



## Urteil vom 7. September 2018

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch B.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Einfuhr Kunstwerke/Zollpfand.

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

Gestützt auf die Ergebnisse einer Verwaltungsstrafuntersuchung betreffend verschiedene Einfuhren von Kunstwerken erliess die Eidgenössische Zollverwaltung (nachfolgend: EZV) mehrere Verfügungen:

**A.a** Mit Verfügung vom 29. Oktober 2014 verpflichtete die Zollkreisdirektion D.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Zollkreisdirektion) E.\_\_\_\_\_ hinsichtlich nicht zur Versteuerung angemeldeter Kunstgegenstände zur Nachleistung von Einfuhrsteuern von Fr. [...] und zur Bezahlung von Verzugszinsen von Fr. [...], also zur Entrichtung eines Betrages von Fr. [...] (Dossier Zollfahndung [nachfolgend: ZFA], act. 10.1.1). Diese Verfügung erwuchs in Rechtskraft (vgl. Dossier ZFA, act. 10.1.11).

**A.b** Die Zollkreisdirektion erklärte E.\_\_\_\_\_ sodann mit Verfügung vom 25. Juni 2015 wegen weiterer Nichtanmeldungen sowie wegen Falschanmeldungen der Einfuhr von Kunstwerken für Fr. [...] Einfuhrsteuern leistungspflichtig und verpflichtete ihn zur Bezahlung von Verzugszinsen von Fr. [...], mithin zur Zahlung von Fr. [...] (Dossier ZFA, act. 10.1.12.2). Diese Verfügung blieb unangefochten und erwuchs damit ebenfalls in Rechtskraft (vgl. Urteil des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 Bst. B; Dossier ZFA, act. 14.1.4/B3).

**A.c** E.\_\_\_\_\_ wurde sodann mit Strafbescheid vom 24. März 2016 der Oberzolldirektion (nachfolgend auch: OZD) wegen versuchter Hinterziehung und mehrfacher vollendeter Hinterziehung von Einfuhrsteuern eine Busse von Fr. [...] und eine Spruchgebühr von Fr. [...] auferlegt (Dossier ZFA, act. 11.1.1). Auf eine Einsprache gegen diesen Strafbescheid hin bestätigte die OZD mit Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 die Busse. Zugleich auferlegte sie E.\_\_\_\_\_ Gebühren von Fr. [...] (Akten OZD, act. 251). Das Bezirksgericht F.\_\_\_\_\_ qualifizierte die Strafverfügung am 4. Mai 2018 als rechtskonform und auferlegte E.\_\_\_\_\_ zusätzliche Verfahrenskosten von Fr. [...] (Akten OZD, act. 415), worauf das betreffende Urteil beim Obergericht des Kantons G.\_\_\_\_\_ angefochten wurde. Das diesbezügliche Verfahren ist noch hängig.

**A.d** Die Zollkreisdirektion erliess am 19. August 2015 ferner eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie von E.\_\_\_\_\_ (angeblich) zu Unrecht nicht erhobene Einfuhrsteuern von Fr. [...] sowie Verzugszinsen von Fr. [...] nachforderte (Dossier ZFA, act. 10.1.15). Zur Begründung erklärte die Zoll-

kreisdirektion, Untersuchungen hätten ergeben, dass in [...] Fällen Kunstwerke „zu Unrecht steuerfrei im Verlagerungsverfahren auf die S.\_\_\_\_\_, [...] in die Schweiz importiert worden“ seien (Dossier ZFA, act. 10.1.15 Ziff. III Abs. 1). Diese Nachforderungsverfügung wurde seitens der OZD auf Beschwerde hin mit Beschwerdeentscheid vom 21. Dezember 2017 bestätigt. Der letztgenannte Beschwerdeentscheid ist zurzeit beim Bundesverwaltungsgericht angefochten (Beschwerdeverfahren A-714/2018).

**A.e** Bei [...] der genannten [...] Fälle erklärte die Zollkreisdirektion mit einer ebenfalls am 19. August 2015 erlassenen Nachforderungsverfügung die A.\_\_\_\_ AG für leistungspflichtig, nämlich im Umfang von Fr. [...] Einfuhrsteuern zuzüglich Verzugszinsen in der Höhe von Fr. [...] (Akten ZFA, act. 10.19.5). Aus der an E.\_\_\_\_\_ gerichteten Nachforderungsverfügung gleichen Datums geht hervor, dass diese Beträge nur einmal – durch E.\_\_\_\_\_ im Rahmen der Erfüllung der ihm mit dieser Verfügung auferlegten Leistungspflicht oder aber durch die A.\_\_\_\_ AG – zu entrichten seien (solidarische Leistungspflicht).

Die A.\_\_\_\_ AG liess die an sie adressierte Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 bei der OZD anfechten (Akten OZD, act. 100). Das entsprechende Verfahren ist noch pendent.

### **B.**

Am 17. Februar 2017 beschlagnahmte die Zollkreisdirektion in M.\_\_\_\_\_ in einem von der L.\_\_\_\_\_ gemieteten Möbellager der K.\_\_\_\_ AG (M.\_\_\_\_\_) die von O.\_\_\_\_\_ geschaffene Skulptur „N.\_\_\_\_“ (Akten ZFA, act. 5.36.1). Der beschlagnahmte Kunstgegenstand wurde dabei dem Inhaber gegen Verfügungsverbot belassen. Das Beschlagnahmeprotokoll wurde dem Rechtsvertreter der A.\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 20. Februar 2017 übermittelt (Akten ZFA, act. 5.19.1).

### **C.**

Die A.\_\_\_\_ AG liess am 20. März 2017 das genannte Beschlagnahmeprotokoll anfechten (Akten OZD, act. 267). Die OZD (nachfolgend auch: Vorinstanz) wies das Rechtsmittel mit Beschwerdeentscheid vom 1. März 2018 kostenpflichtig sowie ohne Zusprechung einer Parteientschädigung ab.

**D.**

Am 16. April 2018 liess die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen den erwähnten Beschwerdeentscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Die Beschwerdeführerin stellt folgendes Rechtsbegehren (Beschwerde, S. 2):

- „1. Der Beschwerdeentscheid vom 1. März 2018 betreffend Beschlagnahme des Kunstwerkes 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_ [...] sei aufzuheben.
2. Es sei das [...] als Zollpfand beschlagnahmte Kunstwerk 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_ unter Erstattung der dabei anfallenden Kosten freizugeben.
3. Es sei das Kunstwerk 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_ unter Erstattung bzw. Übernahme der dabei anfallenden Kosten in das Möbellager Nr. [...] der K.\_\_\_\_\_ AG, [...] M.\_\_\_\_\_, lautend auf L.\_\_\_\_\_, zurückzugeben.
4. Eventualiter sei das Kunstwerk 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_ unter Erstattung bzw. Übernahme der dabei anfallenden Kosten an die Beschwerdeführerin zurückzugeben.
5. Es sei der Beschwerdeführerin eine angemessene Entschädigung für das vorinstanzliche Beschwerdeverfahren zuzusprechen und [es seien] die vorinstanzlich veranschlagten Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST).“

**E.**

Die OZD beantragt mit Vernehmlassung vom 5. Juni 2018, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ersucht die Vorinstanz um Beizug der in den bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren A-714/2018, A-1742/2018 und A-1751/2018 in Papierform eingereichten Akten.

**F.**

Innert einer ihr angesetzten und erstreckten Frist zur Äusserung hält die Beschwerdeführerin mit einer mit verschiedenen Beilagen versehenen Stellungnahme vom 8. August 2018 an ihren Rechtsbegehren fest. Sie stellt zudem den Verfahrens Antrag, die OZD sei aufzufordern, „alle Verfahrensakten einzureichen, welche das gegenständliche Kunstwerk 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_ und L.\_\_\_\_\_, sowie alle weiteren mit der

genannten Gesellschaft direkt oder indirekt verbundenen Gesellschaften betreffen“ (S. 3 der Stellungnahme).

## **G.**

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Akten wird, soweit erforderlich, im Folgenden eingegangen.

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

#### **1.**

##### **1.1**

**1.1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 OZD ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] sowie Art. 215 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]; vgl. auch Urteil des BVGer A-6950/2016 vom 26. Januar 2017 E. 1.2.2 und 1.5.1). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 22a Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**1.1.2** Die vorliegende Beschwerde ist durch B.\_\_\_\_\_ unterzeichnet. Nach Ansicht der Vorinstanz ist aber mit der als Beschwerdebeilage 1 eingereichten Vollmacht vom 13. Dezember 2016 ein Vertretungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und B.\_\_\_\_\_ nicht rechtsgenügend nachgewiesen.

Die Beschwerdebeilage 1 lässt sich in der Tat nicht als hinreichenden schriftlichen Ausweis einer gültigen Vollmacht zur Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren qualifizieren, und zwar schon deshalb, weil es sich dabei um eine von E. \_\_\_\_\_ für dessen eigene Vertretung in Verfahren betreffend die an ihn gerichtete Nachforderungsverfügung der Zollkreisdirektion vom 19. August 2015 ausgestellte Vollmacht handelt.

Freilich ergibt sich jedoch eine rechtsgültige Bevollmächtigung von B. \_\_\_\_\_ für die Vertretung der Beschwerdeführerin im vorliegenden Rechtsmittelverfahren aus den Umständen, nämlich aus den Tatsachen, dass a) die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren durch C. \_\_\_\_\_ vertreten war, b) dieser Anwalt ausweislich der von der Vorinstanz vorgelegten Akten einzelzeichnungsberechtigt für die Beschwerdeführerin ist (Akten OZD, act. 267 S. 1 ff. und act. 132 ad 90 II Beilagen 61-32 S. 50 ff.), c) [...], und d) letzterer Anwalt die Beschwerdeführerin nach den vorliegenden Akten in mehreren Verfahren, welche in weiterem Zusammenhang mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren stehen, (entweder allein oder zusammen mit C. \_\_\_\_\_) vertreten hat (vgl. etwa Akten OZD, act. 100, 132, 166, 185 sowie 193 S. 1. Zur Möglichkeit, dass sich eine Bevollmächtigung aus den Umständen ergibt, siehe VERA MARANTELLI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 11 N. 24).

Bei der gegebenen Sachlage kann offen bleiben, ob die von der Beschwerdeführerin mit ihrer Stellungnahme vom 8. August 2018 nachgereichte Vollmacht vom 17. März 2017 rechtsgültig unterzeichnet ist.

**1.1.3** Mit den Beschwerdeanträgen 3 und 4 verlangt die Beschwerdeführerin eine „Rückgabe“ des beschlagnahmten Kunstwerkes. Sie erklärt dazu insbesondere, wegen der Durchführung der Beschlagnahme in einem offenen Zolllager bei einer Drittperson könne sie nicht beurteilen, wo sich das Kunstwerk zwischenzeitlich befinde (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 7).

Da die Skulptur „N. \_\_\_\_\_“ von O. \_\_\_\_\_ bei der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 dem Inhaber gegen ein Verfügungsverbot belassen wurde und sie somit (entgegen der Darstellung auf S. 8 des angefochtenen Beschwerdeent-

scheids) gar nicht in den Gewahrsam bzw. Besitz der Zollverwaltung gelangte, konnte eine „Rückgabe“ der Skulptur weder Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bilden noch kann eine solche „Rückgabe“ Gegenstand des gegenwärtigen Beschwerdeverfahrens sein. Folglich ist diesbezüglich nicht auf das Rechtsmittel einzutreten.

**1.1.4** Mit der vorgenannten Einschränkung (E. 1.1.3) ist auf die Beschwerde einzutreten.

## **1.2**

**1.2.1** Auf den von der Vorinstanz formaliter beantragten Beizug der in den bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren A-714/2018, A-1742/2018 und A-1751/2018 in Papierform eingereichten Akten kann verzichtet werden. Denn soweit diese Dokumente für das gegenwärtige Verfahren relevant sind, liegen sie unbestrittenermassen in Papier- oder elektronischer Form vor.

**1.2.2** Die Beschwerdeführerin begründet ihren Antrag um Edition aller Akten bei der OZD, „welche das gegenständliche Kunstwerk 'N.\_\_\_\_\_' von O.\_\_\_\_\_\_ und L.\_\_\_\_\_, sowie alle weitere mit der genannten Gesellschaft direkt oder indirekt verbundenen Gesellschaften betreffen“, im Wesentlichen mit ihrer Vermutung, dass eine Sicherstellung „via ein ZAZ-Konto durch L.\_\_\_\_\_" vorliegt (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 3, 9 und 18 f.). Da eine solche Sicherstellung – wie im Folgenden ersichtlich wird (hinten E. 9.2.2.2) – am Ausgang des vorliegenden Verfahrens nichts ändern würde, ist diesem Verfahrensantrag in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattzugeben (vgl. zu den Voraussetzungen einer antizipierten Beweiswürdigung anstelle vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3, mit weiteren Hinweisen).

## **2.**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführerin 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).

## **3.**

**3.1** Vorliegend steht die am 17. Februar 2017 durchgeführte Beschlagnahme im (weiteren) Zusammenhang mit Einfuhrsteuern, welche nach Ansicht der Zollverwaltung aufgrund von Einfuhren in den Jahren 2008 bis

2013 geschuldet sind. Nach Auffassung der Zollverwaltung sind dabei insbesondere aufgrund einer im Jahr 2008 unter unrechtmässiger Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens erfolgten Einfuhr des beschlagnahmten Kunstwerkes „N. \_\_\_\_\_“ von O. \_\_\_\_\_ Einfuhrsteuern nachzuentrichten und Verzugszinsen zu bezahlen (vgl. insbesondere Akten ZFA, act. 10.1.15). Teile des rechtserheblichen Sachverhaltes haben sich somit vor dem am 1. Januar 2010 erfolgten Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20), also unter der Herrschaft des früheren Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwirklicht. Im Folgenden werden gleichwohl ausschliesslich die Bestimmungen des MWSTG genannt. Denn soweit hier interessierend wurden die altrechtlichen Gesetzesbestimmungen unverändert ins neue Recht überführt, so dass sich an der Rechtslage nichts geändert hat (vgl. auch Urteil des BGer 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 2).

Das am 1. Mai 2007 in Kraft getretene ZG kommt vorliegend in intertemporalrechtlicher Hinsicht ohne Einschränkungen zur Anwendung.

**3.2** Gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Die Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR gründet auf dem ursprünglichen Anspruch, der dem Bund nach Massgabe der Steuer- oder Zollgesetzgebung zusteht. Die Nachleistungspflicht bildet keine neue, sondern eine zusätzliche Steuer- oder Zollsschuld, welche nach der Aufdeckung von Widerhandlungen zu den bereits geleisteten Abgaben hinzutritt (Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6, mit Hinweis auf REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2007, N. 511). Art. 12 VStrR bildet damit eine Grundlage für eine nachträgliche Revision der Veranlagung zuungunsten des Abgabepflichtigen (Urteil des BGer 2C\_366/2007, 2C\_367/2007 und 2C\_368/2007 vom 3. April 2008 E. 5).

Gemäss Art. 63 Abs. 1 VStrR sind die nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Abgaben und Zinsen „gemäss den Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes geltend“ zu machen. Diese Bestimmung knüpft also hinsichtlich der Verfahren über die

Leistungs- und Rückleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR an die Zuständigkeit in der Hauptsache an (Urteil des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 1.2.2).

#### **4.**

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 die EZV und trifft diese Behörde die erforderlichen Anordnungen sowie Verfügungen. Der EZV obliegt auch die Strafverfolgung bei der Einfuhrsteuer (Art. 103 Abs. 2 MWSTG).

#### **5.**

##### **5.1**

**5.1.1** Der Bund hat gemäss Art. 82 Abs. 1 ZG ein gesetzliches Pfandrecht (Zollpfandrecht) a) an Waren, für welche Zollabgaben zu entrichten sind, und b) an Waren bzw. Sachen, welche zur Verletzung zollrechtlicher Erlasse oder nichtzollrechtlicher Erlasse des Bundes, bei deren Vollzug die EZV mitwirkt, gedient haben. Das Zollpfandrecht entsteht zugleich mit der Zollforderung, welche es zu sichern hat, und geht sämtlichen übrigen dinglichen Rechten an der Sache vor (Art. 82 Abs. 3 ZG).

**5.1.2** Das Zollpfandrecht dient (soweit hier interessierend) gemäss Art. 212 Abs. 1 ZV der Sicherstellung der Einbringlichkeit der Forderungen nach Art. 200 ZV. Zu diesen Forderungen zählen unter anderem Abgaben und Zinsen nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes, Bussen sowie Gebühren, Verfahrens- und andere Kosten (vgl. Art. 200 Bst. b-d ZV sowie Art. 90 Abs. 1 ZG). Als eine der Abgaben nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes zu qualifizieren ist dabei insbesondere die Einfuhrsteuer.

Auch wenn dies im Gesetz und in Art. 212 Abs. 1 ZV (sowie Art. 200 ZV) nicht ausdrücklich festgehalten ist, dient das gesetzliche Zollpfandrecht ausschliesslich dazu, die Einbringlichkeit von Forderungen *der Zollverwaltung* sicherzustellen. Zur Deckung anderer Forderungen kann kein Zollpfandrecht im hier interessierenden Sinne entstehen. Dies ergibt sich daraus, dass sich die Vorschriften zum Zollpfandrecht (Art. 76 Abs. 2 und Art. 82 ZG) im ZG im Kapitel mit dem Titel „Sicherstellung von Zollforderungen“ (Art. 76 ff. ZG) finden und in diesem Zusammenhang als Zollforderung die Zollschuld, die genannten Abgaben nach nichtzollrechtlichen

Erlassen des Bundes sowie weitere Forderungen (Gebühren, Kosten, Zinsen sowie Bussen) der Zollverwaltung zu verstehen sind (vgl. ROGER M. CADOSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 76 N. 8, mit Hinweis).

**5.1.3** Für das Zollpfandrecht gilt das Spezialitätsprinzip, wonach Gegenstand dieses Pfandrechts nur Waren sein können, „für die Zollabgaben zu entrichten sind, sowie Waren beziehungsweise Sachen, 'die zur Verletzung zollrechtlicher Erlasse oder nichtzollrechtlicher Erlasse des Bundes, bei deren Vollzug die Zollverwaltung mitwirkt, gedient haben' (Art. 82 Abs. 1 lit. a und b ZG)“ (Urteil des BGer 2C\_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2). Das Zollpfandrecht besteht mithin lediglich für bestimmte Waren bzw. Sachen sowie die damit zusammenhängenden Ansprüche (Urteil des BGer 2C\_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2; BVGE 2017 III/2 E. 3.3.3.2, mit Hinweisen. Vgl. auch Urteil des BVGer A-3638/2012 vom 21. März 2013 E. 4.2, wonach das Spezialitätsprinzip bedeutet, dass „das Zollpfandrecht nur für bestimmte Waren resp. Sachen [besteht] und [...] nur für die auf der Ware zu entrichtenden Zollabgaben beansprucht werden“ darf). Es können folglich nicht beliebige Zölle sowie Einfuhrabgaben gesichert werden (CADOSCH, in: Zollkommentar, Art. 82 N. 3).

In einem die Einfuhr von Fahrzeugen betreffenden Fall erklärte das Bundesgericht, mit dem Spezialitätsprinzip könne ausgeschlossen werden, „dass mit der Beschlagnahme der noch vorhandenen Fahrzeuge 'mit einem Schlag' alle Abgabeforderungen hätten gedeckt werden können“ (Urteil des BGer 2C\_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.2; siehe auch Urteil des BVGer A-3638/2012 vom 21. März 2013 E. 4.2).

**5.2** Die Zollverwaltung kann das Zollpfand unter bestimmten Voraussetzungen mittels Beschlagnahme geltend machen (vgl. Art. 76 Abs. 2 und Art. 83 Abs. 1 ZG). Die Beschlagnahme besteht in der Besitzergreifung oder in einem Verfügungsverbot, welches an den Besitzer der Waren bzw. Sachen gerichtet wird (Art. 83 Abs. 2 ZG).

Im Einzelnen gelten folgende kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für eine Beschlagnahme im Sinne von Art. 76 Abs. 2 und Art. 83 Abs. 1 ZG (vgl. BVGE 2017 III/2 E. 3.3.2, 3.3.3.3 und 3.3.4.3):

- Es muss mit genügender Wahrscheinlichkeit, d.h. im Rahmen einer prima-facie-Prüfung, das Bestehen eines Zollpfandrechts angenommen werden können. Die Forderung, zu deren Sicherstellung das Zollpfandrecht geltend gemacht wird, muss dabei noch nicht rechtskräftig festgesetzt sein (vgl. BGE 73 I 422 E. 2. Soweit in BVGE 2017 III/2 E. 3.3.4.3 in einem obiter dictum erklärt wurde, die Beschlagnahme müsse erfolgen, bevor die von der Verwaltung geltend gemachte Forderung definitiv entsprechend dem ordentlichen Verwaltungsverfahren festgesetzt worden sei, handelt es sich um ein offensichtliches Versehen).
- Im Weiteren darf die Beschlagnahme nur erfolgen, wenn die Bezahlung der Abgabeforderung als gefährdet erscheint und eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln besteht. Die Beschlagnahme darf überdies nur aufrechterhalten werden, solange die Forderung weiterhin als gefährdet erscheint.
- Die Beschlagnahme muss unter Beachtung des Spezialitätsprinzips erfolgen.
- Schliesslich muss die Anordnung der Beschlagnahme bzw. deren Aufrechterhaltung wie jede staatliche Handlung mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar sein (BVGE 2017 III/2 E. 3.3.4.3). Dies bedeutet, dass die Verwaltungsmassnahme nicht einschneidender als erforderlich sein darf und sie zu unterbleiben hat, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (vgl. Urteile des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 4, A-4979/2014 und A-6829/2014 vom 18. Februar 2015 E. 10). Zu beachten ist aber in diesem Zusammenhang, dass Verhältnismässigkeitsüberlegungen aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) praxismässig für das Ergebnis der gerichtlichen Beurteilung nicht ausschlaggebend sein können, wenn eine Norm zwar als streng erscheinen mag, aber vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt (Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteil des BVGer A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 5.2.3).

**5.3** Die Zollverwaltung hat das Recht, nicht aber die Pflicht, bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen eine Beschlagnahme nach Art. 83 Abs. 1 ZG anzuordnen (BVGE 2017 III/2 E. 3.3.4.1).

**5.4** Beschlagnahmeverfügungen (im Sinne von Art. 215 ZV) sind aufgrund der aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch (Art. 29 Abs. 2 BV) fliessenden Begründungspflicht (vgl. dazu anstelle vieler: BGE 142 I 135 E. 2.1) und aufgrund von Art. 35 Abs. 1 VwVG zu begründen (der Ausschluss der Anwendbarkeit des VwVG im Sinne von Art. 3 Bst. e VwVG gilt nur für das eigentliche Zollveranlagungsverfahren). Die Verwaltung hat deshalb die Umstände, welche sie zur Beschlagnahme bewegten, nebst der anwendbaren Norm aufzuführen. Der Abgabepflichtige muss sich über die Tragweite der Beschlagnahmeverfügung (im Sinne von Art. 215 ZV) Rechenschaft geben und sie in voller Kenntnis der Sachlage weiterziehen können. Dass das Handeln der Zollverwaltung für den Betroffenen und auch für eine allenfalls angerufene Rechtsmittelinstanz nachvollziehbar gemacht werden soll, rechtfertigt sich umso mehr, als Beschwerden im Zusammenhang mit Beschlagnahmeverfügungen aufgrund ihrer gegebenenfalls einschneidenden Folgen, die sie namentlich wegen der nach Art. 215 ZV fehlenden aufschiebenden Wirkung haben, nach Möglichkeit beförderlich zu behandeln sind (vgl. zum Ganzen – freilich zur Sicherstellungsverfügung bei der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe – Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 9. Oktober 2002, in: VPB 67.47 E. 1b, mit Hinweisen).

## **6.**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die (zollrechtliche) Beschlagnahme der Skulptur „N. \_\_\_\_\_“ von O. \_\_\_\_\_ vom 17. Februar 2017 erfüllt waren. Diese Beschlagnahme steht in Zusammenhang mit den vorn in Bst. A genannten Einfuhrsteuer-, Zins-, Bussen-, Gebühren- und Kostenforderungen gegen E. \_\_\_\_\_ und die Beschwerdeführerin. Diese Forderungen werden im Folgenden als „streitbetroffene Forderungen“ bezeichnet.

## **7.**

Erste Voraussetzung für die Anordnung einer Beschlagnahme der hier in Frage stehenden Art ist, dass mit genügender Wahrscheinlichkeit das Bestehen eines Zollpfandrechts angenommen werden kann (vgl. E. 5.2). Letzteres bedingt insbesondere, dass die streitbetroffenen Forderungen ihrer Art nach geeignet sind, ein Zollpfandrecht zu begründen.

**7.1** Zu den streitbetroffenen Forderungen zählen insbesondere gestützt auf Art. 12 VStrR erhobene Nachforderungen für nach Ansicht der Zollverwaltung zu Unrecht nicht entrichtete Einfuhrsteuern. Da diese Einfuhrsteu-

ern durch die EZV zu erheben sind (vgl. E. 4), geht es bei den Nachforderungen (und den damit geltend gemachten Zinsen) um gegenüber der Zollverwaltung geschuldete Abgaben (und Zinsen) nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes. Es handelt sich damit um Forderungen der Zollverwaltung, die ihrer Art nach geeignet sind, das gesetzliche Zolllpfandrecht entstehen zu lassen (vgl. E. 5.1.2).

Das Gesagte gilt auch, soweit es um diejenigen Nachforderungen von Einfuhrsteuern (zuzüglich Zins) geht, welche nach Darstellung der Vorinstanz aufgrund einer zu Unrecht erfolgten Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens bestehen:

Wenn das Verlagerungsverfahren zur Anwendung käme, wäre die Einfuhrsteuer zwar gemäss Art. 63 Abs. 1 MWSTG nicht der EZV zu entrichten, sondern in der bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einzureichenden periodischen Steuerabrechnung zu deklarieren. Die Durchführung des Verlagerungsverfahrens erfolgte aber erst aufgrund der Annahme des (mit der Zollanmeldung gestellten) Antrages auf Gewährung des Verlagerungsverfahrens im Rahmen der Einfuhrveranlagungsverfügung der EZV (vgl. SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADTSCHER, Verlagerungsverfahren – an der Schnittstelle zwischen Inland- und Einfuhrsteuer, in: Expert Focus [EF] 6-7/16, S. 453 ff., S. 456).

Im vorliegenden Fall ist entscheidend, dass die fragliche Nachleistungspflicht im Zusammenhang mit der angeblich unrechtmässigen Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens nach Ansicht der Zollverwaltung auf dem Umstand beruht,

- a) dass bei den betreffenden Einfuhren der Kunstobjekte jeweils trotz fehlender Voraussetzungen die Durchführung des Verlagerungsverfahrens beantragt wurde,
- b) diese Anträge mit gegenüber einer [Gesellschaft] erlassenen Einfuhrveranlagungsverfügungen der EZV zu Unrecht deklarationsgemäss gutgeheissen wurden, und
- c) auf diese Weise Einfuhrsteuern, die richtigerweise ohne Gewährung des Verlagerungsverfahrens mittels Veranlagungsverfügungen der EZV bei E.\_\_\_\_\_ und/oder der Beschwerdeführerin hätten erhoben werden müssen, nicht entrichtet wurden.

Es erweist sich damit, dass es um eine (allfällige) Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR geht, die in direktem Zusammenhang mit Einfuhrveranlagungsverfügungen steht, welche die EZV in einer in ihre Zuständigkeit fallenden Phase im System des Verlagerungsverfahrens erlassen hat. Die EZV will mit ihrer am 19. August 2015 gegenüber E. \_\_\_\_\_ erlassenen Nachforderungsverfügung (und dem diesbezüglichen Beschwerdeentscheid vom 21. Dezember 2017) sowie mit der an die Beschwerdeführerin adressierten Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 nachträglich bzw. „revisionsweise“ (vgl. hiervor E. 3.2 Abs. 1) den Rechtszustand herstellen, welcher bestanden hätte, wenn die EZV anstelle der ihrer Ansicht nach zu Unrecht unter Gewährung des Verlagerungsverfahrens erfolgten Einfuhrveranlagungen E. \_\_\_\_\_ und (teilweise) die Beschwerdeführerin als Importeurin zur Entrichtung der Einfuhrsteuer verpflichtet hätte. Hätte die Zollverwaltung Letzteres bereits bei den Einfuhren getan, wäre keine „Verlagerung“ im Sinne von Art. 63 Abs. 1 MWSTG zur Diskussion gestanden, ebenso wenig die Frage, ob die ESTV für eine allfällige spätere Entrichtung der Einfuhrsteuer zuständig werden könnte. Bei dieser Sachlage ist aber die EZV ohne jeden Zweifel als nach Art. 63 Abs. 1 VStrR „in der Hauptsache“ zuständige Behörde zu qualifizieren (vgl. E. 3.2 Abs. 2), und ist sie Gläubigerin der allfälligen, aufgrund möglicherweise zu Unrecht erfolgter Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens entstandenen Nachforderungen. Es handelt sich nämlich, sollte die Einschätzung der Zollverwaltung zutreffen, um eine Konstellation, in der gegenüber einem Dritten (bzw. der S. \_\_\_\_\_) E. \_\_\_\_\_ und die Beschwerdeführerin zu Unrecht begünstigende Einfuhrsteuerveranlagungsverfügungen erlassen worden sind und die EZV dies nachträglich gestützt auf Art. 12 VStrR zu Ungunsten der letztgenannten beiden Personen zu revidieren sucht (nach dem Gesagten macht die Beschwerdeführerin im Übrigen zu Unrecht geltend, die Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 sei nichtig, weil die Zollverwaltung für Abgabeforderungen im Zusammenhang mit im Verlagerungsverfahren eingeführten Kunstgegenständen [bzw. namentlich im Zusammenhang mit der Einfuhr der Skulptur „N. \_\_\_\_\_“ von O. \_\_\_\_\_] nicht zuständig sei und ihr deshalb die Zuständigkeit für die Beschlagnahme zwecks Sicherung solcher Forderungen gefehlt habe).

Jedenfalls im Rahmen der hier vorzunehmenden prima-facie-Prüfung (vgl. E. 5.2) von vornherein abwegig erscheint im Übrigen die Ansicht, eine eingeleitete Verlagerung (bzw. die Annahme der Zollanmeldung zum Verlagerungsverfahren durch die Zollverwaltung) führe zum Untergang der Einfuhrsteuer und damit zum Ausschluss der Möglichkeit nachträglicher Korrekturen durch die EZV (so jedoch BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER,

a.a.O., S. 455 ff., sowie sinngemäss Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 9, mit Hinweis auf die von E. \_\_\_\_\_ im Verfahren A-714/2018 eingereichte Stellungnahme vom 9. Juli 2018 [vgl. insbesondere S. 7 der letzteren Stellungnahme]). Wie nämlich bereits der klare Wortlaut von Art. 63 Abs. 1 MWSTG zeigt, bewirkte eine rechtmässige Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens nur, aber immerhin, dass die Abrechnung der Einfuhrsteuer in die (Inland-)Steuerabrechnung „verlagert“ würde (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 63 N. 4).

**7.2** Die vorn in Bst. Ac erwähnte Busse wegen versuchter Hinterziehung und mehrfacher vollendeter Hinterziehung von Einfuhrsteuern und die dazu auferlegten Strafverfahrensgebühren (vgl. vorn Bst. A.c) bilden ohne Weiteres Ansprüche der Zollverwaltung. Dies gilt schon deshalb, weil die Strafverfolgung bei der Einfuhrsteuer nach dem Gesetz Aufgabe der EZV ist (siehe E. 4).

Vor diesem Hintergrund sind die erwähnte Busse und die genannten Gebühren für das Strafverfahren ihrer Art nach ebenfalls Forderungen, für die das gesetzliche Zollpfandrecht vorgesehen ist (vgl. E. 5.1.2).

## **8.**

**8.1** Zu prüfen gilt nunmehr, ob die Begründetheit der streitbetreffenden Forderungen mit genügender Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann (vgl. E. 5.2).

Von vornherein als mit genügender Wahrscheinlichkeit begründet erscheinen die mit den Nachforderungsverfügungen der Zollverwaltung vom 29. Oktober 2014 und 25. Juni 2015 erhobenen Forderungen, da die entsprechenden Anordnungen bereits im Zeitpunkt der Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 in Rechtskraft erwachsen waren.

Was die mit der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 erhobenen Forderungen betrifft, hatte die Zollverwaltung in der Begründung dieser Verfügung dargelegt, dass ihrer Einschätzung nach der Einfuhr von Kunstwerken bei [...] Falldossiers ein standardisiertes, aufgesetztes, nicht zur Umsetzung beabsichtigtes Kommissionsgeschäft zwischen den von E. \_\_\_\_\_ beherrschten Gesellschaften und der S. \_\_\_\_\_ zugrundelag, die S. \_\_\_\_\_ dabei zu keiner Zeit wirtschaftlich über die Kunstwerke verfügte und die der S. \_\_\_\_\_ zustehende Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung infolgedessen in allen Fällen zu Unrecht genutzt

wurde (vgl. Akten ZFA, act. 10.1.15). Damit hat die Zollverwaltung begründete Zweifel geäußert, dass das Verlagerungsverfahren in rechtskonformer Weise geltend gemacht wurde, und erscheinen die mit der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 erhobenen Forderungen im Rahmen der hier vorzunehmenden prima-facie-Prüfung als mit genügender Wahrscheinlichkeit begründet.

Auch die im Zusammenhang mit dem Strafbescheid vom 24. März 2016 in Frage stehenden streitbetroffenen Forderungen der Zollverwaltung erweisen sich im Rahmen der hier einzig vorzunehmenden prima-facie-Prüfung als (bereits im Zeitpunkt der Beschlagnahme) mit genügender Wahrscheinlichkeit begründet, zumal sie im Wesentlichen diejenigen Einfuhren betreffen, die zu den rechtskräftigen Nachforderungsverfügungen vom 29. Oktober 2014 und 25. Juni 2015 geführt haben, und sie (nachträglich) auch vom erstinstanzlich zuständigen Gericht – wenn auch noch nicht rechtskräftig – bestätigt wurden.

Die Beschwerdeführerin bringt im vorliegenden Verfahren nichts substantiiert vor, was die Begründetheit der streitbetroffenen Forderungen als nicht im erforderlichen Sinne wahrscheinlich erscheinen lässt: Zwar macht sie geltend, die streitbetroffenen Forderungen seien nicht ausgewiesen, weil die diesbezüglichen Rechtsmittelverfahren noch hängig seien (vgl. Beschwerde, S. 7; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 8 und 17). Damit verkennt die Beschwerdeführerin jedoch, dass auch für noch nicht rechtskräftige Forderungen ein Zollpfandrecht geltend gemacht werden kann (vgl. E. 5.2) und sich vorliegend – wie gesehen – aus den Umständen mit genügender Wahrscheinlichkeit die Begründetheit der noch nicht rechtskräftig festgesetzten Forderungen ergibt.

## 8.2

**8.2.1** Zu prüfen ist sodann, ob a) die Bezahlung der (allfälligen) streitbetroffenen Forderungen als gefährdet erschien, so dass eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln bestand, und b) diese Forderungen nach wie vor als gefährdet erscheinen (vgl. E. 5.2).

Die OZD hat einlässlich ausgeführt, dass E. \_\_\_\_\_ im Vorfeld der streitbetroffenen Beschlagnahme eine mit dem Bund abgeschlossene Vereinbarung nicht befolgt hat, Zahlungsaufforderungen nicht nachgekommen ist und Vermögenswerte beiseite schaffte (vgl. E. 5 des angefochtenen Beschwerdeentscheids; S. 9 ff. der Vernehmlassung). Mit Blick auf die von der OZD genannten Sachumstände – insbesondere auch angesichts der

Tatsache, dass E.\_\_\_\_\_ im Verlaufe des Gesamtverfahrens erneut bei der Einreise mitgeführte Gegenstände nicht angemeldet hat – ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Erlasses der Beschlagnahmeverfügung vom 17. Februar 2017 die streitbetroffenen Forderungen als gefährdet erschienen, damals rasches Handeln der Zollverwaltung geboten war und sich an der Gefährdungslage bis heute nichts massgeblich geändert hat (entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin [Stellungnahme vom 8. August 2018, S. 17] kann im hier interessierenden Kontext auf die erwähnten Ausführungen im angefochtenen Beschwerdeentscheid und der Vernehmlassung der OZD abgestellt werden, soweit sich diese Ausführungen auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Beschlagnahme beziehen).

**8.2.2** Am hiervor zur Gefährdungssituation und zur Frage der Dringlichkeit gezogenen Schluss können die Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts ändern:

**8.2.2.1** Anders als die Beschwerdeführerin annimmt, vermag weder die Tatsache, dass die Beschlagnahme des Kunstwerkes im offenen Zolllager einer Drittperson (der K.\_\_\_\_\_ AG bzw. der L.\_\_\_\_\_) erfolgte, noch die Tatsache, dass die Verbringung dieses Kunstwerkes in dieses Zolllager vorab durch die Zollverwaltung bewilligt worden sein dürfte, etwas an der Gefährdungslage zu ändern (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 9). Insbesondere lässt sich nicht annehmen, dass die Beschwerdeführerin und E.\_\_\_\_\_ die Skulptur aufgrund der genannten Gegebenheiten von vornherein nicht dem allfälligen Zugriff der Zollverwaltung hätten entziehen können. Letzteres zeigt sich schon daran, dass nach Ausführungen der OZD, welche insoweit nicht substantiiert bestritten wurden, ein anderes, von der Zollverwaltung E.\_\_\_\_\_ zugerechnetes Kunstwerk (mit der Bezeichnung „P.\_\_\_\_\_“), das als Zollpfand mit Verfügungsverbot belegt worden war und sich in diesem Lager befunden hatte, in der Folge ohne Kenntnis der Zollverwaltung zugunsten einer Drittperson weiterverpfändet und (noch vor der vorliegend streitbetroffenen Beschlagnahme) nach Q.\_\_\_\_\_ verbracht worden war (vgl. E. 6 des angefochtenen Beschwerdeentscheids; Akten ZFA, act. 14.36.8).

**8.2.2.2** Zwar macht die Beschwerdeführerin auch geltend, die streitbetroffenen Forderungen seien nicht gefährdet gewesen, weil sie mutmasslich „bereits im Zolllagerverfahren“ „via ZAZ-Konto (in casu von L.\_\_\_\_\_ )“ sichergestellt worden seien (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 6 und 9). Damit verkennt sie aber, dass

die in Frage stehende Skulptur am 4. März 2008 aus dem offenen Zolllager ausgelagert wurde und die streitbetroffenen Forderungen dementsprechend seither nicht mehr durch eine allfällige, von der Lagerhalterin geleistete Sicherheit gedeckt waren.

**8.2.2.3** Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, E. \_\_\_\_\_ habe sich infolge Kenntnisnahme neuer wesentlicher Tatsachen gezwungen gesehen, in legitimer Weise eine mit der Zollverwaltung abgeschlossene Vereinbarung zu „widerrufen“ und diesbezüglich die Rechtsmittel auszuschöpfen (vgl. dazu Beschwerde, S. 16; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 17).

Die Beschwerdeführerin bezieht sich in diesem Zusammenhang auf eine zwischen E. \_\_\_\_\_ und der Schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossene Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 (= Akten ZFA, act. 6.1.42). Mit dieser Vereinbarung verpflichtete sich E. \_\_\_\_\_, der Zollverwaltung bis zum 31. Dezember 2016 insbesondere die rechtskräftig festgesetzten Einfuhrsteuernachforderungen gemäss den Nachforderungsverfügungen vom 29. Oktober 2014 und 25. Juni 2015 samt Verzugszins zu bezahlen (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.42, Ziff. 4.1 ff.). Zudem verpflichtete sich E. \_\_\_\_\_, der Zollverwaltung insgesamt [...] Namenaktien der R. \_\_\_\_\_ AG als Pfand auszuhändigen, und zwar zum einen als Sicherheit für die Ansprüche gemäss den rechtskräftigen Nachforderungsverfügungen vom 29. Oktober 2014 und 25. Juni 2015 sowie zum anderen, für den Fall des Eintritts der Rechtskraft der Nachforderungsverfügungen vom 19. August 2015, auch als Sicherheit für die damit festgesetzten Ansprüche (Akten ZFA, act. 6.1.42, Ziff. 3). Ferner einigten sich die Vertragsparteien auf eine Vertragsklausel, wonach die Vereinbarung bei Nichteinhaltung der darin enthaltenen Verpflichtungen dahinfällt (Akten ZFA, act. 6.1.42, Ziff. 9.1).

E. \_\_\_\_\_ ist der erwähnten Zahlungspflicht innert der vereinbarten Frist bis zum 31. Dezember 2016 nicht nachgekommen (davon wäre selbst dann auszugehen, wenn er eine in Ziff. 7.1 der Vereinbarung vorgesehene Akontozahlung von Fr. [...] rechtzeitig geleistet hätte [anders jedoch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 6 und 14]). Vor diesem Hintergrund war die Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 gemäss der genannten Vertragsklausel über die Folgen der Nichteinhaltung der vereinbarten Verpflichtungen schon zu Beginn des Jahres 2017 dahingefallen. Die Zollverwaltung durfte und musste also schon damals davon ausgehen, dass die zu ihren Gunsten abgemachten

Zahlungsmodalitäten nicht eingehalten würden und sie aufgrund des Dahinfallens der Vereinbarung nicht mit Erfolg zur Pfandverwertung des Faustpfandes an [...] Namenaktien der R.\_\_\_\_\_ AG wird schreiten können (vgl. dazu auch hinten E. 8.4.5). Auch kann die Beschwerdeführerin von vornherein nicht mit Recht behaupten, die Zollverwaltung hätte die Gefährdung der streitbetroffenen Forderungen mit einer Verwertung dieses Faustpfandes verhindern können. Letzteres gilt umso mehr, als die Zollverwaltung nach der Vereinbarung lediglich das Recht, nicht aber die Pflicht zur allfälligen Verwertung des Faustpfandes hatte.

Weil E.\_\_\_\_\_ die Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 zudem mit Schreiben an die Zollkreisdirektion vom 20. Januar 2017 für „nichtig“ erklärt hatte (Akten ZFA, act. 14.1.8), hatte die Zollverwaltung im Zeitpunkt des Erlasses der Beschlagnahmeverfügung vom 17. Februar 2017 erst recht begründeten Anlass zur Annahme, dass diese Vereinbarung keine hinreichende Gewähr für die Einbringlichkeit ihrer Forderungen mehr bot. Die Zollverwaltung hat denn auch richtigerweise sowohl die Nichteinhaltung der vereinbarten Zahlungspflicht als auch die letztgenannte Erklärung von E.\_\_\_\_\_ als Indizien für eine konkrete Gefährdung ihrer Forderungen gewertet (vgl. E. 5 f. des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

E.\_\_\_\_\_ hat es nicht beim genannten Schreiben vom 20. Januar 2017 bewenden lassen, sondern am 10. März 2017, also nach Anordnung der streitbetroffenen Beschlagnahme, bei der OZD ein als „Wiedererwägungsgesuch und Beschwerde“ betitelttes Schreiben eingereicht. Damit beantragte er insbesondere die Aufhebung der Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 (Akten OZD, act. 263). Im Zusammenhang mit einem aufgrund dieses Schreibens ergangenen Entscheid der Zollkreisdirektion vom 12. April 2017 gelangte er sodann zunächst an das Bundesverwaltungsgericht sowie anschliessend an das Bundesgericht, wo das entsprechende Verfahren noch hängig ist (vgl. das zurzeit beim Bundesgericht im Verfahren 2C\_191/2018 angefochtene Urteil des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018). Ob die in diesem Absatz genannten Schritte legitim waren und sich E.\_\_\_\_\_ dazu gezwungen sah, spielt im vorliegenden Kontext – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – keine Rolle (insbesondere ist irrelevant, ob E.\_\_\_\_\_ – wie die Beschwerdeführerin ohne nähere Substantiierung vorbringt – aufgrund einer von der Zollverwaltung [angeblich] veranlassten Ermessenseinschätzung durch den Kanton G.\_\_\_\_\_ und wegen damit verbundenen Verfügungs-

verboten nicht mehr willens und in der Lage war, die Einfuhrsteuer fristgerecht zu bezahlen [vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 15]). Denn selbst wenn diese Schritte (sowie die Nichteinhaltung der vereinbarten Zahlungsfrist bis Ende 2016) nicht als Fehlverhalten von E. \_\_\_\_\_ zu würdigen wären, war die Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 im Zeitpunkt der fraglichen Beschlagnahme keine verlässliche Grundlage zur Sicherung der Forderungen der Zollverwaltung mehr und blieb es in der Folge dabei. Unter Berücksichtigung der von der Vereinbarung unabhängigen (weiteren) Umstände, welche die OZD nennt (vgl. dazu hiervor E. 8.2.1), zwingt dies zum Schluss, dass die streitbetroffenen Forderungen als gefährdet erschienen, eine gewisse Dringlichkeit zum Handeln bestand und die Forderungen nach wie vor als gefährdet erscheinen.

**8.2.2.4** Auch die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Wohnsitzverlegung E. \_\_\_\_\_s in die Schweiz und dessen angebliche Absicht, mit der Wohnsitznahme in der Schweiz die einfuhrsteuerrechtlichen Angelegenheiten zu regeln, lässt keine von der Würdigung der Zollverwaltung abweichende Beurteilung der Gefährdungslage und Dringlichkeit zu. Für den Zeitpunkt der Beschlagnahme gilt dies schon deshalb, weil diese Wohnsitzverlegung nach Darstellung der Beschwerdeführerin erst zu Beginn des Jahres 2018 erfolgt sein soll. Es ist im Übrigen ohnehin nicht substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich, welche konkreten Schritte E. \_\_\_\_\_ (oder die Beschwerdeführerin) seither unternommen haben soll, um tatsächlich für die Einbringlichkeit der (allfälligen) streitbetroffenen Einfuhrsteuerforderungen Gewähr zu bieten.

**8.2.2.5** Die Beschwerdeführerin hält es nicht für zulässig, aus dem Umstand, dass einzelne der nach Ansicht der Zollverwaltung ohne ordnungsgemässe Entrichtung der Einfuhrsteuern eingeführten Gegenstände nachträglich Dritten gegenüber als Pfand angeboten wurden, auf eine Gefährdung zu schliessen. Sie macht hierzu geltend, das Zolllpfandrechth gehe nach Art. 82 Abs. 3 ZG allen übrigen dinglichen Rechten an der Sache vor.

Die Beschwerdeführerin blendet in diesem Kontext zu Unrecht aus, dass vorliegend – gemäss den Ausführungen der OZD – „im Verlauf des Gesamtverfahrens mehrmals verfahrensgegenständliche Kunstgegenstände verpfändet, ins Ausland verbracht und dort versteigert worden sind“ (vgl. Vernehmlassung, S. 12). Selbst wenn angenommen würde, dass eine nachträgliche Verpfändung durch den Inhaber der Kunstwerke bei Dritten (oder das Anbieten einer solchen Verpfändung) mit Blick auf Art. 82 Abs. 3

ZG an sich keine sofortige Geltendmachung des Zolpfandrechts erfordert, muss bei der Beurteilung der Gefährdungslage zu Ungunsten der Beschwerdeführerin mitberücksichtigt werden, dass der genannte Auslandsbezug letztlich eine erfolgreiche (spätere) Berufung der Zollverwaltung auf die in Art. 82 Abs. 3 ZG vorgesehene Priorität des Zolpfandrechts (vgl. ERNST BLUMENSTEIN, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, 1931, S. 48) im Rahmen einer Pfandverwertung erschwert. Aus diesem Grund ist nicht zu beanstanden, dass die Zollverwaltung „das Versteigern lassen und das damit zusammenhängende vorgängige Verpfänden und ins Ausland Verbringen lassen“ von Kunstgegenständen (vgl. Vernehmlassung, S. 12) vorliegend in die Beurteilung der Gefährdungslage mit einbezogen hat, auch wenn es – wie die Beschwerdeführerin zutreffend vermerkt – grundsätzlich weder ihr selbst noch E.\_\_\_\_\_ verboten ist, Kunstgegenstände für eine geschäftliche Tätigkeit zu nutzen (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 18).

**8.3** Zu klären ist sodann, ob bei der in Frage stehenden Beschlagnahme das Spezialitätsprinzip beachtet wurde (vgl. E. 5.2).

**8.3.1** Aufgrund des Spezialitätsprinzips durfte die Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 nur zur Sicherstellung mutmasslicher Ansprüche der Zollverwaltung, welche mit der beschlagnahmten Skulptur „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ zusammenhängen, erfolgen (vgl. E. 5.1.3).

Der am 17. Februar 2017 in M.\_\_\_\_\_ beschlagnahmte Kunstgegenstand bildete, soweit aus den Akten ersichtlich, Gegenstand einer Einfuhr, welche die Entstehung eines entsprechenden Teils der streitbetroffenen Forderungen der Zollverwaltung als wahrscheinlich erscheinen lässt. Deshalb greift die Beschwerdeführerin ins Leere, soweit sie behauptet, das Spezialitätsprinzip sei vorliegend bereits deshalb verletzt worden, weil das beschlagnahmte Kunstwerk von O.\_\_\_\_\_ „nichts mit den (mutmasslich) sicherzustellenden Abgabennachforderungen“ zu tun habe (vgl. Beschwerde, S. 17). Die Beschwerdeführerin scheint diese Behauptung auf die Annahme zu stützen, dass die Beschlagnahme im Sinne von Art. 83 ZG nur zur Sicherstellung rechtskräftiger Forderungen angeordnet werden kann (vgl. Beschwerde, S. 14 f.). Diese Annahme ist – wie gesehen – unzutreffend (vgl. E. 8.1).

**8.3.2** Das am 17. Februar 2017 in M.\_\_\_\_\_ beschlagnahmte Kunstwerk „N.\_\_\_\_\_“ deckt als Zolpfand gemäss dem Spezialitätsprinzip nur die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auf der Einfuhr dieses Gegenstandes

lastenden streitbetroffenen Forderungen ab, also insbesondere nicht „mit einem Schlag“ (vgl. E. 5.1.3) die Totalbeträge der mit den Nachforderungsverfügungen vom 29. Oktober 2014, 25. Juni 2015 und 19. August 2015, dem Strafbescheid vom 24. März 2016 sowie der Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 erhobenen streitbetroffenen Forderungen.

Zu den Ansprüchen, zu deren Sicherung die Beschlagnahme nach dem Spezialitätsprinzip erfolgen durfte, zählen nebst der von der Zollverwaltung (mit der gegenüber der Beschwerdeführerin erlassenen Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015) auf Fr. [...] festgesetzten Einfuhrsteuer auch die diesbezüglich geforderten Zinsen von Fr. [...] (vgl. Akten ZFA, act. 10.19.5, Nachforderungsliste).

Nicht (auch nicht teilweise) zu den Forderungen, welche mit der streitbetroffenen Beschlagnahme gemäss dem Spezialitätsprinzip gesichert werden können, gehört hingegen die seitens der EZV mit Strafbescheid vom 24. März 2016 und Strafverfügung vom 6. Oktober 2016 E.\_\_\_\_\_ auferlegte Busse wegen versuchter Hinterziehung und mehrfacher vollendeter Hinterziehung von Einfuhrsteuern. Diese Busse steht nämlich – soweit ersichtlich – nicht in Zusammenhang mit der möglicherweise zu Unrecht erfolgten Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens bei der Einfuhr des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ (vgl. Akten ZFA, act. 11.1.1). Aus dem gleichen Grund lassen sich die Gebühren, welche in den Strafverfahren betreffend diese beiden Strafentscheide angefallen sind oder anfallen werden, nicht mit der vorliegenden Beschlagnahme sichern.

Wie im Folgenden ersichtlich wird, kann offengelassen werden, ob die vorliegend streitige Beschlagnahme – wie die Vorinstanz geltend macht (Vernehmlassung, S. 4, Fn. 1) – nach dem Spezialitätsprinzip auch zur Deckung der laufend anfallenden Lagerkosten, der weiter anfallenden Zinsen und der anteiligen Verfahrenskosten im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren betreffend die an E.\_\_\_\_\_ eröffnete Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 dienen kann (anzumerken ist freilich, dass aufgrund des Umstandes, dass die beschlagnahmte Skulptur nicht in den Gewahrsam der Zollverwaltung genommen wurde, dieser bis dato noch keine Aufbewahrungskosten erwachsen sein dürften). Ebenso kann – wie sogleich ersichtlich wird – dahingestellt bleiben, ob die Beschlagnahme des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_\_“ gemäss dem Spezialitätsprinzip auch für die Sicherstellung von allfälligen weiteren Ansprüchen der Zollverwaltung (im Sinne von Art. 200 in Verbindung mit Art. 212 Abs. 1 ZV) erfolgen durfte.

**8.4** Es bleibt zu klären, ob vorliegend das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt wurde (vgl. E. 5.2).

**8.4.1** Das am 17. Februar 2017 in M. \_\_\_\_\_ beschlagnahmte Kunstobjekt hat nach übereinstimmender Auffassung der Verfahrensbeteiligten einen Wert zwischen Fr. [...] und Fr. [...] (vgl. Beschwerde, S. 11; Vernehmung, S. 4).

Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 aufgrund des Spezialitätsprinzips nur zur Sicherung der in der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 auf Fr. [...] festgesetzten Einfuhrsteuer und der Zinsen von Fr. [...] im Zusammenhang mit der Einfuhr der Skulptur „N. \_\_\_\_\_“ (also nicht auch zur Sicherstellung der von der Zollverwaltung ebenfalls geltend gemachten Lagerkosten, der weiter anfallenden Zinsen und der anteiligen Verfahrenskosten im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren betreffend die an E. \_\_\_\_\_ eröffnete Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015) durchgeführt werden durfte (vgl. dazu E. 8.3.2), und der Betrag dieser Einfuhrsteuer- sowie Zinsforderung gemessen am Wert des mit dieser Zwangsmassnahme mit einem Verfügungsverbot belegten Objektes geringfügig sein sollte, würde dies – jedenfalls für sich allein – keine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips begründen. Eine solche (allfällige) Wertdiskrepanz würde nämlich direkt mit der Unmöglichkeit zusammenhängen, den beschlagnahmten Kunstgegenstand mit dem Ziel zu teilen, eine auf die Höhe des (wahrscheinlich) auf der Einfuhr dieses Gegenstandes lastenden Teils der streitbetroffenen Forderungen beschränkte Beschlagnahme vorzunehmen. In einer solchen Konstellation müssten für eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips weitere Umstände hinzukommen (vgl. BVGE 2017 III/2 E. 4.2.2.4). Dies gilt umso mehr, als der beschlagnahmte Gegenstand der berechtigten Person gegen Sicherstellung freigegeben werden kann (vgl. Art. 84 Abs. 1 ZG) und im Falle einer Zollpfandverwertung ein allfälliger Überschuss des Verwertungserlöses nach Art. 221b Abs. 3 Bst. a ZV der berechtigten Person (sofern diese feststeht) zur Verfügung zu stellen ist.

Selbst wenn man aber annehmen wollte, dass eine Wertdiskrepanz der zuletzt erwähnten Art für sich allein auf eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips hinausliefe (was wie gezeigt nicht der Fall ist), könnte dies den Ausgang des vorliegenden Verfahrens dennoch von vornherein nicht beeinflussen. Der Konzeption des Zollpfandrechts, wie sie vorliegend mit einem Bundesgesetz in (nach Art. 190 BV) bindender Weise vorgegeben

ist, ist nämlich immanent, dass der Wert der Pfandsache den Wert der damit sichergestellten Forderungen regelmässig übersteigt. Letzteres ergibt sich schon daraus, dass die bei der Einfuhr von Waren geschuldeten Zölle und Einfuhrsteuern zumeist nur einen Bruchteil des Verkehrswertes dieser Waren ausmachen, und der Bundesgesetzgeber – innerhalb des ihm zustehenden Regelungsermessens – das Zollpfandrecht nicht ausdrücklich auf teilbare Waren im Wert der zu entrichtenden Abgaben beschränkt hat, und zwar auch nicht mit Bezug auf Kunstobjekte, bei denen die genannte Wertdiskrepanz – will man sie in absoluten Zahlen betrachten – regelmässig akzentuiert vorkommen kann.

#### **8.4.2**

**8.4.2.1** Im Zusammenhang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, die Zollverwaltung habe bereits früher Kunstgegenstände im Wert von rund Fr. [...] bzw. Fr. [...] beschlagnahmt (vgl. Beschwerde, S. 7; Beschwerdebeilage 3, S. 4; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 6). Mit der Beschlagnahme des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_“ und mit weiteren, am 7. März 2017 durchgeführten Beschlagnahmen habe die Zollverwaltung zur Sicherstellung von Forderungen gegen E.\_\_\_\_ nach eigener Schätzung zusätzlich Gegenstände im Gesamtwert von rund Fr. [...] beschlagnahmt (Beschwerde, S. 7. Nach der Darstellung in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018 [S. 8] hat die Zollverwaltung vorliegend nebst der hier streitbetroffenen Beschlagnahme zusätzlich Kunstgegenstände im Wert von gar weit über Fr. [...] beschlagnahmt). Die Summe des Wertes aller beschlagnahmten Gegenstände und der Wert von Aktien der Beschwerdeführerin von ca. Fr. [...] bzw. Fr. [...], welche E.\_\_\_\_ der Zollverwaltung als Pfandsicherheit überlassen habe, stünden in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den Abgaben- und Bussforderungen gegen E.\_\_\_\_, würden sich diese Forderungen doch in der Grössenordnung von knapp Fr. [...] bzw. knapp Fr. [...] bewegen (Beschwerde, S. 7; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 6).

**8.4.2.2** Mit den genannten Vorbringen stösst die Beschwerdeführerin ins Leere:

Zwar hat die Zollverwaltung im J.\_\_\_\_ und in der I.\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_ am 29. Oktober 2015 insgesamt [...] Kunstgegenstände mittels Beschlagnahme in Gewahrsam genommen und wurden diese Gegen-

stände am 7. Januar 2016 gegen ein Verfügungsverbot aus dem Gewahrsam der Zollverwaltung entlassen (vgl. Akten ZFA, act. 5.1.28, 5.1.32, 5.4.10 und 5.4.14). Diese Gegenstände sind aber nicht identisch mit der Skulptur, deren Beschlagnahme die Zollverwaltung am 17. Februar 2017 angeordnet hat (vgl. Akten OZD, act. 413). Aus diesem Grund konnte und kann das Zolpfandrecht an den am 29. Oktober 2015 beschlagnahmten Objekten entsprechend dem Spezialitätsprinzip keine Sicherheit bieten für den wahrscheinlich auf der Einfuhr des Kunstgegenstandes „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ lastenden Teil der streitbetroffenen Forderungen. Auch aus dem Umstand, dass am 5. Februar 2016 [...] der genannten [...] Objekte durch [...] andere Kunstgegenstände ersetzt bzw. [...] Objekte freigegeben sowie [...] neue Kunstwerke beschlagnahmt wurden (vgl. dazu Vernehmlassung, S. 4), lässt sich nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten. Denn unter den [...] damals neu beschlagnahmten Kunstobjekten findet sich die Skulptur „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ ebenfalls nicht (vgl. Akten ZFA, act. 5.4.14a und 6.1.54, sowie Akten OZD, act. 413), so dass die entsprechenden Beschlagnahmen nach dem Spezialitätsprinzip gleichermaßen keine Sicherheit für den genannten Teil der streitbetroffenen Forderungen boten (insbesondere spielt nach dem Gesagten keine Rolle, ob die Zollverwaltung im Zusammenhang mit den am 29. Oktober 2015 beschlagnahmten Gegenständen – wie die Beschwerdeführerin annimmt – [am 5. Februar 2016] einen mit Blick auf das Spezialitätsprinzip unzulässigen „Kunstaustausch“ zugelassen und sich damit widersprüchlich verhalten hat [vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 17]).

Auch die Beschlagnahmen, welche die Zollverwaltung am 7. März 2017, also nach Durchführung der vorliegend streitbetroffenen Beschlagnahme, wiederum im J.\_\_\_\_\_ und in der I.\_\_\_\_\_ zur Sicherstellung von Forderungen gegen E.\_\_\_\_\_ durchführte (vgl. dazu Akten ZFA, act. 5.1.40 f. und 5.4.20 f.), betrafen nicht das Kunstwerk „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ und können deshalb entsprechend dem Spezialitätsprinzip nicht als Sicherheit für die in Frage stehenden, auf der Einfuhr dieses Kunstobjektes basierenden Ansprüche der Zollverwaltung dienen.

Die von der Beschwerdeführerin nebst der streitbetroffenen Beschlagnahme erwähnten weiteren Beschlagnahmen sind nach dem Gesagten bei der hier vorzunehmenden Verhältnismässigkeitsprüfung grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.

E.\_\_\_\_\_ hat sodann der Zollverwaltung zwar in der Tat mit der Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 insgesamt [...] Namenaktien der Beschwerdeführerin als Pfand ausgehändigt. Doch unabhängig vom Wert, welcher diesen Aktien im Zeitpunkt der in Frage stehenden Beschlagnahme tatsächlich zukam und heute zukommt, boten und bieten die Namenaktien keine hinreichende Sicherheit für die nach dem Spezialitätsprinzip mittels der Beschlagnahme des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ sichergestellten Forderungen der Zollverwaltung. Letzteres ergibt sich bereits aus dem vorn in E. 8.2.2.3 genannten, bereits vor Erlass der Beschlagnahmeverfügung vom 17. Februar 2017 erfolgten Dahinfallen der Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016. Mit dem Dahinfallen dieser Vereinbarung verlor die EZV nämlich die Möglichkeit, zu einer Pfandverwertung der ihr ausgehändigten Aktien zu schreiten. Damit konnten und können aber die Aktien, selbst wenn sie nach wie vor im Besitz der Zollverwaltung sein sollten, – jedenfalls ohne diesbezügliche Sicherstellungsverfügung (vgl. dazu sogleich E. 9.4.4) – die Einbringlichkeit der erwähnten Forderungen nicht gewährleisten.

Die Frage, ob die Zollverwaltung die Aktien immer noch bei sich in Gewahrsam hält und diese Wertpapiere gegebenenfalls E.\_\_\_\_\_ zurückzugeben sind, bildet – anders als die Beschwerdeführerin es suggeriert (vgl. ihre Stellungnahme vom 8. August 2018, S. 8) – keinen Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Schon im Ansatz verfehlt ist im Übrigen der Versuch der Beschwerdeführerin, die vorliegende Beschlagnahme eines einzelnen Kunstobjektes unter Berufung auf den Gesamtbetrag der mutmasslichen, nach Ansicht der Zollverwaltung von E.\_\_\_\_\_ aufgrund der Einfuhren zahlreicher Kunstgegenstände zu bezahlenden streitbetroffenen Forderungen als unverhältnismässig erscheinen zu lassen. Denn es ist hier prinzipiell nur zu prüfen, ob die Beschlagnahme mit Blick auf den damit verfolgten, nach dem Spezialitätsprinzip einzig zulässigen Zweck, wahrscheinlich auf der Einfuhr des Objektes „N.\_\_\_\_\_“ lastende streitbetroffene Forderungen der Zollverwaltung zu sichern, verhältnismässig ist.

**8.4.3** Fraglich ist, ob vorliegend anstelle der Beschlagnahme in M.\_\_\_\_\_ als mildere Massnahme eine Sicherstellungsverfügung in Betracht gekommen wäre und aus diesem Grund auf einen relevanten Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip zu schliessen ist.

**8.4.3.1** Die Zollverwaltung hat ein namentlich unter Beachtung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes auszuübendes Ermessen bei der Wahl zwischen der Sicherstellungsverfügung und der Geltendmachung des Zollpfandes (sog. Auswahlermessen; vgl. CADOSCH, a.a.O., Art. 76 N. 14). Für die Beantwortung der Frage, welche Kriterien die Zollverwaltung beim entsprechenden Ermessensentscheid anzuwenden hat, ist zu berücksichtigen, dass der Bundesgesetzgeber in Art. 76 Abs. 2 ZG die Sicherstellungsverfügung sowie die Beschlagnahme (bzw. die Geltendmachung des Zollpfandes) in einem Zuge nennt und sie an die gleichen Voraussetzungen knüpft. In der Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz hat der Bundesrat dabei das Zollpfandreht als „das bedeutungsvollere und unmittelbarere Sicherungsmittel“ bezeichnet (BBI 2004 567 ff., 649). Daraus ist abzuleiten, dass der Bundesgesetzgeber das Zollpfandreht und dessen Geltendmachung durch Beschlagnahme als die in erster Linie in Betracht fallende bzw. jedenfalls nicht als die sekundäre Sicherheit betrachtete (vgl. auch BGE 64 I 342 E. 4; anders jedoch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 6. August 2018, S. 15). Ferner ergibt sich aus dem soeben Gesagten und aus der hiervor (E. 9.4.2) erwähnten Konzeption des Bundesgesetzgebers, dass die Zollverwaltung nach der gemäss Art. 190 BV bindenden bundesgesetzlichen Regelung allein aufgrund einer Diskrepanz zwischen dem Wert der eingeführten Ware und der Höhe der nach hinreichender Wahrscheinlichkeit bestehenden sicherzustellenden Ansprüche nicht zwingend anstelle einer Beschlagnahme eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen hat. Dass die Sicherstellungsverfügung einem gerichtlichen Urteil im Sinne von Art. 80 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) gleichgestellt ist, sie damit einen definitiven Rechtsöffnungstitel darstellt und die Verfügung zugleich als Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG gilt (siehe CADOSCH, in: Zollkommentar, Art. 81 N. 7), ändert daran entgegen der in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018 (S. 15) vertretenen Auffassung nichts.

Schon mit Blick auf das Gesagte lässt sich nicht mit Recht behaupten, dass die Zollverwaltung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten dem Instrument der Sicherstellungsverfügung den Vorzug hätte geben müssen. Dabei bleibt es – wie im Folgenden ersichtlich wird – auch unter Berücksichtigung der weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin.

**8.4.3.2** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist bei der Prüfung, ob als mildere Massnahme eine Sicherstellungsverfügung hätte erlassen werden können, zu berücksichtigen, dass die Zollverwaltung vorliegend zusätzlich

zum Kunstwerk „N.\_\_\_\_\_“ „weit über [...] verschiedene, wertvolle Kunstgegenstände“ beschlagnahmt hat (vgl. Beschwerde, S. 13 f.; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 16). Die damit angesprochenen Beschlagnahmen anderer Kunstwerke als der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Skulptur (namentlich die Beschlagnahmen vom 7. März 2017) sind jedoch – wie ausgeführt – aufgrund des Spezialitätsprinzips bei der hier vorzunehmenden Verhältnismässigkeitsprüfung grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 9.4.2).

Auch wenn man ohne Rücksicht auf das Gesagte die Verhältnismässigkeit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller von der Zollverwaltung ergriffener Sicherungsmassnahmen betreffend Forderungen gegen E.\_\_\_\_\_ beurteilen würde, wäre die Beschlagnahme des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_\_“ von O.\_\_\_\_\_ im Übrigen nicht in einer den Ausgang des vorliegenden Verfahrens beeinflussenden Weise als unverhältnismässig zu qualifizieren:

Es trifft zwar zu, dass die Zollverwaltung zur Sicherstellung von Forderungen gegen E.\_\_\_\_\_ weit mehr als [...] Gegenstände in den Gewahrsam genommen oder mit einem Verfügungsverbot belegt hat. Auch betreffen diese Beschlagnahmen letztlich aufgrund des beim Zolpfandrecht geltenden Spezialitätsprinzips (in der Tat) mehr Kunstobjekte und einen höheren Gesamtwert, wie wenn die Zollverwaltung stattdessen eine Sicherstellungsverfügung erlassen hätte (in diesem Sinne zutreffend Beschwerde, S. 13 f.). Dies lässt aber mit Blick auf die hiervor genannte Priorisierung des Zolpfandrechts durch den Bundesgesetzgeber (vgl. E. 9.4.3.1) ebenso wenig wie die Tatsache, dass bei einer verfahrensübergreifenden Gesamtbetrachtung die Abgaben betreffend eine Vielzahl von einzelnen Gegenständen in Frage stehen, darauf schliessen, dass aufgrund des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes anstelle der Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 eine Sicherstellungsverfügung hätte erlassen werden müssen.

Mit dem von ihr gewählten Vorgehen hat die Zollverwaltung in gebührender Weise dem Umstand Rechnung getragen, dass allein schon im Zusammenhang mit der Einfuhr des Kunstwerkes „N.\_\_\_\_\_“ mit einer Einfuhrsteuer von Fr. [...] und Zinsen von Fr. [...] betragsmässig nicht unerhebliche Forderungen auf dem Spiel stehen und diese angesichts der hiervor erwähnten Umstände (E. 8.2) als stark gefährdet erschienen. Zu Gunsten der Zollverwaltung fällt nicht zuletzt ins Gewicht, dass einzig mit dieser Beschlagnahme ein allen übrigen dinglichen Rechten vorgehendes dingliches Recht am genannten Kunstwerk geltend gemacht werden konnte (vgl. dazu E. 5.1.1). Im Übrigen spricht gegen die Argumentation

der Beschwerdeführerin, wonach als mildere Massnahme eine Sicherstellungsverfügung hätte erlassen werden müssen, nicht zuletzt auch der Umstand, dass sich die Beschwerdeführerin nach der erfolgten Beschlagnahme des Kunstwerkes „N. \_\_\_\_\_“ in keiner Weise darum bemühte, eine Freigabe dieses Objektes gegen Sicherstellung (im Sinne von Art. 84 Abs. 1 ZG) zu erwirken.

Ob überhaupt und welche Kunstobjekte gegebenenfalls vorliegend mittels Sicherstellungsverfügung hätten verarrestiert werden können, braucht nach dem Gesagten nicht geklärt zu werden.

**8.4.4** Zwar hätte wohl die Zollverwaltung die ihr damals als Pfand übergebenen Aktien nach dem Dahinfallen der Vereinbarung vom 22. Dezember 2015 / 4. Januar 2016 mittels einer Sicherstellungsverfügung verarrestieren können. Aus den hiervor (in E. 8.4.3) genannten Gründen war die Zollverwaltung aber nicht gehalten, zur Beachtung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes anstelle der Beschlagnahme vom 17. Februar 2017 eine solche Sicherstellungsverfügung zu erlassen und/oder die bereits zuvor beschlagnahmten Kunstgegenstände (soweit möglich) mittels Sicherstellungsverfügung mit Arrest zu belegen.

**8.4.5** Es ist sodann festzuhalten, dass die Zollverwaltung, indem sie das beschlagnahmte Kunstwerk dem Inhaber gegen ein Verfügungsverbot überliess, eine mildere Massnahme wählte, als wenn sie das Objekt in ihren Gewahrsam genommen hätte. Auch dies spricht gegen einen relevanten Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip.

Die Behauptung, die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin zur L. \_\_\_\_\_ hätten durch die Beschlagnahme Schaden genommen (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 10 f.), ist im Übrigen nicht hinreichend substantiiert, weshalb schon aus diesem Grund nicht weiter auf sie eingegangen zu werden braucht.

**8.5** Aus dem Dargelegten erhellt, dass keine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips vorliegt, welche zur Aufhebung des angefochtenen Beschwerdeentscheids Anlass geben würde.

## **9.**

Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, die Zollverwaltung habe die Begründungspflicht verletzt, weil die Beschlagnahmeverfügung vom 17. Februar 2017 keine bzw. keine ausreichende Begründung enthalten würde

(anders als in der Beschwerde suggeriert wird, bildet nur eine einzige Beschlagnahmeverfügung bzw. ein einziges Beschlagnahmeprotokoll vom 17. Februar 2017 die Ausgangsverfügung des gegenwärtigen Verfahrens).

**9.1** Die vorliegende Beschlagnahmeverfügung zur Beschlagnahme der Skulptur „N. \_\_\_\_\_“ von O. \_\_\_\_\_ wurde unter Verwendung eines Formulars der Zollverwaltung erlassen. Die Verfügung enthält nebst dem Hinweis auf die für die Beschlagnahme geltenden Vorschriften (insbesondere Art. 82 f. ZG) mit einer Verweisung auf ein beigelegtes Dokument Angaben zum beschlagnahmten Kunstgegenstand. Ferner ist in der Verfügung notiert, wann und wo der Gegenstand beschlagnahmt wurde. Ebenfalls festgehalten ist, dass das Kunstwerk dem Inhaber gegen ein Verfügungsverbot belassen wird.

Zwar fehlt es in der Beschlagnahmeverfügung an genauen Informationen zu den Forderungen, deren Einbringlichkeit mit der Beschlagnahme sichergestellt werden soll. Indessen ist im beigelegten Dokument angegeben, dass die beschlagnahmte Skulptur Teil des Verfahrens zum „Fall [...] VV“ bildet (Akten ZFA, act. 5.36.1). Zudem ist diese Skulptur in der Nachforderungsliste, welche der an die Beschwerdeführerin adressierten Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 beigelegt wurde, unter der „Fall Nr.“ [...] als einer der nach Ansicht der Zollverwaltung im Jahr 2008 zu Unrecht unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens eingeführten Kunstgegenstände aufgeführt (vgl. Akten ZFA, act. 10.19.5). Mit den genannten Angaben in der Beschlagnahmeverfügung und der Nachforderungsverfügung bzw. -liste war es der Beschwerdeführerin ohne Weiteres möglich, die Beschlagnahme zu einem konkreten Tatbestand, welcher nach der an die Beschwerdeführerin gerichteten Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 Grundlage für bestimmte Teile der mit dieser Entscheidung erhobenen Einfuhrsteuer- und Zinsforderungen bildete, in Beziehung zu setzen.

**9.2** Mit Blick auf das Ausgeführte musste der Beschwerdeführerin schon aufgrund der Beschlagnahmeverfügung klar sein, dass die Beschlagnahme zur Sicherung der Einfuhrsteuer- und Zinsforderungen erfolgte, welche nach Ansicht der Zollverwaltung aufgrund des Sachverhaltes bestanden, den diese Behörde im Zusammenhang mit dem beschlagnahmten Kunstwerk in der an die Beschwerdeführerin adressierten Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 angenommen hat.

Da in der genannten Nachforderungsverfügung auch ausdrücklich festgehalten wurde, dass hinsichtlich der Gegenstand dieser Verfügung bildenden Einfuhren Strafverfahren weiterlaufen (vgl. Akten ZFA, act. 10.1.15), musste die Beschwerdeführerin nach Treu und Glauben von vornherein annehmen, dass das in Frage stehende Kunstwerk von O. \_\_\_\_\_ möglicherweise auch zwecks Sicherstellung von allfälligen, nach Ansicht der Zollverwaltung aufgrund der unrechtmässigen Einfuhr dieses Objektes geschuldeten Bussen sowie damit zusammenhängenden Gebühren für Strafverfahren beschlagnahmt wurde.

Vor diesem Hintergrund erweist sich, dass die Beschwerdeführerin in einer der Begründungspflicht genügenden Art und Weise in die Lage versetzt wurde, sich über die Tragweite der Beschlagnahmeverfügung Rechenschaft zu geben und diese in voller Kenntnis der Sachlage anzufechten. Eine genaue Angabe der Forderungsart und -beträge, welche gesichert werden sollen, war unter den erwähnten Umständen und auch mit Blick auf die Geltung des Spezialitätsprinzips (vgl. 5.1.3) entbehrlich (anders jedoch Beschwerde, S. 9 und 15; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8. August 2018, S. 6, 10 ff. und 20).

**9.3** Nach dem Gesagten kann keine Rede davon sein, dass die Zollkreisdirektion die Begründungspflicht verletzt hat, und lässt sich entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin auch nicht mit Recht behaupten, die OZD habe „nachträglich das Tatsachenfundament für einen bereits ergangenen Entscheid nachproduziert und so das schwere Versäumnis der ZFA [bzw. der Zollkreisdirektion] zu heilen versucht“ (Beschwerde, S. 9 f.).

## **10.**

**10.1** Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**10.2** Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und 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).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 5'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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: