

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 742/2020

Urteil vom 16. November 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber A. Brunner.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Guido E. Urbach, Kohli & Urbach Rechtsanwälte,
Beschwerdeführer,

gegen

Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung Verfahren und Betrieb, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern.

Gegenstand

Einfuhr von Kunstwerken (zweiter Rechtsgang)

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 5. August 2020 (A-2905/2020).

Sachverhalt:

A.

Am 19. August 2015 erliess die Zollkreisdirektion Schaffhausen eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie von A._____ einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 11'744'129.60 sowie Verzugszinsen von Fr. 2'630'584.40 nachforderte. Sie begründete die Nachforderungsverfügung im Wesentlichen damit, A._____ habe in 86 Fällen Kunstwerke zu Unrecht steuerfrei im Verlagerungsverfahren auf die Galerie B._____ (U._____) in die Schweiz importiert. Die Zollkreisdirektion führte in der Nachforderungsverfügung aus:

”Alle in den 86 Falldossiers betroffenen Kunstwerke wurden im Verlagerungsverfahren über die Galerie B._____ mehrwertsteuerfrei in die Schweiz importiert. Dies gestützt auf ein eigens zur Steueroptimierung zu Gunsten von A._____ ausgearbeitetes Ablaufschema. Somit konnte A._____ die auf diese Weise eingeführten Kunstwerke steuerbefreit in den von ihm beherrschten Liegenschaften ausstellen.

Der Einfuhr der Kunstwerke lag dabei ein standardisiertes, aufgesetztes, nicht zur Umsetzung beabsichtigtes Kommissionsgeschäft zwischen den von A._____ beherrschten Firmen und der Galerie B._____ zu Grunde. Da die Galerie B._____ Inhaberin einer Bewilligung im Verlagerungsverfahren ist, konnten die Kunstwerke über sie als Importeurin zur Einfuhr abgefertigt werden, ohne dass die Mehrwertsteuer im Zeitpunkt der Einfuhr fällig geworden wäre. Die Galerie B._____ konnte jedoch zu keiner Zeit wirtschaftlich über die Kunstwerke verfügen. A._____ bestimmte jeweils, wann und wie die Kunstwerke eingeführt werden sollen. Seine Angestellten des Büros Administration leiteten seine Aufträge an die entsprechenden Speditionsfirmen bzw. an die Galerie B._____ weiter. Die Kunstwerke wurden nach der Verzollung auf

Veranlassung von A._____ in seine privaten Liegenschaften oder ins Hotel C._____ (Mehrheitsaktionär A._____) überführt, wo sie auf unbestimmte Zeit ausgestellt wurden, oder sie verblieben in einzelnen Fällen im Lager der Firma D._____, Zürich. Die Galerie B._____ leitete jeweils nur die Instruktionen an die Verzollungsfirma weiter, welche sie von A._____s Büro Administration erhalten hatte.

Keines der in den 86 Falldossiers betroffenen Kunstwerke wurde im Zeitraum von 2008 bis 2013 verkauft.

Die wirtschaftlich berechnete Person über die Kunstgegenstände war vor und nach der Einfuhr A._____, welcher in seinem Namen oder im Namen seiner von ihm beherrschten Firmen frei über die betroffenen Kunstwerke verfügte. Die Galerie B._____ war zu keiner Zeit Importeurin der von dieser Verfügung betroffenen Gegenstände. Die Bewilligung zur Verlagerung der Steuerentrichtung [...] wurde in allen Fällen zu Unrecht benutzt.

Demzufolge hätten die Kunstwerke richtigerweise auf den [jeweiligen]Importeur [E._____, Liberia / A._____, F._____ Inc. BVI / A._____, G._____ Stiftung, FL / A._____ bzw. H._____ Ltd. BVI / A._____](Details gemäss Liste) angemeldet, zur Einfuhr verzollt und die Steuer erhoben werden müssen."

B.

Die Oberzolldirektion wies eine von A._____ gegen die Nachforderungsverfügung vom 21. September 2015 erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 21. Dezember 2017 ab.

C.

Mit Urteil A-714/2018 vom 23. Januar 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die von A._____ gegen den Entscheid der Oberzolldirektion erhobene Beschwerde teilweise gut und änderte den Beschwerdeentscheid dahingehend ab, dass A._____ "Einfuhrsteuern von Fr. 10'815'759.05 sowie Verzugszinsen von Fr. 2'421'448.80" schulde. Zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens vor der Oberzolldirektion wies es die Sache an die Oberzolldirektion zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

D.

Gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Januar 2019 gelangten sowohl die Eidgenössische Zollverwaltung, als auch A._____ an das Bundesgericht. Während A._____ in der Hauptsache um Aufhebung der durch das Bundesverwaltungsgericht bestätigten Einfuhrsteuerforderung und der darauf angelauten Verzugszinsen ersuchte, beantragte die Eidgenössische Zollverwaltung, A._____ zusätzlich zur Bezahlung von Fr. 928'370.55 Einfuhrsteuern und Fr. 209'135.60 Verzugszinsen zu verpflichten.

Das Bundesgericht wies die Beschwerde A._____s mit Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 ab. Die Beschwerde der Eidgenössischen Zollverwaltung hiess es hingegen mit Urteil 2C 217/2019 vom 27. April 2020 im Sinne der Erwägungen teilweise gut; bezüglich der Einfuhr der Kunstwerke "J1._____" und "J2._____" von J._____, "K1._____" und "K2._____" von K._____, "L1._____" von L._____, "M1._____" von M._____, "N1._____" von N._____ und "O1._____" von O._____ wies es die Sache zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen und neuer Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht zurück; im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

E.

Nach der Teilrückweisung des Bundesgerichts (vgl. Bst. D hiervor) nahm das Bundesverwaltungsgericht sein Verfahren unter der Geschäftsnummer A-2905/2020 wieder auf. Ohne Durchführung eines neuerlichen Schriftenwechsels änderte es das Dispositiv seines Urteils vom 23. Januar 2019 mit Urteil vom 5. August 2020 dahingehend ab, dass A._____ neu "Einfuhrsteuern von Fr. 11'155'419.70 sowie Verzugszinsen von Fr. 2'532'289.30" schulde. Im Übrigen belies es Dispositivziffer 1 des Urteils vom 23. Januar 2019 unverändert, d.h. es hob die Dispositivziffern 2 und 3 des Beschwerdeentscheids der Oberzolldirektion vom 21. Dezember 2017 auf und wies die Sache im Sinne der Erwägungen zu neuem Entscheid über Kosten- und allfällige Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens (vor der Oberzolldirektion) an die Oberzolldirektion zurück. Die

Verfahrenskosten für das bundesverwaltungsgerichtliche Verfahren setzte es auf insgesamt Fr. 40'000.– fest und auferlegte sie im reduzierten Umfang von Fr. 31'500.– A._____. Ferner verpflichtete es die Oberzolldirektion, A._____ für das bundesverwaltungsgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 12'750.– zu bezahlen.

F.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2020 gelangt A._____ erneut an das Bundesgericht. Er beantragt die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. August 2020, eventualiter die Rückweisung der Angelegenheit zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen und neuer Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht.

Den prozessualen Antrag A._____, seiner Beschwerde die aufschiebende Wirkung beizulegen, wies das Bundesgericht mit Präsidialverfügung vom 16. September 2020 ab. Ein Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet.

Erwägungen:

1.

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Auf die form- und frisgerecht (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde des zur Beschwerde berechtigten Beschwerdeführers (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

2.

2.1. Im bundesgerichtlichen Verfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) prüft das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144).

2.2. Seinem Urteil legt das Bundesgericht den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, die Feststellungen der Vorinstanz seien offensichtlich unrichtig oder beruhen auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig ist die Feststellung des Sachverhalts, wenn sie willkürlich ist (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Willkürlich (Art. 9 BV) ist die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidewesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsdarstellung bzw. Beweiswürdigung der Vorinstanz geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

3.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden Einfuhren der Kunstwerke "J1._____" und "J2._____" von J._____, "K1._____" und "K2._____" von K._____, "L1._____" von L._____, "M1._____" von M._____, "N1._____" von N._____ und "O1._____" von O._____, welche am 4. bzw. 28. März 2008 stattgefunden haben. Die vorliegend streitentscheidenden Fragen decken sich dabei im Wesentlichen mit den Fragen, die das Bundesgericht im Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 im Zusammenhang mit der Einfuhr anderer dem Beschwerdeführer direkt oder indirekt gehörender Kunstwerke zu klären hatte. In rechtlicher Hinsicht zu entscheiden gilt es, ob die Galerie B._____ mit Blick auf die Einfuhr der hier interessierenden Kunstwerke zu Recht das Verlagerungsverfahren in Anspruch nahm; nachdem die sich in diesem Zusammenhang stellenden Rechtsfragen mit Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 abschliessend geklärt

worden sind (a.a.O., insbesondere E. 7), stellt sich vorliegend insofern an sich nur noch die Tatfrage, ob das Verkaufskommissionsverhältnis, welches die vom Beschwerdeführer beherrschte I. _____ Inc. und die Galerie B. _____ am 26. Februar 2008 mit Blick auf die streitgegenständlichen Kunstwerke eingingen, simuliert war. Da die vorliegende Beschwerdeschrift (auch) insoweit kaum Argumente enthält, die vom Bundesgericht mit Blick auf die Einfuhren anderer Kunstwerke nicht schon im Verfahren 2C 219/2019 geprüft worden wären, kann für die Zwecke des vorliegenden Verfahrens weitestgehend auf das Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 verwiesen werden.

4.

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe zu Unrecht in antizipierter Beweiswürdigung darauf verzichtet, ihm nach dem bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheid 2C 217/2019 eine weitere Äusserungsmöglichkeit zu gewähren (Art. 29 Abs. 2 BV). Zu Unrecht: Soweit das Bundesgericht im Verfahren 2C 217/2019 auf Teilrückweisung entschied, lag dies nicht darin begründet, dass die Vorinstanz in dem mit Urteil vom 23. Januar 2019 (vgl. Bst. C hiervor) vorläufig abgeschlossenen Verfahren unzulässigerweise auf die Erhebung von Beweismitteln verzichtet hätte, die mit Blick auf die einfuhrsteuerrechtliche Behandlung der hier interessierenden Kunstwerke von Belang gewesen wären. Erforderlich wurde die Teilrückweisung vielmehr, weil die Vorinstanz das anwendbare Verjährungsrecht im ersten Rechtsgang unzutreffend ausgelegt und (aufgrund ihrer Rechtsauffassung folgerichtig) darauf verzichtet hatte, verbindliche Feststellungen zur nunmehr ausschlaggebenden Frage zu treffen, ob das von der I. _____ Inc. angeblich am 26. Februar 2008 mit der Galerie B. _____ eingegangene Kommissionsverhältnis simuliert gewesen sei (vgl. Urteil 2C 217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.6). Weil der Beschwerdeführer die verjährungsrechtliche Einschätzung des

Bundesverwaltungsgericht nicht antizipieren konnte, ändert dies jedoch nichts daran, dass er bereits im ersten Rechtsgang Anlass hatte, zu dieser Frage Stellung zu nehmen. Von dem diesbezüglichen Äusserungsrecht hat er im ersten Rechtsgang umfassend Gebrauch gemacht.

Für die Vorinstanz bestand vor diesem Hintergrund nach dem Teilrückweisungsentscheid des Bundesgerichts vom 27. April 2020 kein Anlass, den Beschwerdeführer ein weiteres Mal zur Einreichung einer Stellungnahme aufzufordern. Die für die Entscheidung des vorliegenden Falls erforderlichen Feststellungen liessen sich vielmehr ohne Weiteres aufgrund der Akten treffen. Bezeichnenderweise benennt der Beschwerdeführer vorliegend denn auch keine Beweismittel, die er noch in das Verfahren hätte einbringen wollen, wenn ihm Gelegenheit dazu geboten worden wäre. Die Vorinstanz durfte daher nach Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Anordnung eines weiteren Schriftenwechsels verzichten; eine unzulässige antizipierte Beweiswürdigung (vgl. dazu statt vieler BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 f.) liegt nicht vor.

5.

Der Beschwerdeführer beanstandet, die Vorinstanz sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass das Consignment Agreement zwischen der I. _____ Inc. und der Galerie B. _____ vom 26. Februar 2008 simuliert gewesen sei.

5.1. Die Vorinstanz berücksichtigte für die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts eine ganze Reihe von Indizien: Zunächst verwies sie darauf, dass im "Kommissionsvertrag" vom 26. Februar 2008 durchgängig Verkaufspreise festgelegt worden seien, die nicht einmal den Einstandspreis und die beim Beschwerdeführer für die jeweiligen Kunstwerke angefallenen Aufbewahrungs- und Transportkosten gedeckt hätten; eine solche Preisstrategie sei insbesondere deshalb nicht nachzuvollziehen, weil in der fraglichen Zeitperiode bei der I. _____ Inc. keine Liquiditätsprobleme vorgeherrschte hätte (angefochtenes Urteil, E. 3.5). Sodann zog sie in Betracht, dass die kurze Vertragsdauer von nur zwei Wochen einen Verkauf faktisch ausgeschlossen habe, was auch damit übereinstimme, dass die Kunstwerke nach der Einfuhr an Orte im Einflussbereich des Beschwerdeführers gebracht worden seien (angefochtenes Urteil, E. 3.6 und 3.7). Weiter sei entscheidend, dass keinerlei Verkaufsbemühungen dokumentiert seien und bis zur Beschlagnahme der Kunstwerke im Jahr 2013 auch kein einziger auf das Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 gestützter Verkauf stattgefunden habe (angefochtenes Urteil, E. 3.7). Zusammen mit weiteren Umständen (Handeln des

Beschwerdeführers entgegen der gesellschaftsrechtlichen Zuständigkeitsordnung; auffällige zeitliche Zusammenhänge zwischen "Vertragsschluss" und Einfuhren; angefochtenes Urteil, E. 3.3 und 3.4) schloss die Vorinstanz daraus, dass das Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 allein zur Inanspruchnahme des Verla-

gerungsverfahrens durch die Galerie B. _____ aufgesetzt worden und folglich simuliert gewesen sei.

5.2. Was der Beschwerdeführer gegen diese Würdigung einwendet, muss weitgehend als appellatorisch bezeichnet werden, zumal das Bundesgericht analoge Entscheidungsgründe der Vorinstanz mit Blick auf andere Kunstwerke bereits geschützt hat (vgl. Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.5 und 7.6); auf die entsprechenden Beschwerdeausführungen ist nicht weiter einzugehen (vgl. E. 2.2 hiervor). Soweit der Beschwerdeführer sich mit der vorinstanzlichen Beweiswürdigung doch in einer den Rügeanforderungen (Art. 106 Abs. 2 BGG) genügenden Art und Weise auseinandersetzt und namentlich vorbringt, dass einzelne Indizien anders zu würdigen seien, als dies die Vorinstanz getan habe, gelingt es ihm nicht, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Feststellungen zu belegen; dies gilt namentlich für die Auslegung der Vertragsziffern 6 und 7 des Consignment Agreement. Im Lichte des Gesamtkontexts der dokumentierten Vorgänge ist unter Willkürgesichtspunkten nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für den hier massgeblichen Zeitpunkt der streitgegenständlichen Einfuhren davon ausging, dass weder die vom Beschwerdeführer beherrschte I. _____ Inc. noch die Galerie B. _____ mit Blick auf die eingeführten Kunstwerke den Willen zum Eingehen eines Kommissionsvertrags gehabt haben. Beweislosigkeit, deren Nachteile in Bezug auf das Vorliegen (lediglich) simulierter Kommissionsverträge die EZV zu tragen hätte (vgl. Urteil 2C 177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.2), liegt mit Blick auf diese rechtswesentliche Tatsache nicht vor.

6.

6.1. Auch die rechtlichen Schlüsse, welche die Vorinstanz aus den vorstehend gestützten Feststellungen zog, sind nicht zu beanstanden. Zutreffend ist zunächst, dass aufgrund des simulierten Kommissionsverhältnisses auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsberechtigung der Galerie B. _____ an den streitgegenständlichen Kunstwerken zu schliessen ist, und diese Kunstwerke deshalb zu Unrecht im Verlagerungsverfahren auf die Galerie B. _____ zur Zollabfertigung angemeldet wurden (vgl. Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.4 und 7.5). Ebenfalls beizupflichten ist der Vorinstanz, dass insofern ein Verstoss gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vorliegt (Art. 63 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 4 lit. a MWSTG; Art. 12 Abs. 1 VStrR; vgl. Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.4), und dass dieser Verstoss dem Beschwerdeführer zuzurechnen ist, zumal dieser die jeweiligen Einfuhren nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz tatsächlich veranlasst hat (vgl. Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.6). Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteile 2C 177/2018 vom 22. August 2019 E. 5.4; 2C 420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4) hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer schliesslich zu Recht als zur Zahlung der Einfuhrsteuer (Art. 51 Abs. 1 MWSTG) verpflichteten Zollschuldner im Sinne von Art. 70 Abs. 2 lit. a ZG qualifiziert und deshalb auch als Nachleistungspflichtigen in Anspruch genommen (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

6.2. Die verkappten rechtlichen Einwände, die der Beschwerdeführer gegen das angefochtene Urteil vorbringt, ändern an dieser Würdigung nichts. Soweit er sinngemäss äussert, es sei unverständlich, warum die Eidgenössische Zollverwaltung ihn und nicht die Galerie B. _____ belange, zumal letztere Bewilligungsinhaberin für das Verlagerungsverfahren gewesen sei (Beschwerde, Rz. 31 und 32), beruft er sich auf ein Argument, das vom Bundesgericht bereits einlässlich geprüft und verworfen worden ist (vgl. Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 4.3.1, E. 7.6 und E. 11). Gleiches gilt für seinen wohl auf die Zuständigkeitsfrage abzielenden Einwand, das Verlagerungsverfahren sei kein Zollverfahren (Beschwerde, Rz. 57; vgl. dazu Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 9.3). Weiterungen hierzu erübrigen sich.

6.3. Die von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR für eine Nachsteuererhebung beim Beschwerdeführer aufgestellten Voraussetzungen sind nach dem Gesagten vorliegend erfüllt (vgl. auch Urteil 2C 219/2019 vom 27. April 2020 E. 8). Der angefochtene Entscheid ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden.

7.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Der Beschwerdeführer trägt die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die EZV hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. November 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Brunner