in privaten Gebäuden und Anlagen, sofern diese allgemein zugänglich sind und nicht kommerziellen Zwecken dienen (Bst. c). Nach Abs. 3 von Art. 20 ZV muss das Gesuch um Zollbefreiung vor der Einfuhr bei der Zollkreisdirektion eingereicht werden. Sollen zollfrei eingeführte Kunst- und Ausstellungsgegenstände zu anderen Zwecken verwendet werden, so ist nach Art. 20 Abs. 4 ZV *vorgängig* eine Bewilligung des BAZG einzuholen. Dieses entscheidet über die Nachentrichtung der Zollabgaben. Die Zollschuld entsteht zum Zeitpunkt der Änderung der Verwendung (vgl. auch BGE 144 II 293 E. 4.1).

**4.2.2** Gemäss der im August 2022 vom Internationalen Museumsrat (ICOM) verabschiedeten Definition ist ein Museum «eine nicht gewinnorientierte, dauerhafte Institution im Dienst der Gesellschaft, die materielles und immaterielles Erbe erforscht, sammelt, bewahrt, interpretiert und ausstellt. Öffentlich zugänglich, barrierefrei und inklusiv, fördern Museen

Diversität und Nachhaltigkeit. Sie arbeiten und kommunizieren ethisch, professionell und partizipativ mit Communities. Museen ermöglichen vielfältige Erfahrungen hinsichtlich Bildung, Freude, Reflexion und Wissensaustausch».

Verschiedene Einrichtungen mit Museumscharakter werden in der Erhebung nicht berücksichtigt, darunter Ausstellungsorte ohne Sammlungen, Sammlungen ohne Ausstellungsraum, Zoos und botanische Gärten sowie Archive und Bibliotheken, die einen Teil ihres Bestandes in ihren Räumen ausstellen (<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/kultur-medien-informationsgesellschaft-sport/kultur/museen.html>), zuletzt besucht am 4. Januar 2024).

**4.2.3** Bei Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG handelt es sich um einen relative Zollbefreiung (HEINZ SCHREIER, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Zollgesetz], Art. 8 N 15). Relative Zollbefreiungsgründe sind an das Vorhandensein bestimmter Voraussetzungen geknüpft, die nicht in der Ware selber begründet sind, sondern jeweils auf äussere Kriterien abstellen und von den Zollbeteiligten entsprechend nachzuweisen sind (SCHREIER, Zollgesetz, Art. 8 N 5).

**4.2.4** Die Befreiung ist vor der Einfuhr der Kunst- und Ausstellungsgegenstände mit einem Gesuch auf dem Zollformular 11.32 bei derjenigen Zollkreisdirektion zu beantragen, in deren Kreis das Museum seinen Sitz hat (BAZG, Merkblatt «Einfuhrsteuer auf Kunstwerken», Publ. 52.22, Ausgabe 2022, gültig ab 1. Januar 2022, Ziff. 7; [https://www.bazg.admin.ch/dam/bazg/de/dokumente/verfahren-betrieb/Aufgabenvollzug/Formulare/52\\_22\\_einfuhrsteueraufkunstwerken.pdf.download.pdf/52\\_22\\_einfuhrsteueraufkunstwerken.pdf](https://www.bazg.admin.ch/dam/bazg/de/dokumente/verfahren-betrieb/Aufgabenvollzug/Formulare/52_22_einfuhrsteueraufkunstwerken.pdf.download.pdf/52_22_einfuhrsteueraufkunstwerken.pdf)), besucht am 4. Januar 2024).

## **5.**

**5.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren (BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2, A-3045/2017 vom 25. Juli 2018 E. 4.1.2, A-4178/2016 vom 28. September 2017 E. 2.1.1 m.w.H.).

**5.2** Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteile des BVGer A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2, A-4178/2016 vom 28. September 2017 m.w.H.).

**5.3** Welche Rechtsnatur dem allfällig vertrauensbegründenden staatlichen Akt zukommt, ist von untergeordneter Bedeutung. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob der behördliche Einzelakt derart ausgestaltet ist, dass sich ihm alle erforderlichen Angaben entnehmen lassen, welche im konkreten Fall für Dispositionen erforderlich sind (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_591/2015 vom 5. Februar 2016 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2 in fine).

## **6.**

Die Parteien stellen sich im Wesentlichen auf die folgenden Standpunkte:

**6.1** In formeller Hinsicht rügen die Beschwerdeführenden, ihnen sei «insbesondere vor dem Erlass der angefochtenen Verfügung keine Gelegenheit gegeben worden, zum intendierten Widerruf und insbesondere zu den (falschen) Feststellungen und Schlussfolgerungen aus dem Besuch vom 3. August 2020 Stellung zu nehmen». Ebenso habe die OZD nach ihrem Besuch des Museums am 21. April 2021 eine Aktennotiz verfasst. Auch zu diesem Bericht hätten sie (die Beschwerdeführenden) vor Erlass des angefochtenen Beschwerdeentscheids keine Stellung nehmen können. Ferner rügen die Beschwerdeführenden die Aktenführungspflicht in Bezug auf die Buchungsversuche der Oberzolldirektion. Sie machen geltend, dass sie erstmals mit dem angefochtenen Beschwerdeentscheid von den Buchungsversuchen erfahren hätten und vorgängig nicht dazu hätten Stellung nehmen können. Im Rahmen der Akteneinsicht seien ihnen (den

Beschwerdeführenden) keine Belege über die Termin-Buchungsversuche zugestellt worden.

Die Beschwerdeführenden bezeichnen das vom Zoll [örtlich zuständige Einheit] am 29. Oktober 2018 visierte Schreiben vom 17. Oktober 2018 mit dem Betreff «Vorabklärung bezüglich Museumsstatus für die C. \_\_\_\_\_ (D. \_\_\_\_\_), (Ort) - Definition des Gesellschaftszwecks» als «Ruling» und als «Verfügung vom 29. Oktober 2018». Damit habe die EZV die öffentliche Zugänglichkeit des Museums in Form einer Verfügung bestätigt. Das vom Zoll [örtlich zuständige Einheit] am 3. Juni 2020 visierte Schreiben vom 14. Mai 2020 mit dem Betreff «Bestätigung bezüglich Museumsstatus für die C. \_\_\_\_\_, (Ort)» sei ebenfalls eine Verfügung («Verfügung vom 3. Juni 2020») bzw. eine «Feststellungsverfügung». Damit habe die EZV in Form einer Verfügung erneut bestätigt, dass die Voraussetzungen für eine Überführung (der fraglichen Kunstgegenstände) in den zollrechtlich freien Verkehr mit Formular 11.32 erfüllt und mit den Beilagen nachgewiesen seien. Diese «Verfügung vom 29. Oktober 2018» und die «Verfügung vom 3. Juni 2020» seien unangefochten in Rechtskraft erwachsen und daher nicht ohne Weiteres durch die EZV widerrufbar.

Gemäss den Beschwerdeführenden liegt öffentliche Zugänglichkeit – nach der allgemeinen Begriffsdefinition im Schweizer Recht, von der in casu nicht abzuweichen sei, und nach dem Zweck des Gesetzes – vor, wenn ein Raum von einem nicht von vornherein festgelegten, grundsätzlich unbestimmten Personenkreis betreten werden könne und von seiner Zweckrichtung her auch dazu bestimmt sei. Unerheblich sei, ob der Zugang nur gegen Entgelt erfolge oder erst nach vorgängiger Anmeldung oder Kontrolle gewährt werde. Unerheblich sei auch, in wessen Eigentum sich die Räumlichkeiten befänden. Folglich bestünden keine gesetzlichen quantitativen Vorgaben hinsichtlich der Anzahl Besucher eines Museums. Die C. \_\_\_\_\_ verfüge über rund doppelt so viele Besucher pro Jahr wie die durchschnittliche Besucherzahl der übrigen Museen in der gleichen Museumsgruppe. Vorausgesetzt für die öffentliche Zugänglichkeit sei einzig, dass sich das Angebot an einen unbestimmten Personenkreis richtet. Wie viele Personen das Museum tatsächlich besuchen würden, sei unerheblich. Der Begriff der öffentlichen Zugänglichkeit schliesse daher auch nicht aus, dass ein Museum nur im Rahmen einer notwendigerweise beschränkten Anzahl von Führungen, die vorab über ein allgemein zugängliches Webportal gebucht werden müssten, besucht werden könne. Die C. \_\_\_\_\_ sei als Museum im Sinne von Art. 20 Abs. 1 ZV oder

eventualiter als privilegierte Ausstellerin im Sinne von Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV zu qualifizieren.

**6.2** Die Vorinstanz entgegnet, selbst wenn im vorliegenden Fall von einer Verletzung des Akteneinsichtsrechts auszugehen wäre, so gelte der Mangel der Gehörsverletzung als geheilt, wenn die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht oder Begründung in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt werde, das eine Prüfung im gleichen Umfang wie durch die Vorinstanz erlaube. Vorliegend seien die erwähnten Belege und die Notiz über den Besuch vom 21. April 2021 in den Akten zur Vernehmlassung beigebracht worden. Sie seien sodann den Beschwerdeführenden zugestellt und ihnen die Möglichkeit eingeräumt worden, dazu Stellung zu nehmen.

Bei ihren, von den Beschwerdeführenden jeweils als «Ruling» bezeichneten Schreiben handle es sich nicht um verbindliche Äusserungen bzw. Feststellungsverfügungen, sondern lediglich um «provisorische Zustimmungen», weshalb der Widerruf der «Zustimmung» ohne Einhalten der gesetzlichen Voraussetzungen zum Widerruf von Verfügungen zulässig sei. Im Gegensatz zu den kantonalen Steuerämtern, welche sogenannte «TaxRulings» kennen und erlassen würden, finde der Erlass von zollamtlichen Vorbescheiden, mit Ausnahme der verbindlichen Zolltarifauskunft (gemäss Art. 20 ZG), beim BAZG keine Anwendung. Dies erkläre die unterschiedliche Bedeutung, welche die Beschwerdeführenden und das BAZG den Rulings bzw. den gegengekennzeichneten Schreiben beimessen. Den Mitarbeiterinnen des BAZG, welche die beiden Schreiben gegengezeichnet hatten, sei die Bedeutung eines TaxRulings in Steuerangelegenheiten unbekannt gewesen. Dies zeige sich insofern auch darin, dass die sogenannten «Rulings» von Mitarbeitenden auf Sachbearbeiterstufe und nicht mindestens von einer Person mit fachlicher Leitungsfunktion unterzeichnet wurden.

Bei einer Zollanmeldung für die zollfreie Einfuhr für Kunst- und Ausstellungsgegenstände sei der Gesellschaftszweck der Antragstellerin lediglich einer von mehreren Aspekten, welcher für die Gewährung der Zollfreiheit mit den rechtlichen Bestimmungen in Einklang sein müsse. Die übrigen Aspekte seien mit der Gegenzeichnung des Schreibens vom 17. Oktober 2018 durch den Zoll [örtlich zuständige Einheit] weder geprüft noch bestätigt worden. Die Behauptung der Beschwerdeführenden, dass es sich bei dem gegengezeichneten Schreiben vom 17. Oktober 2018 um eine Verfügung der EZV handle, welche den «Museumsstatus» bestätige, sei somit nicht korrekt.

Die C.\_\_\_\_\_ qualifiziere sich nicht für den Museumsstatus im Sinne von Art. 20 Abs. 1 ZV: Zum einen seien Museen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 ZV nur öffentlich-rechtlich Museen und bei der A.\_\_\_\_\_ als Betreibergesellschaft der C.\_\_\_\_\_ handle es sich um eine privatrechtlich organisierte Gesellschaft. Zum anderen setze das Vorliegen einer einem Museum gleichgestellten Institution gemäss Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV voraus, dass die Kunst- und Ausstellungsgegenstände «allgemein zugänglich» seien, was bei der C.\_\_\_\_\_ aufgrund des Besuchskonzepts mit Führungen nicht gegeben sei.

Bei der C.\_\_\_\_\_ handle es sich um eine «Privatsammlung» und nicht um ein «Museum». Da das Museum nur mittels Führungen besucht werden könne, stehe die Sammlung nur einem «kleinen und eingeschränkten Publikum offen» und die erfolglosen, in den Akten dokumentierte Versuche der EZV, über die Website ein Ticket für die Führungen zu reservieren, würden zeigen, dass es für eine «unbestimmte» Person praktisch unmöglich sei, die Sammlung zu besichtigen, was mit der gesetzlichen Voraussetzung der allgemeinen Zugänglichkeit nicht vereinbar sei.

## 7.

Die Rechtsnatur der beiden gegenständlichen und vom Zoll [örtlich zuständige Einheit] am 29. Oktober 2018 bzw. am 3. Juni 2020 je gegengezeichneten Schreiben (Sachverhalt Bst. A.e und A.o) kann vorliegend offen bleiben. Diese können jedenfalls selbst bei materieller Betrachtung nicht als Verfügungen bezeichnet werden (E. 9.1.1); dies zumal es sich dabei nicht um schriftliche Auskünfte namentlich über die zolltarifarisches Einreihung gemäss Art. 20 Abs. 1 ZG handelt, die rechtsprechungsgemäss als Verfügungen gelten (Urteil des BVGer A-703/2017 vom 15. Mai 2018 E. 4.2.1 m.H.). Damit wird nachstehend (E. 9.3.5 und 10) zu prüfen sein, ob diesen Schreiben vorliegend eine vertrauensschützende Wirkung zukommt.

## **8.**

In sachverhaltlicher Hinsicht lässt sich den Akten unbestrittenermassen das Folgende entnehmen.

### **8.1**

**8.1.1** Das erste Gebäude (Adresse 1, [Ort]; «D. \_\_\_\_\_ 1») wurde im Jahr 2013 fertiggestellt; das zweite Gebäude ([Adresse 2], [Ort]; «D. \_\_\_\_\_ 2») erst im Jahr 2020 (dazu E. 8.3; Beschwerde, Rz. 158).

**8.1.2** Im Zusammenhang mit der Prüfung der Optionen betreffend das zweite Museumsgebäude («D. \_\_\_\_\_ 2») am (Adresse 2) nahm die vor-malige Rechtsvertreterin der Beschwerdeführenden (seinerzeitige Rechtsvertreterin), im Auftrag von B. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ (damals noch unter G. \_\_\_\_\_ AG firmierend), ebenfalls im Mai 2018 Kontakt mit der EZV auf. B. \_\_\_\_\_ und die A. \_\_\_\_\_ wollten mit der EZV besprechen und die Rahmenbedingungen dafür definieren, wie das Museum konkret aufzustellen, zu organisieren und zu betreiben sei, damit die fraglichen Kunst- und Ausstellungsgegenstände im Sinn von Art. 20 ZV für das Museum zollfrei importiert werden können (E-Mail-Korrespondenz vom 23. Mai 2018; act. 2).

**8.1.3** Vereinbarungsgemäss liess die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) der EZV in der Folge erstmals detaillierte Informationen zum geplanten Sachverhalt zukommen. Die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) schilderte darin im Wesentlichen folgende Eckpunkte des geplanten Museumsbetriebs: Die C. \_\_\_\_\_ sei eine bedeutende Schweizer Privatsammlung bestehend aus über [mehreren tausend] Werken. Ein erstes Museumsgebäude sei am 1. November 2013 in Betrieb genommen worden. Im Mai 2018 sei die Bau-bewilligung für ein zweites Museumsgebäude (Adresse 2) erteilt worden (Beschwerdebeilage Nr. 5). Der Spatenstich solle im Sommer 2018 stattfinden und das Gebäude solle per Ende 2020 eröffnet werden. Das Museum werde über die Zeit öffentlich zugänglich gemacht werden, wobei – wie bisher – kein kommerzieller Zweck verfolgt werden würde. Das Museum biete ganzjährig verschiedene Ausstellungen an, die alle 1 bis 2 Jahre neu kuratiert würden. Jede neu kuratierte Ausstellung werde jeweils mit einer Vernissage mit bis zu 200 Gästen eröffnet und stehe danach «nach Absprache/Anmeldung zum Besuch offen», in einer ersten Phase solle insbesondere geprüft werden, wie «eine breite Bevölkerung über eine Onlineregistrierung Einlass in das Museum erhalten» könne. Diese Besuchsmöglichkeit mittels Onlineregistrierung stelle einerseits sicher, dass das Museum dem breiten Publikum zur Besichtigung offenstehe.

Gleichzeitig könne mit diesem Konzept höchstmögliche Sicherheit für die Kunstsammlung erwirkt werden. Damals (d.h. im Jahr 2018) hätten ca. 40 kostenlose Führungen pro Jahr für kleinere Gruppen und Einzelbesucher stattgefunden. Mit dem Ausbau der Buchungsplattform im Internet sei in Aussicht gestellt worden, dass sich die Anzahl der Führungen und damit auch die Anzahl der Besuche sukzessive erhöhen würden. Das Museum habe bereits damals (Mai 2018) vier Mitarbeitende beschäftigt, welche sich um die Vorbereitung der Ausstellungen sowie den Betrieb des Museums kümmern würden. Der Eintritt in das Museum solle weiterhin kostenfrei bleiben. Damit solle ein Beitrag an die Kunstvermittlung für alle Bevölkerungskreise in der Region und der gesamten Schweiz geleistet werden.

(Seinerzeitige Rechtsvertreterin) lieferte der EZV ausserdem weitere detaillierte Informationen über bereits stattgefundenene Ausstellungen in anderen Museen sowie Publikationen und wissenschaftlichen Arbeiten zur Sammlung.

Weiter warf (seinerzeitige Rechtsvertreterin) gegenüber der EZV die Frage auf, in welcher Struktur bzw. Rechtsform das Museum in Zukunft betrieben werden solle, um die gesetzlichen Voraussetzungen an den «Museumsstatus» zu erfüllen (allenfalls Stiftung, da das Ehepaar (B. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_) keine Kinder habe). Als Beilagen zum detaillierten Informationsschreiben wurden schliesslich zahlreiche Photographien der Gebäude und der bereits durchgeführten Veranstaltungen eingereicht (zum Ganzen: E-Mail von [seinerzeitige Rechtsvertreterin] an die EZV vom 28. Mai 2018 samt Beilagen; act. 3).

**8.1.4** Am 4. Juli 2018 fand eine Besprechung zwischen (seinerzeitige Rechtsvertreterin) und der EZV statt. Gegenstand der Besprechung war (erneut) die Frage, wie die «C. \_\_\_\_\_» organisiert und aufgestellt werden muss, damit sie den «Museumsstatus» gemäss Art. 20 ZV erhält.

Nach einer detaillierten Darlegung des Museumsprojekts durch (seinerzeitige Rechtsvertreterin) und E. \_\_\_\_\_ (in Vertretung seiner Ehefrau B. \_\_\_\_\_) hielt die EZV insbesondere folgende Punkte schriftlich fest: «Gemäss AK [Mitarbeiterin EZV] müssen die Voraussetzungen des Museumsprivilegs im Zeitpunkt der Einfuhr erfüllt sein. Somit muss zuerst der Museumsstatus gewährt werden, bevor Kunstwerke unter dem Verfahren 11.32 zoll- und einfuhrsteuerfrei eingeführt werden können. DS [Mitarbeiter EZV] und AK haben das Betriebsmodell des [...]Museums studiert. Das Modell mit der Online-Registrierung kann in der Schweiz durchaus

umgesetzt und der privilegierte Museumsstatus erlangt werden. Aus zollrechtlicher Sicht ist es wichtig, dass alle Personen sich registrieren lassen können, d.h. es darf keine Selektion der Besucher nach gewissen Kriterien vernommen werden. Des Weiteren wird gemäss DS nicht vorausgesetzt, dass die Personen das Museum sofort besichtigen können. Es wird auch zugestanden, dass eine längere Wartefrist (z.B. Monate) besteht. Nach Ansicht von DS wird das Museumsprivileg gewährt, wenn das Museum in naher Zukunft (konkret 1-2 Monate) eröffnet wird. Ein längerer zeitlicher Abstand bis zur Museumseröffnung wird demgegenüber die Gewährung des Museumsstatus verhindern.» (Besprechungsnotiz vom 9. Juli 2018; act. 4).

Im Anschluss an die vorerwähnte Besprechung vom 4. Juli 2018 fragte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) nochmals bei der EZV nach, wer – da die Kunst im Eigentum von B. \_\_\_\_\_ stehe – als privilegierter Empfänger im Sinne des Art. 20 ZV auftreten könne (E-Mail von [seinerzeitige Rechtsvertreterin] an EZV vom 6. Juli 2018; act. 5).

Die EZV beantwortete diese Frage wie folgt: «Aus dem Zollgesetz und der Zollverordnung geht keine Definition für den Begriff privilegierter Empfänger hervor. Zollfrei sind Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen, wenn sie von den Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden (Art. 20 Abs. 1 ZV). Um von unserer Seite her als Museum anerkannt zu werden und somit den Status privilegierter Empfänger zu erhalten, verlangen wir einen Eintrag im Handelsregister, woraus der eigentliche Zweck hervorgeht. Dies kann in Form einer Stiftung, Einzelfirma, GmbH, AG, etc, sein. Ohne Eintrag im Handelsregister ist nicht nachgewiesen, dass keine kommerzielle Zwecke vorliegen. Eine Privatperson wird von uns deshalb nicht als Museum anerkannt» (E-Mail der EZV an [seinerzeitige Rechtsvertreterin] vom 12. Juli 2018; act. 6).

**8.1.5** In der Folge fand ein Telefongespräch zwischen der EZV und (seinerzeitige Rechtsvertreterin) statt. Gegenstand des Gesprächs war der Plan, das Museum durch eine nicht gewinnstrebende bzw. nicht kommerzielle Zwecke verfolgende Betreibergesellschaft in der Form einer Aktiengesellschaft (die A. \_\_\_\_\_) zu führen, während die Liegenschaft und die D. \_\_\_\_\_ sich im Eigentum von B. \_\_\_\_\_ befinden (vgl. E-Mail von [seinerzeitige Rechtsvertreterin] an die EZV vom 4. Oktober 2018; act. 7).

**8.1.6** Am 8. Oktober 2018 bestätigte die EZV Folgendes: «Die Gegenstände müssen nicht zwingend Eigentum der Museen bzw. Aussteller sein.

Es kann sich auch um langfristige Leihgaben von Sammlern handeln. Entsprechend sehe ich keine Problematik in Bezug auf die Eigentumsverhältnisse, solange es sich um Dauerleihgaben handelt» (E-Mail der EZV an [seinerzeitige Rechtsvertreterin] vom 8. Oktober 2018; act. 7).

**8.1.7** Mit Schreiben vom 17. Oktober 2018 (act. 8) unterbreitete die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) der EZV den Entwurf des geänderten Gesellschaftszwecks der Betreibergesellschaft (A.\_\_\_\_\_) zur Vorprüfung. Gleichzeitig stellte sie der EZV zusätzliche Informationen zur Gesellschaft und zur beabsichtigten Strukturierung und zum beabsichtigten Betrieb zur Verfügung. Explizites Ziel des Schreibens war es, Rechtssicherheit zu erlangen. Konkret führte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) im besagten Schreiben Folgendes aus: «Die Kunstsammlung <C.\_\_\_\_\_) sowie die <Museums-Gebäude> befinden sich im Privatvermögen von B.\_\_\_\_\_) (nachfolgend NE) [.] NE besitzt zudem zu 100 % die G.\_\_\_\_\_) AG mit Sitz in (Ort). Es ist nun vorgesehen, dass die Firma wie auch der statutarische Zweck der G.\_\_\_\_\_) AG geändert werden sollen. Die Gesellschaft soll in A.\_\_\_\_\_) umfirmiert werden. Bisher hat die Gesellschaft Finanzierungen von Vermögensanlagen, u.a. im Bereich Kunst, getätigt. Die A.\_\_\_\_\_) würde das Museum betreiben (sog. Betriebsgesellschaft). Die A.\_\_\_\_\_) würde die Kunstwerke unmittelbar für das Museum jeweils mit Formular 11.32 einführen. [...]». «Gestützt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG und Art. 20 Abs. 1 ZV sind Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen zollfrei, wenn sie von den Museen selbst oder unmittelbar für diese eingeführt und nicht weitergegeben werden. Einher mit der Zollbefreiung geht auch eine Befreiung von der Einfuhrsteuer (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Die A.\_\_\_\_\_) beabsichtigt in Erfüllung ihres statutarischen Zwecks im Auftrag des Museums Kunst- oder Ausstellungsgegenstände jeweils mit Formular 11.32 zoll- und einfuhrsteuerfrei zu importieren (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG und Art. 20 Abs. 1 ZV)».

(Seinerzeitige Rechtsvertreterin) wies weiter darauf hin, dass selbstverständlich jederzeit die Verpflichtung nach Art. 20 Abs. 4 ZV eingehalten werden würde, wonach, sofern zollfrei eingeführte Kunst- und Ausstellungsgegenstände zu anderen Zwecken verwendet werden sollen, vorgängig eine Bewilligung der EZV einzuholen sei und gegebenenfalls Abgaben zu zahlen seien. Schliesslich hielt (seinerzeitige Rechtsvertreterin) auch fest, dass die A.\_\_\_\_\_) zur Finanzierung des Betriebs des Museums unter Umständen Finanzierungsgeschäfte tätigen würde, die Erträge jedoch vollständig für den Betrieb des Museums verwendet würden. Das

Restdefizit der Betreibergesellschaft würde von B.\_\_\_\_\_ durch entsprechend Zuschüsse aus ihrem Privatvermögen gedeckt (Schreiben vom 17. Oktober 2018; act. 8).

Schliesslich stellte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) folgenden Antrag: «Als Betriebsgesellschaft kann die bestehende Gesellschaft G.\_\_\_\_\_ AG verwendet werden. Die geplante Änderung des statutarischen Zwecks erfüllt die Voraussetzungen von Art. 8 Abs. 2 Bst. g ZG sowie Art. 20 Abs. 1 ZV und kann dementsprechend so veranlasst werden. Der in Ziff. 1 dieses Schreibens aufgeführte geänderte Zweck der A.\_\_\_\_\_ sowie die oben beschriebene Tätigkeit erfüllt die Anforderungen gemäss Zollgesetz und -verordnung für die zoll- und steuerbefreite Einfuhr mit Formular 11.32 (Museumsstatus). Für allfällige unter dem Museumsstatus eingeführte Kunst- oder Ausstellungsgegenstände wird bei einer allfälligen Zweckänderung die Bewilligung von der Zollkreisdirektion eingeholt» (Schreiben vom 17. Oktober 2018; act. 8).

**8.1.8** Die EZV retournierte in der Folge der (seinerzeitige Rechtsvertreterin) ein im Zeichen ihres Einverständnisses unterzeichnetes Exemplar der Anfrage (act. 9). Im Begleitschreiben hielt die EZV fest, dass sie mit der Änderung des Gesellschaftszwecks einverstanden sei. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass für eine abgabenfreie Einfuhr das Museum zudem öffentlich zugänglich sein müsse und die Kunstwerke vom Museum selbst oder unmittelbar für dieses eingeführt und nicht weitergegeben werden dürften (Schreiben der EZV an [seinerzeitige Rechtsvertreterin] vom 29. Oktober 2018; act. 8).

## **8.2**

**8.2.1** Nachdem der Bau des zweiten Museumsgebäudes («D.\_\_\_\_\_ 2») am (Adresse 2) bereits weit fortgeschritten war, kontaktierte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) im Frühling 2020 die EZV im Hinblick auf die Eröffnung des Museums für die Allgemeinheit erneut. Auf entsprechende Anfrage führte die EZV mit E-Mail vom 30. März 2020 (act. 14) aus, dass es nachvollziehbar sei, dass für das Museum eine gewisse Vorlaufzeit für das Einrichten der Ausstellung nötig sei, die Bewilligung [einer abgabebefreiten Einfuhr mit Formular 11.32] bereits vor der Eröffnung beantragt werden könne unter der Voraussetzung, dass ein (provisorischer) Termin für die Eröffnung bekannt sei, und dass es ihr (der EZV) bewusst sei, dass sich der Eröffnungstermin aufgrund der Corona-Pandemie verschieben könne. Zusätzlich wies die EZV darauf hin, dass über Kunst- und Ausstellungsgegenstände, welche mit Formular 11.32 eingeführt werden, Buch zu führen

sei, um jederzeit Auskunft über den Standort geben zu können, da solche Kunst- und Ausstellungsgegenstände nicht weitergegeben werden dürften.

**8.2.2** Die (seinerzeitige Rechtsvertreterin) gelangte mit Schreiben vom 14. Mai 2020 (act. 17) erneut an die EZV und verlangte eine Bestätigung des bereits 2018 zugesprochenen «Museumsstatus».

Mit dem besagten Schreiben erhielt die EZV zusätzliche Informationen und Unterlagen im Zusammenhang mit der Museumseröffnung, wobei darauf verwiesen wurde, dass aufgrund der Corona-Ausnahmesituation der genaue Eröffnungszeitpunkt noch nicht final festgelegt worden sei, die Eröffnung (als allgemein zugängliches Museum mit der Möglichkeit der Teilnahme an frei verfügbaren Führungen) jedoch voraussichtlich im Juni 2020 erfolgen solle.

(Seinerzeitige Rechtsvertreterin) übermittelte der EZV im vorerwähnten Schreiben vom 14. Mai 2020 (samt Beilagen) namentlich die folgenden zusätzlichen Informationen: (i) Bestätigung, dass sich die Kunst- und Ausstellungsgegenstände im Eigentum von B.\_\_\_\_\_ befänden und dass das neu errichtete Museum durch die A.\_\_\_\_\_ betrieben werde; (ii) die öffentliche Urkunde sowie den Handelsregisterauszug mit dem Nachweis der Umfirmierung in A.\_\_\_\_\_ (Beilage 1); (iii) einen Internetausdruck des Museums (Beilage 2) sowie den Ausstellungskatalog mit den Werken der ersten Ausstellung (Beilage 3); (iv) das «Ruling» vom Oktober 2018 (Beilage 4).

In Bezug auf das Besuchskonzept hielt der eingereichte und der EZV zur Verfügung gestellte Ausdruck der Website fest, dass das Museum nur in geführten Gruppen bis max. 12 Personen besucht werden könne und dass der Eintritt kostenlos sei. Der besagten Website war ebenfalls zu entnehmen, dass jedenfalls anfänglich mit rund 4 Führungen pro Monat geplant werde.

Zudem legte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) die geplante administrative und zollrechtliche Abwicklung der Einfuhren dar. (seinerzeitige Rechtsvertreterin) wies insbesondere auch darauf hin, dass die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften betreffend die Weitergabe von zollfrei eingeführten Kunst- und Ausstellungsgegenständen jederzeit gewährleistet sei und die EZV jederzeit aktiv über den Ort der Kunst- und Ausstellungsgegenstände informiert werden könne. Abschliessend verlangte (seinerzeitige Rechtsvertreterin) erneut, die Bestätigung, dass «[d]ie Voraussetzungen

(Museumsstatus) für eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit Formular 11.32 [...] erfüllt und mit den Beilagen nachgewiesen [sind]» (Gesuch vom 14. Mai 2020, S. 3; act. 17).

**8.2.3** Die EZV hat am 3. Juni 2020 das Schreiben vom 14. Mai 2020 gegengezeichnet. Dabei verlangte sie mit handschriftlicher Ergänzung des Schreibens bei der Einfuhr jeweils ein Foto des Kunstwerks (act. 17 und 19). Im Begleitschreiben an (seinerzeitige Rechtsvertreterin) hat die EZV das Schreiben als «Ruling» bezeichnet und der Betreff lautete ebenfalls «Bestätigung Sachverhalt Formular 11.32» (Schreiben der EZV vom 3. Juni 2020; act. 19).

**8.3** Das zweite Gebäude («D. \_\_\_\_\_ 2») am (Adresse 2) wurde wie erwähnt im Jahr 2020 fertiggestellt und im Sommer 2021 eröffnet (Beschwerde, Rz. 158).

**8.4** Die A. \_\_\_\_\_ stellte die drei folgenden Gesuche um abgabenbefreite Einfuhr von Kunstgegenständen mittels Formular 11.32: (1) Gesuch vom 29. Juni 2020 betreffend das Objekt «[...]» (act. 20); (2) Gesuch vom 8. Juli 2020 betreffend die Einfuhr von 24 Fotografien (...) und einer Installation von [...] (nicht in den Akten); (3) Gesuch vom 8. Juli 2020 betreffend die Einfuhr von 22 Drucken von [...] und für einen Druck von [...] «[...]» (act. 22).

## **8.5**

**8.5.1** Am 3. August 2020 führte die EZV (Zoll [örtlich zuständige Einheit]) eine «unangemeldete Besichtigung» am Museumsstandort «D. \_\_\_\_\_ 1», Adresse 1 in (Ort) («D. \_\_\_\_\_ 2» am [Adresse 2] befand sich noch im Bau), durch und erstellte darüber eine Aktennotiz. Gemäss dieser Aktennotiz wurde die Kontrolle zwischen [...] Uhr durchgeführt. In der Aktennotiz wird Folgendes festgehalten: Am (Adresse 1) befinde sich der Sitz der A. \_\_\_\_\_, die C. \_\_\_\_\_ sowie der Briefkasten für den (Adresse 2), welcher sich im Bau befinde. Das Gebäude am (Adresse 1) sei an der Mauer mit «C. \_\_\_\_\_» beschriftet. Als Eingangsportal könne die grosse Stahlwand als Bestandteil der Mauer ausgemacht werden. Seitlich (links) der Stahlwand befinde sich einerseits frontseitig die Briefkästen sowie ums Eck eine Stahltüre mit Knauf-Griff und Klingel.

Das Gebäude am (Adresse 1) weise sich nicht als Museum aus. Es seien auch keine Hinweise oder Zutrittszeiten ersichtlich. Das Gebäude ähnele eher einer Festung oder einem gesicherten Botschaftsgebäude;

ausgestattet mit vielen Überwachungskameras. Links des Gebäudes sei eine Garageneinfahrt auszumachen. Besucherparkplätze, deren drei, befänden sich eingangs (...) auf der rechten Seite anschliessend an die Mauer des Gebäudes (Adresse 1). Drei weitere provisorische Besucherparkplätze seien schräg gegenüberliegend links der Baustelleneinfahrt (Adresse 2) auszumachen. Anlässlich der unangekündigten Kontrolle und Inaugenscheinnahme vor Ort werde Licht im Inneren des Gebäudes (Adresse 1) ausgemacht. Auf das Klingeln sowohl bei A.\_\_\_\_\_ sowie C.\_\_\_\_\_ erfolge keine Rückmeldung. Ein Zutritt sei nicht möglich.

Daraus schloss die EZV in der Aktennotiz in rechtlicher Hinsicht, das Gebäude am (Adresse 1) qualifiziere nicht als öffentlich zugängliches Museum; es würden «entschieden» deren Ausschilderung und Zugänglichkeit fehlen (act. 24).

**8.5.2** Mit Verfügung vom 10. August 2020 erkannte die EZV Folgendes: «1. Die C.\_\_\_\_\_ sowie A.\_\_\_\_\_ qualifizieren nicht als privilegierte Empfänger. 2. [Die] Anträge der Zollanmeldung für die zollfreie Einfuhr (Formular 11.32) werden abgelehnt.» Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, anlässlich einer «vertieften Kontrolle» sei festgestellt worden, dass «Ausschilderungen sowie Hinweise auf einen Museumsbetrieb [...] nicht ersichtlich [seien], zumal Angaben über die Öffnungs- und Besichtigungszeiten fehlen» würden und «die in Rede stehende Liegenschaft nicht allgemein zugänglich» sei.

**8.6** Insgesamt verzeichnete die D.\_\_\_\_\_ laut eigenen Angaben der Beschwerdeführenden ab Museumseröffnung im Juni 2020 [knapp 400] Besucher im Rahmen von ordentlichen und privaten Führungen. Für 2021 seien insgesamt [knapp 2'000] Besucher für das gesamte Jahr im Rahmen von ordentlichen und privaten Führungen (zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung) bereits bestätigt gewesen, wobei das Museum während 2 Monaten, im Januar und Februar 2021, aufgrund der Covid-Pandemie vollständig habe geschlossen werden müssen (Beschwerde, Rz. 243).

**8.7** In den Akten befinden sich ausführliche Beschreibungen inkl. Screenshots betreffend verschiedene Registrierungsversuche der Vorinstanz vom 21. Dezember 2020, 27. Januar 2021, 27. April 2021 und vom 18. August 2021 via Website der D.\_\_\_\_\_ (act. 45.1 ff.). Beim ersten Versuch vom 21. Dezember 2020 erschien auf der Website: «Die Führungen für März 2021 waren am Samstag, 19. Dezember, innert kürzester Zeit ausgebucht. Die Daten für die Führungen im April 2021 werden am Mittwoch, 27. Januar

aufgeschalte[t]». Beim zweiten Versuch vom 27. Januar 2021 stand auf der Website: «Die Führungen sind zurzeit bis Ende April ausgebucht. Infolge der Museumsschliessung bedingt durch Corona und fehlender Planungssicherheit werden die Daten für die Führungen im Mai voraussichtlich am Donnerstag, 18. März aufgeschalte[t]». Beim dritten Versuch vom 27. April 2021 stand auf der Website: «Das Museum ist offen. Sie sind sehr willkommen, die Ausstellung zu besichtigen. Für weitere Informationen und Gruppenführungen können Sie sich jederzeit an [visit@\[...\].ch](mailto:visit@[...].ch) wenden. Die Daten für öffentliche Führungen einzelner Besucher im Juni werden Ende April aufgeschaltet». Beim vierten Versuch vom 18. August 2021 erschien folgende Information: «Das Museum ist offen. Sie sind sehr willkommen, die Ausstellung zu besichtigen. Für weitere Informationen und Gruppenführungen können Sie sich jederzeit an [visit@\[...\].ch](mailto:visit@[...].ch) wenden. Die Daten für öffentliche Führungen einzelner Besucher im Oktober werden Ende August aufgeschaltet».

## **9.**

Zur dargelegten Sachlage ergibt sich Folgendes:

### **9.1**

**9.1.1** Für jedes Kunstwerk ist ein einzelnes, vor der Einfuhr zu stellendes Gesuch erforderlich (E. 3.1). Mittels «Ruling» wird die einzelne künftige Einfuhr eines Kunstwerks keineswegs pro futuro pauschal bestätigt. Ob sich die Parteien auf ein «zweistufiges Verfahren» (zuerst Gewährung des «Museumsstatus», danach einzelne Einfuhr; E. 8.1.4) verständigt haben oder nicht, spielt keine Rolle. Demnach ist – angesichts des im Abgaberecht vorherrschenden Legalitätsprinzips – vorliegend allein entscheidend, dass die zollrechtlichen Voraussetzungen für die abgabenfreie Einfuhr von Kunstgegenständen im Zeitpunkt der Einfuhr gegeben sind (E. 3.1).

**9.1.2** Die Einfuhren der streitbetroffenen Kunstgegenstände fanden am 29. Juni 2020 und am 2./8. Juli 2020 statt (E. 2.3.3). Zu diesem Zeitpunkt war das im Juni 2020 eröffnete Museum (E. 8.6) bereits in Betrieb.

**9.2** Bei materieller Betrachtung einiger zentraler Punkte bis zum Zeitpunkt des angefochtenen Beschwerdeentscheids vom 13. September 2021 (E. 3.1) vermag die D. \_\_\_\_\_ den gewünschten «Museumsstatus» nach Art. 20 Abs. 1 ZV oder die gesetzlich statuierte öffentliche Zugänglichkeit im Sinn von Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV der von ihr betriebenen, privaten Gebäude nicht rechtsgenügend zu begründen.

**9.2.1** Zwar ist der Begriff der «öffentlichen Zugänglichkeit» im ZG und der ZV nicht definiert. Allerdings lässt sich dieser Begriff in der schweizerischen Rechtsordnung durchaus hinreichend klar erschliessen. Mit den Beschwerdeführenden (Beschwerde, Rz. 323) lassen sich insbesondere die einschlägigen Bestimmungen der Behindertengleichstellungsverordnung vom 19. November 2003 (BehiV, SR 151.31) heranziehen: Nach Art. 2 Bst. c BehiV sind öffentlich zugängliche Bauten und Anlagen (Art. 3 Bst. a des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 [BehiG, SR 151.3]) solche, die einem beliebigen Personenkreis offen stehen (Ziff. 1), die nur einem bestimmten Personenkreis offen stehen, der in einem besonderen Rechtsverhältnis zu Gemeinwesen oder zu Dienstleistungsanbieterinnen und -anbietern steht, welche in der Baute oder Anlage tätig sind. Ausgenommen sind Bauten und Anlagen, die zur Kampf- und Führungsinfrastruktur der Armee gehören (Ziff. 2), oder in denen Dienstleistungsanbieterinnen und -anbieter persönliche Dienstleistungen erbringen (Ziff. 3).

Zudem muss gemäss Bundesgericht im Bereich Strassenverkehr der Begriff der öffentlichen Strasse weit ausgelegt werden. Weder sei entscheidend, ob die Strasse dem Gemeingebrauch gewidmet sei, noch sei dabei massgebend, ob die Strasse in privatem oder öffentlichem Eigentum stehe, sondern ob sie dem allgemeinen Verkehr diene. Letzteres treffe zu, wenn sie einem unbestimmbaren Personenkreis zur Verfügung stehe, selbst wenn die Benutzung nach Art oder Zweck eingeschränkt sei (BGE 148 IV 30 E. 1.4.2 m.w.H.). Auch diese Erkenntnisse sind vorliegend zu beachten, um zu bestimmen, ob die D.\_\_\_\_\_ den «Museumsstatus» erfüllt oder nicht.

**9.2.2** Die Begriffe der «öffentliche Zugänglichkeit» nach Art. 20 Abs. 1 ZV und der «allgemeinen Zugänglichkeit» nach Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV sind grundsätzlich identisch zu verstehen. Dies ergibt sich schon dadurch, dass etwa das Bundesamt für Statistik die Wendung «nicht allgemein zugänglich» als Gegenteil von «öffentlich zugänglich» gebraucht («Die öffentliche Zugänglichkeit ist ein zentrales Merkmal von Museen. Dies unterscheidet sie unter anderem von Privatsammlungen, die häufig nicht allgemein zugänglich sind.» [<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/kultur-medien-informationsgesellschaft-sport/kultur/museen/sammlung-ausstellungen.html>], besucht am 4. Januar 2024]).

### 9.3

**9.3.1** Zwar ist den Beschwerdeführenden darin zuzustimmen, dass mit der Abgabenbefreiung für Museen bezweckt wird, den Museen die Einfuhr zu erleichtern, so dass sie die Kunst- und Ausstellungsgegenstände der Öffentlichkeit zugänglich machen können. Auch ist den Beschwerdeführenden insoweit zu folgen, als ihrer Ansicht nach dieser Zweck bereits dann erreicht wird, wenn die Ausstellungs- und Kunstgegenstände einem unbestimmten Personenkreis zugänglich gemacht werden, ohne dass quantitative Anforderungen bestehen, wie viele Personen letztlich tatsächlich Zugang erhalten können (Beschwerde, Rz. 327).

**9.3.2** Die – unter den Parteien unbestrittene – blosse Anzahl Besucher, selbst wenn sie angeblich (weit) über dem statistischen Durchschnitt liegen sollte (E. 3.3.1), vermag allerdings noch nicht nachzuweisen, dass das Museum tatsächlich allen Interessierten offensteht, mithin öffentlich zugänglich ist. Die Vorinstanz hat richtigerweise auf das zollrechtliche Erfordernis hingewiesen, dass alle Personen sich *registrieren* lassen können müssen und es demnach keine Selektion der Besucher nach gewissen Kriterien geben darf (E. 8.1.4). Bei einem traditionellen Museum wird die öffentliche Zugänglichkeit in der Regel durch einen allgemeinen, freien und ohne Voranmeldung möglichen Zugang während der Öffnungszeiten gewährleistet. Daran ändern gewisse, in der Natur der Sache liegende logistisch-organisatorische Kapazitätsbegrenzungen (wie z.B. Betriebsferien oder tagesweise Schliessungen) nichts. Die Notwendigkeit einer Online(vor)anmeldung bildet in diesem Zusammenhang allerdings für sich allein bereits eine erste, zumindest technische Hürde für den Museumsbesuch und damit eine potenzielle Zugangsbeschränkung. Daher sind umso höhere Anforderungen an die allseits zugängliche Onlineregistration zu stellen.

**9.3.3** Die vier aktenkundigen Registrierungsversuche der Vorinstanz via Website der D. \_\_\_\_\_ (E. 8.7) bilden zumindest Indizien gegen die öffentliche Zugänglichkeit der Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin 1:

Beim ersten erfolglosen Registrierungsversuch (21. Dezember 2020) wurde pauschal auf den 27. Januar 2021 für die Aufschaltung der Daten für die Führungen verwiesen ohne Hinweis auf weitere Registrierungsmöglichkeiten über E-Mail und/oder Telefon. Beim zweiten erfolglosen Registrierungsversuch vom 27. Januar 2021 erging wiederum ohne Aufzeigen von alternativen Registrierungswegen der – u.a. coronabedingte – Verweis auf den 18. März 2021 für die Aufschaltung neuer Führungstermine. Zwar könnte dem Bezug auf die Coronapandemie mit den damaligen Unwägbarkeiten für einen Museumsbetrieb noch Verständnis entgegengebracht

werden. Dennoch ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden bei den ersten zwei Registrierungsversuchen vom 21. Dezember 2020 und vom 27. Januar 2021 registrierungswilligen Personen keine Alternative zur Onlineanmeldung angeboten haben.

Es fällt zudem auf, dass beim dritten und vierten je ebenfalls erfolglosen Registrierungsversuch vom 27. April 2021 bzw. 18. August 2021 nur für Gruppen eine Kontaktmöglichkeit per E-Mail (für «weitere Informationen und Gruppenführungen») offenstand. Einzelnen Besuchern wurde demgegenüber e contrario offenbar signalisiert, dass sie sich gedulden mussten, bis die nächsten «Daten für öffentliche Führungen» aufgeschaltet werden. Damit wird jedoch betreffend «Museumsstatus» eine zollrechtlich unzulässige Selektion zwischen Gruppen und Einzelpersonen geschaffen (vgl. E. 9.3.2). Für die Annahme der öffentlichen, mithin auch fairen Zugänglichkeit wäre zum einen zu erwarten, dass eine *Registrierung* für alle Interessierten jederzeit möglich ist. Zum anderen wäre davon auszugehen, dass die D. \_\_\_\_\_ den einzelnen, auf diese Weise registrierten Personen den nächstmöglichen künftigen Führungstermin zuweist («first come first served»). Dabei sind Wartezeiten freilich in Kauf zu nehmen. Vorliegend ist es an den Beschwerdeführenden, die so verstandene öffentliche Zugänglichkeit ihres «Museums» bzw. privaten Gebäudes am (Adresse 1) zum Zeitpunkt der streitigen Einfuhren als abgabebefreienden Umstand (E. 1.7) nachzuweisen. So hätten die Beschwerdeführenden bspw. mit einer Liste aufzeigen müssen, inwiefern sich alle Interessierten für einen der künftigen Besuchstermine – ohne vorgängige Selektion nach gewissen Kriterien – registrieren konnten. Solche Beweismittel liegen indessen nicht vor.

**9.3.4** Die Online-Registrierung kann zudem per se nicht in entscheidendem Mass sicherheitsrelevant sein für die verständlicherweise anzustrebende «höchstmögliche Sicherheit für die Kunstsammlung» (E. 8.1.3). Durch Kenntnis der blossen Namen der anmeldewilligen Personen können die Beschwerdeführenden (zumal ohne Behördenstatus) kaum sicherheitsrelevante Erkenntnisse gewinnen. Im Übrigen kann die hier angebotene Online-Anmeldung z.B. unmittelbar sicherheitsrelevante Eingangs- und/oder Ausgangskontrollen ohnehin nicht ersetzen.

**9.3.5** Da vorliegend die Gewährung des Museumsstatus bereits an der mangelnden öffentlichen Zugänglichkeit der D. \_\_\_\_\_ scheitert, müssen die weiteren Voraussetzungen für den Museumsstatus (E. 4.2.1–4.2.4) nicht mehr geprüft werden. Damit ist auch gesagt, dass für einen allfälligen Vertrauensschutz aufgrund der besagten am 29. Oktober 2018 bzw. am 3.

Juni 2020 gegengezeichneten Schreiben (E. 7) kein Raum bleibt, zumal die dort geforderte öffentliche Zugänglichkeit via Online-Registrierung in der Folge nach Eröffnung des Museums im Juni 2020 (E. 8.6) – wie gesehen (E. 9.3.3) – nicht gegeben war (vgl. E. 9.1.1). Somit erübrigt es sich, die für den Vertrauensschutz notwendigen weiteren Voraussetzungen (E. 5.2) zu prüfen.

**9.4** Aufgrund der ausführlichen Akten (E. 8) sowie der eben erfolgten Würdigung ist die Sache für das Bundesverwaltungsgericht spruchreif (E. 1.5). Weitere Erhebungen erübrigen sich, weshalb auf den Augenschein bei der von der A. \_\_\_\_\_ betriebenen C. \_\_\_\_\_ in (Ort) in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-4283/2022 vom 21. November 2023 E. 3.2 m.w.H.) zu verzichten ist.

**9.5** Zur beschwerdeführerischen Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist schliesslich Folgendes festzuhalten: Unbestrittenermassen hat die Vorinstanz den Beschwerdeführenden in Verletzung deren Gehörsanspruchs vor Erlass des angefochtenen Beschwerdeentscheids keine Gelegenheit eingeräumt, u.a. zur ausführlichen Notiz über ihren unangemeldeten Besuch am Museumsstandort vom 3. August 2020 (E. 8.5) sowie zu den vier erfolglosen Online-Registrierungsversuchen (E. 9.3.3) Stellung zu nehmen. Den Beschwerdeführenden wurde jedoch im Rahmen mehrerer Schriftenwechsel vor dem Bundesverwaltungsgericht Gelegenheit geboten, zu den Ausführungen der Vorinstanz umfassend Stellung zu nehmen. Zudem wurden ihnen die relevanten Akten der Vorinstanz zur Kenntnis gebracht (inkl. Notiz über den Besuch vom 3. August 2020 in den Beilagen zur Vernehmlassung; E. 6.2). Unter diesen Umständen kann die festgestellte Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegend als geheilt gelten, zumal eine Rückweisung an die Vorinstanz zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. E. 1.4.3 f.; auch zum Folgenden); die Verletzung des rechtlichen Gehörs ist jedoch bei der Kostenverteilung zu berücksichtigen (unten E. 11.1 f.).

## **10.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die beiden «Rulings» aus den Jahren 2018 und 2020 nichts an den gesetzlichen und verordnungsmässigen Voraussetzungen ändern, wonach zum Zeitpunkt der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände sämtliche zoll- und mehrwertsteuerrechtlichen Voraussetzungen für die abgabebefreite Einfuhr erfüllt sein müssen.

Der hierzu in casu erforderliche «Museumsstatus» nach Art. 20 Abs. 1 ZV oder nach Art. 20 Abs. 2 Bst. c ZV war zum Zeitpunkt der Einfuhr der streitbetroffenen Kunstgegenstände (am 29. Juni 2020 und am 2./8. Juli 2020; E. 2.3.3) nicht gegeben.

Eine materielle Beurteilung bis zum Zeitpunkt des angefochtenen Beschwerdeentscheids vom 13. September 2021 führt zum Ergebnis, dass für einen allfälligen Vertrauensschutz aufgrund der Schreiben vom 17./29. Oktober 2018 bzw. vom 14. Mai/3. Juni 2020 (oben E. 7) kein Raum bleibt, da die dort vorgesehene öffentliche Zugänglichkeit via Online-Registrierung in der Folge nach Eröffnung des Museums im Juni 2020 nicht gegeben war (vgl. E. 9.3.5).

Das Gesagte führt zur vollen gesetzlichen Abgabepflicht. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **11.**

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

**11.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten vorliegend unter Berücksichtigung der ergangenen Zwischenverfügungen betreffend Akteneinsicht (Sachverhalt Bst. B.d) auf Fr. 10'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Aufgrund der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz (E. 9.5) rechtfertigt es sich jedoch, den Beschwerdeführenden die ihnen aufzuerlegenden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 1'000.- zu erlassen, wobei Fr. 9'000.- zur Bezahlung durch die Beschwerdeführenden verbleiben (vgl. Urteil des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 5.1 m.w.H.). Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**11.2** Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist grundsätzlich keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten rechtfertigt es sich jedoch, angesichts der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und den Beschwerdeführenden gestützt auf das Verursacherprinzip eine reduzierte Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz zuzusprechen (vgl. auch Urteil des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 5.1 m.w.H.). Mangels Kostennote ist diese praxisgemäss auf Fr. 1'500.- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 10'000.- werden den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 9'000.- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 9'000.- entnommen.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteienschädigung von Fr. 1'500.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden 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: