



Abteilung I  
A-2905/2020

## Urteil vom 5. August 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch  
Dr. Guido E. Urbach, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Rückweisungsentscheid / Einfuhr von Kunstwerken.

## Sachverhalt:

### A.

Am 19. August 2015 erliess die Zollkreisdirektion [...] eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie von A. \_\_\_\_\_ einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. [...] sowie Verzugszinsen von Fr. [...] nachforderte. Sie begründete die Nachforderungsverfügung im Wesentlichen damit, A. \_\_\_\_\_ habe in 86 Fällen Kunstwerke zu Unrecht steuerfrei im Verlagerungsverfahren lautend auf die Galerie B. \_\_\_\_\_ ([Ort]) 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 C. \_\_\_\_\_ (Mehrheitsaktionär A. \_\_\_\_\_) überführt, wo sie auf unbestimmte Zeit ausgestellt wurden, oder sie verblieben in einzelnen Fällen im Lager der Firma D. \_\_\_\_\_ AG, [Ort]. 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 [Galerie E. \_\_\_\_\_ AG, [Land] / A. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ Inc. [Land] / A. \_\_\_\_\_, G. \_\_\_\_\_, [Land] / A. \_\_\_\_\_ bzw. H. \_\_\_\_\_ Ltd. [Land] / A. \_\_\_\_\_] (Details gemäss Liste) angemeldet, zur Einfuhr verzollt und die Steuer erhoben werden müssen."

### B.

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

**C.**

Mit Urteil vom 23. Januar 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die von A.\_\_\_\_\_ gegen den Beschwerdeentscheid der Oberzolldirektion erhobene Beschwerde teilweise gut und änderte den Beschwerdeentscheid dahingehend ab, dass A.\_\_\_\_\_ Einfuhrsteuern von Fr. [...] sowie Verzugszinsen von Fr. [...] schulde. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab (Verfahren A-714/2018).

**D.**

Mit Eingabe vom 27. Februar 2019 erhob die Eidgenössische Zollverwaltung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragte, A.\_\_\_\_\_ (zusätzlich) zur Bezahlung von Fr. [...] Einfuhrsteuern und Fr. [...] Verzugszinsen zu verpflichten. Mit Eingabe vom 27. Februar 2019 erhob auch A.\_\_\_\_\_ Beschwerde beim Bundesgericht gegen das bundesverwaltungsgerichtliche Urteil.

**E.**

Mit zwei Urteilen vom 27. April 2020 wies das Bundesgericht die Beschwerde von A.\_\_\_\_\_ einerseits ab (paralleles Verfahren 2C\_219/2019). Jene der Eidgenössischen Zollverwaltung andererseits hiess es im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Bezüglich der Einfuhr der Kunstwerke "Xa.\_\_\_\_\_" und "Xb.\_\_\_\_\_" von Ya.\_\_\_\_\_, "Xc.\_\_\_\_\_" und "Xd.\_\_\_\_\_" von Yb.\_\_\_\_\_, "Xe.\_\_\_\_\_" von Yc.\_\_\_\_\_, "Xf.\_\_\_\_\_" von Yd.\_\_\_\_\_, "Xg.\_\_\_\_\_" von Ye.\_\_\_\_\_ und "Xh.\_\_\_\_\_" von Yf.\_\_\_\_\_ & Yg.\_\_\_\_\_ wies es die Sache zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen und neuer Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab (Verfahren 2C\_217/2019). Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts hob das Bundesgericht nicht formell auf.

**F.**

Das Bundesverwaltungsgericht führt das Verfahren unter der Geschäftsnummer A-2905/2020 weiter. Auf die Durchführung eines neuerlichen Schriftenwechsels wird verzichtet.

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

### **1.**

**1.1** Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts im vorliegenden Verfahren ist aufgrund der Rückweisung durch das Bundesgericht ohne Weiteres gegeben (Urteil des BVGer A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.1).

**1.2** Heisst das Bundesgericht die Beschwerde (teilweise) gut und weist es die Sache an die Vorinstanz zurück, ist Letztere an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Würde sich die Rückweisungsinstanz – im vorliegenden Fall das Bundesverwaltungsgericht – über die verbindlichen Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Von den verbindlichen Erwägungen könnte nur dann abgewichen werden, wenn ein Revisionsgrund vorläge (Urteile des BVGer A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1, A-268/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 1.2, mit Hinweisen auf die Literatur), was hier nicht der Fall ist. Es ist dem Bundesverwaltungsgericht infolge der Bindung an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zugrunde zu legen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen wurden (BGE 135 III 334 E. 2; Urteil des BGer 1C\_398/2012 vom 27. Mai 2013 E. 1; Urteil des BVGer A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1, mit Hinweisen auf die Literatur).

**1.3** Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich in Bezug auf die definitiv entschiedenen Punkte um einen Endentscheid (BGE 134 II 124 E. 1.3; Urteil des BGer 2C\_258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3008/2015 vom 6. November 2015 E. 1.6.1, A-7745/2010 vom 9. Juni 2011 E. 1.2.1).

**1.4** Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten (sog. antizipierte Beweiswürdigung),

ohne dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. statt vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3, mit Hinweisen; Urteil des BVerger A-6037/2018 vom 9. Juni 2020 E. 2.3.2).

Vorliegend ist der rechtserhebliche Sachverhalt anhand der Akten erstellt und eine (neuerliche) Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht angezeigt (vgl. diesbzüglich auch paralleles Urteil des BVerger 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 E. 4). Auf einen weiteren Schriftenwechsel ist somit zu verzichten.

## 2.

**2.1** Im parallelen Verfahren 2C\_219/2019 setzte sich das Bundesgericht mit der Frage auseinander, ob das Bundesverwaltungsgericht mit Recht Einfuhrsteuernachforderungen der Eidgenössischen Zollverwaltung gegenüber dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. [...] (zuzüglich Verzugszinsen von Fr. [...]) schützte, bejahte dies mit Verweis auf die einschlägige bundesrechtliche Gesetzgebung und erwog im Wesentlichen (vgl. etwa E. 6.1, 7.4 und 7.6), das Bundesverwaltungsgericht habe zur Recht erkannt, was folgt: Die Benützung des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ sei rechtswidrig erfolgt. Zwar hätten zum Zeitpunkt der jeweiligen Einfuhren Kommissionsverträge vorgelegen, mit welchen die Galerie beauftragt worden sei, die jeweils eingeführten Kunstwerke für den Beschwerdeführer bzw. für durch den Beschwerdeführer kontrollierte Auslandsgesellschaften zu verkaufen. Diese Kommissionsverträge seien jedoch simuliert gewesen. Tatsächlich habe der Galerie B.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der jeweiligen Einfuhren die unabdingbare wirtschaftliche Verfügungsmacht über die streitbetroffenen Kunstwerke gefehlt; sie könne folglich nicht als Importeurin qualifiziert werden, was für die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens aber vorausgesetzt gewesen wäre. In Tat und Wahrheit seien die Einfuhren durch den Beschwerdeführer veranlasst worden. Zollrechtlich gelte er damit als Auftraggeber, was dazu führe, dass er zollpflichtig werde und als Zoll- bzw. Abgabeschuldner qualifiziere. Indem er die Galerie B.\_\_\_\_\_ als Importeurin vorgeschoben habe (bzw. habe vorschieben lassen), habe er seine Zollpflichten verletzt. Diese Verletzung der Zollpflichten habe dazu geführt, dass eigentlich geschuldete Einfuhrsteuern nicht entrichtet worden seien. Damit liege eine objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vor, die dazu geführt habe, dass Einfuhrsteuern zu Unrecht nicht erhoben worden seien. Der Beschwerdeführer als zur Zahlung der Einfuhrsteuer Verpflichteter sei zu Recht dazu verpflichtet worden, diese Einfuhrsteuern samt Verzugszins nachzuentrichten.

**2.2** Daneben beurteilte das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren 2C\_217/2019 u.a. die Frage, ob das Bundesverwaltungsgericht zu Recht zum Ergebnis gelangte, dass ein (verhältnismässig geringer) Teil der strittigen Einfuhrsteuernachforderungen (Fr. [...] zuzüglich Verzugszinsen von Fr. [...]) bereits verjährt gewesen sei, als am 19. August 2015 die Nachsteuerforderung der Zollkreisdirektion ergangen sei (s. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019, E. 12.1.1 und 39) und verneinte diese Frage (insbesondere E. 4).

Hingegen stützte das Bundesgericht die Argumentation des Bundesverwaltungsgerichts in Bezug auf einige Einfuhren, die ursprünglich im Verfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt worden waren, und für welche das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss gelangt war, die Oberzolldirektion habe sich in Bezug auf die Nachforderung auf den falschen Erhebungsgrund berufen (E. 5 des bundesgerichtlichen Urteils).

**2.3** Entsprechend ist im vorliegenden Fall aufgrund der vom Bundesgericht angeordneten Rückweisung im Verfahren 2C\_217/2019 einzig noch zu prüfen, ob im Sinne der durch das parallele höchstrichterliche Urteil 2C\_219/2019 gesetzten rechtlichen Leitplanken auch mit Bezug auf das "Consignment Agreement" vom 26. Februar 2008 zwischen dem Beschwerdeführer (bzw. der von ihm kontrollierten Gesellschaft I. \_\_\_\_\_ Inc.) und der Galerie B. \_\_\_\_\_ von einem simulierten Kommissionsverhältnis auszugehen ist bzw. ob der Galerie im Zeitpunkt der entsprechenden Einfuhren die unabdingbare wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Kunstwerke fehlte (vgl. paralleles Urteil des BGer 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 E. 4.6). Dabei handelt es sich um jenen Teil der Nachforderung, den das Bundesverwaltungsgericht zu Unrecht als verjährt betrachtete (E. 2.2 1. Absatz hievore; hier nicht mehr streitgegenständlich ist die Differenz zum gesamten mit ihrer Beschwerde vor Bundesgericht geltend gemachten Forderung der Vorinstanz [s. Sachverhalt Bst. D und E. 2.2 2. Absatz]).

### **3.**

**3.1** Das noch strittige Consignment Agreement zwischen der I. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 26. Februar 2008 ist aktenkundig und betrifft also folgende Kunstwerke (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 215 ff., oder Fall-Nr. 54/55, pag. 203 ff.):

- "Xc. \_\_\_\_\_" von Yb. \_\_\_\_\_,
- "Xd. \_\_\_\_\_" von Yb. \_\_\_\_\_,
- "Xa. \_\_\_\_\_" und "Xb. \_\_\_\_\_" von Ya. \_\_\_\_\_,
- "Xg. \_\_\_\_\_" von Ye. \_\_\_\_\_,
- "Xf. \_\_\_\_\_" von Yd. \_\_\_\_\_,
- "Xe. \_\_\_\_\_" von Yc. \_\_\_\_\_,
- "Xh. \_\_\_\_\_" von Yf. \_\_\_\_\_ & Yg. \_\_\_\_\_.

**3.2** Vorab ist festzuhalten, dass die tatsächlichen Verhältnisse mit Bezug auf diese Kunstwerke im Wesentlichen gleichgelagert sind wie jene bezüglich aller anderen Kunstwerke, die Gegenstand der bereits (im Verfahren A-714/2018 bzw. 2C\_219/2019) rechtskräftig beurteilten Kommissionsverträge bildeten und die entsprechenden Nachforderungen auslösten.

**3.3** So wurden auch die noch streitgegenständlichen Werke ursprünglich von der durch den Beschwerdeführer beherrschten Galerie E. \_\_\_\_\_ AG erworben. Die Bezahlung des Kaufpreises liess dabei jeweils der Beschwerdeführer genehmigen oder auslösen (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 6+10, 19, Fall-Nr. 54/55, pag. 3-5, Fall-Nr. 100, pag. 24-27, Fall-Nr. 162, pag. 23-31, Fall-Nr. 172, pag. 32-40, Fall-Nr. 260, pag. 14 f.).

**3.4** Die Auslagerung aus dem entsprechenden Zolllager bzw. die Einfuhr der fraglichen Werke unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B. \_\_\_\_\_ erfolgten am 4. und 27. März 2008 (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 27 f., Fall-Nr. 260, pag. 23).

Es war jeweils – und dies nur wenige Wochen vor dem Abschluss des Consignment Agreements vom 26. Februar 2008 und den entsprechenden Einfuhren – der Beschwerdeführer, der über sein Administrationsbüro der Galerie B. \_\_\_\_\_ mitteilen liess, dass er die strittigen Kunstwerke in die Schweiz einführen wolle oder die Transporte der Werke über dieses Administrationsbüro ins entsprechende Zolllager, woraus in der Folge die genannte Auslagerung stattfand, gar organisieren liess (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 169+173, Fall-Nr. 54/55, pag. 160+173, Fall-Nr. 100, pag. 34 f., Fall-Nr. 162, pag. 33, Fall-Nr. 172, pag. 42, Fall-Nr. 260, pag. 30+53).

**3.5** Beim vorliegenden Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 fällt zudem auf, dass als «net prices» bzw. Nettoverkaufspreise allesamt exakt die Beträge übernommen wurden, welche beim ursprünglichen Erwerb durch die Galerie E. \_\_\_\_\_ AG und den Beschwerdeführer entrichtet worden waren (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 6+10, Fall-Nr. 54/55, pag. 3-5, 203 ff., Fall-Nr. 100, pag. 24-26, Fall-Nr. 162, pag. 23, Fall-Nr. 172, pag. 32, Fall-Nr. 260, pag. 15). Dieser Umstand ist mangels Hinweisen auf Liquiditätsengpässe bei der I. \_\_\_\_\_ Inc. sowie aus analogen höchstrichterlich geschützten Entscheidungsgründen, wie sie das Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf die anderen Kommissionsverträge und die dort vereinbarten Preise ausführlich darlegte, ein Indiz für die Simulation des Consignment Agreements vom 26. Februar 2008 (ausführlich beispielsweise Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 17.3.2 ff.). Insbesondere hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, mangels Berücksichtigung von zwischenzeitlich bereits angefallenen Kosten (beispielsweise für Transporte und Lagerung) und mangels Prüfung der bei einem möglichen Verkauf erzielbaren sog. Mindestverkaufspreise liege eine absonderliche Preisgestaltung vor. Diese lasse darauf schliessen, dass von allem Anfang kein wirklicher Verkaufswille bestand und entsprechend die Galerie B. \_\_\_\_\_ zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Werke innehatte.

### **3.6**

**3.6.1** Auch die von der I. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ abgemachte Vertragsdauer erscheint – wie im Folgenden ersichtlich wird – als gewichtiges Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements vom 26. Februar 2008.

**3.6.2** Im genannten Consignment Agreement finden sich insbesondere folgende Klauseln (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 215 ff., oder Fall-Nr. 54/55, pag. 203 ff., Ziff. 6 f.):

#### **«6. Changes to the Agreement**

This agreement shall remain valid until a new agreement has been signed by both parties. The agreement is to be renewed whenever a change is made to the attached list. All changes to this agreement shall require the written form to take effect. [...]

#### **7. Expiry and Prolongation of the Agreement**

This agreement may be prolonged with the written consent of both parties. Otherwise the consignment article will be back to the principal within a period



of 2 weeks, insofar as no other agreements will be made with the written consent of both parties.»

Entgegen dem Eindruck, welchen der erste Satz von Ziff. 6 des Consignment Agreements erwecken könnte, wurde diese Vereinbarung nicht auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Für die (reguläre) Vertragsdauer ist nach Treu und Glauben vielmehr Ziff. 7 des Consignment Agreements massgebend, wonach der Vertrag ohne schriftliche Zustimmung der Parteien nach zwei Wochen beendet wird. Dies erhellt insbesondere aus dem Umstand, dass in der Überschrift von Ziff. 6 der Vereinbarung von «Changes to the Agreement», also von Vertragsänderungen die Rede ist, und Ziff. 7 der Vereinbarung gemäss deren Überschrift deren Ablaufdatum sowie Verlängerung («Expiry and Prolongation of the Agreement») regelt.

**3.6.3** Eine reguläre Vertragsdauer von lediglich zwei Wochen für Kunstwerke, die nach Darstellung des Beschwerdeführers jedenfalls bis im Jahr 2012 aufgrund der Marktlage nicht leicht verkauft werden konnten (vgl. Beschwerde, S. 37), erscheint als sehr kurz. Eine solche Vertragsdauer könnte zwar in praktischer Hinsicht dann angezeigt sein, wenn sich beim Abschluss des Kommissionsvertrages das Zustandekommen eines konkreten Kaufvertrages betreffend die in Frage stehenden Kunstwerke abzeichnen würde. Anhaltspunkte dafür, dass Letzteres der Fall war, bestehen aber für die streitgegenständlichen Werke keineswegs.

Zu berücksichtigen ist nun, dass diese Kunstgegenstände bis auf eine Ausnahme (Installation «Xh.\_\_\_\_\_») innert der Frist für die reguläre Vertragsdauer von zwei Wochen, nämlich am 4. März 2008, im Verlagerungsverfahren eingeführt wurden (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 27 f.; das Werk Installation «Xh.\_\_\_\_\_» aber auch bereits am 27. März 2008: Fall-Nr. 260, pag. 23). Dieser zeitliche Ablauf der Geschehnisse und der Umstand, dass sich bei diesen Werken im Zeitpunkt des Abschlusses des Kommissionsvertrages soweit ersichtlich kein baldiger Verkauf abzeichnete, sprechen dafür, dass die erwähnte Ordnung der Vertragsdauer im Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 einzig und allein deshalb aufgestellt wurde, um die Galerie B.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der Einführen als Kommissionärin mit wirtschaftlicher Verfügungsmacht erscheinen zu lassen (zum Ganzen s. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 21.3).

**3.6.4** Soweit ersichtlich wurde nach Ablauf der zweiwöchigen Frist von Ziff. 7 des hier interessierenden Consignment Agreements vom 26. Feb-

ruar 2008 weder eine schriftliche Zustimmung der Parteien zu einer Vertragsverlängerung erteilt noch schriftlich ein neuer Vertrag abgeschlossen. Würde man dem Vertragstext folgen, hätte damit nach Ablauf der Zweiwochenfrist keine Pflicht der Galerie B.\_\_\_\_\_ zum Verkauf der Kunstwerke mehr bestanden. Hierzu passt ins Bild, dass der Beschwerdeführer dadurch, dass die Kunstgegenstände letztlich an Orte in seinem Einflussbereich gebracht wurden (vgl. dazu E. 3.7 hienach), in Bezug auf die Möglichkeiten, auf diese Kunstwerke zuzugreifen, nicht anders gestellt war, wie wenn der Kommissionsvertrag ohne Verkauf beendet oder gar nicht erst abgeschlossen worden wäre.

Aufgrund des in Ziff. 6 und 7 des Consignment Agreements vereinbarten Schriftformerfordernisses für Vertragsänderungen, Vertragsverlängerungen und den Abschluss neuer Verträge hätten die Parteien nur in Abweichung vom Consignment Agreement den Vertrag mündlich modifizieren, verlängern oder durch eine mündliche Vereinbarung ersetzen können. Wäre eine solche mündliche Vertragsänderung oder -verlängerung erfolgt oder ein neuer mündlicher Vertrag abgeschlossen worden (wie der Beschwerdeführer womöglich andeutet [vgl. Beschwerde, S. 46]), würde die damit verbundene Missachtung des Schriftformerfordernisses des Consignment Agreements noch zusätzlich dafür sprechen, dass dieser Vertrag von den Beteiligten nur simulationsweise aufgesetzt, nicht aber tatsächlich gewollt war (vgl. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 21.3.4).

**3.7** Ein weiteres Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements vom 26. Februar 2008 ist die Tatsache, dass die hier interessierenden Werke im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung entweder bereits längere Zeit, teils mehrere Jahre, eingelagert waren und/oder sie danach wiederum teils mehrere Jahre im Lager oder am vom Beschwerdeführer bestimmten Ort seines Einflussbereichs blieben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 39+375, Fall-Nr. 54/55, pag. 26+173, Fall-Nr. 100, pag. 44 f., 47, 100, 157, 557, Fall-Nr. 162, pag. 36, 43 f., 46, 98, 365, 377, Fall-Nr. 172, pag. 48, 98, 363, 375, Fall-Nr. 260, pag. 38, 98, 438-441). Es ist jedenfalls nicht aktenkundig, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ die Kunstobjekte während dieser Zeitspanne möglichen Kaufinteressenten zugänglich gemacht oder auch nur bekannt gemacht hätte. Auch nach der Auslagerung der Werke sind entsprechende Verkaufsbemühungen der Galerie B.\_\_\_\_\_ nicht ersichtlich, zumal die Mehrheit der Kunstobjekte ins C.\_\_\_\_\_ (Mehrheitsaktionär A.\_\_\_\_\_), eines (Installation «Xh.\_\_\_\_\_») zum Beschwerdeführer selbst bzw. in die private

J. \_\_\_\_\_, gebracht wurden und die Wahl dieser Standorte im Einflussbereich des Beschwerdeführers ohne erkennbare Mitsprache der Galerie erfolgte oder erfolgen sollte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 45, pag. 224, 264, 308 f., 318, Fall-Nr. 54/55, pag. 214, 231, 347, Fall-Nr. 100, pag. 141, 307 f., 313, 620+631, 653, 660, Fall-Nr. 162, pag. 448+459, Fall-Nr. 172, pag. 448+459, Fall-Nr. 260, pag. 12, 178, 224). Für keines der streitgegenständlichen Werke ist schliesslich für diese Zeitspanne bis zur Beschlagnahme im Jahre 2013 durch die Eidgenössische Zollverwaltung ein Verkauf aktenkundig, schon gar nicht gestützt auf das Consignment Agreement vom 26. Februar 2008.

**3.8** Ausgehend nur schon von den vorstehenden Feststellungen vermag die Vorinstanz nachzuweisen und ist festzuhalten, dass die streitgegenständlichen Kunstwerke in unzulässiger Weise im Verlagerungsverfahren lautend auf die Galerie B. \_\_\_\_\_ zur Zollabfertigung angemeldet wurden, da diese Galerie zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Einfuhren an den eingeführten Kunstwerken nicht wirtschaftlich Verfügungsberechtigt war. Auch stellt sich heraus, dass das Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 allein zwecks Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B. \_\_\_\_\_ aufgesetzt wurde und es folglich simuliert war. Mindestens aber ist aufgrund des die Geschehnisse massgeblich beeinflussenden Handelns aus dem Einflussbereich des Beschwerdeführers aus einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sicht auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu schliessen. Nicht näher untersucht werden muss unter diesen Umständen, ob auch weitere Anzeichen für eine Simulation dieses Vertrages bestehen.

Die Vorgehensweise ist zollrechtlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen: Er hat auch die Einfuhren der hier noch strittigen Kunstwerke tatsächlich veranlasst. Es liegt damit ein Verstoss gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vor (s. paralleles Urteil des BGer 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.4 und E. 2.1 hievor). 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) und des parallelen Verfahrens 2C\_219/2019 hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer deshalb zu Recht als zur Zahlung der Einfuhrsteuer verpflichteten Zollschuldner qualifiziert und somit auch als Nachleistungspflichtigen in Anspruch genommen (paralleles Urteil des BGer 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 E. 7.6). Die fragliche Nachforderung ist betragsmässig nicht umstritten, weshalb sich Weiterungen hierzu erübrigen.

**4.**

**4.1** Die Beschwerde ist daher im (noch zu entscheidenden) Umfang (Einfuhrsteuernachforderungen von Fr. [...] zuzüglich Verzugszinsen von Fr. [...]) ebenfalls abzuweisen und Dispositiv Ziff. 1 im vorangegangenen Verfahren A-714/2018 entsprechend zu korrigieren: Die Beschwerde ist demzufolge teilweise gutzuheissen und die Leistungspflicht des Beschwerdeführers auf Fr. [...] (Fr. [...] + Fr. [...]) Einfuhrsteuern und Fr. [...] (Fr. [...] + Fr. [...]) Verzugszinsen festzusetzen.

Entsprechend sind die Kostenaufgabe sowie die Parteientschädigung für das vorangegangene Verfahren A-714/2018 vor Bundesverwaltungsgericht zu korrigieren (Dispositiv Ziff. 2 und 3):

**4.2** Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorangegangenen Verfahrens A-714/2018 (Fr. [...]) und des vorliegenden Verfahrens, die unverändert auf insgesamt Fr. [...] festzusetzen sind, dem teilweise unterliegenden Beschwerdeführer in reduziertem Umfang aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine (zusätzliche) Gerichtsgebühr für das vorliegende Verfahren rechtfertigt sich aufgrund der Streitsache dagegen nicht. Im Lichte der Kostenerwägung im vorangegangenen Verfahren A-714/2018 rechtfertigt sich eine Auferlegung der Verfahrenskosten von Fr. [...]. Der im Verfahren A-714/2018 einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. [...]) ist zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten zu verwenden und der Restbetrag (Fr. [...]) nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.3** Sodann ist gemäss dem neuen Ausgang im Verfahren A-714/2018 und im vorliegenden Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. [...] zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 VGKE).

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

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Beschwerdeentscheid wird dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer Einfuhrsteuern von Fr. [...] sowie Verzugszinsen von Fr. [...] schuldet.

Im Übrigen bleibt Dispositiv Ziff. 1 im Verfahren A-714/2018 unverändert.

### **2.**

Die Kosten des Verfahrens A-714/2018 und des vorliegenden Verfahrens werden auf insgesamt Fr. [...] festgesetzt und dem Beschwerdeführer im reduzierten Umfang von Fr. [...] auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. [...] entnommen. Der Restbetrag von Fr. [...] wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Im Verfahren A-714/2018 und im vorliegenden Verfahren wird die Vorinstanz verpflichtet, dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. [...] zu bezahlen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

**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 Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: