



Abteilung I
A-601/2019 und A-606/2019

Urteil vom 19. Februar 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

A._____ Ltd., ...,
vertreten durch Von Graffenried AG Treuhand,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerumgehung (2009 bis 2015).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ Ltd. (nachfolgend: Gesellschaft) ist eine im Jahr (...) gegründete Gesellschaft mit Sitz (im Ausland). Nach eigenen Angaben besteht ihre Geschäftstätigkeit darin, Kunstwerke zu halten, handeln, vermieten und verleihen. Sie ist Trägerin einer über tausend Werke umfassenden Kunstsammlung. In der Schweiz verfügt die Gesellschaft weder über einen Geschäftssitz noch eine Betriebsstätte. Wirtschaftlich Berechtigter der Gesellschaft ist X. _____, der im hier relevanten Zeitraum Wohnsitz in der Schweiz hatte. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) trug die Gesellschaft auf ihre Anmeldung hin per 1. Oktober 2002 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen ein.

A.b Nachdem die Gesellschaft regelmässig erhebliche Vorsteuerüberschüsse deklariert hatte, unterzog die ESTV sie im Jahr 2004 einer punktuellen Kontrolle betreffend die Steuerperioden 4. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004. Die ESTV stellte fest, dass sich die Tätigkeit der Gesellschaft in der Schweiz darauf beschränkte, importierte Kunstgegenstände an ihren wirtschaftlich Berechtigten zu vermieten. Sie kam zum Schluss, dass das Mietentgelt einem Drittvergleich nicht standhielt, weshalb sie dieses ermessensweise von vorgängig 4% auf 5% des Werts der Kunstwerke erhöhte, die Abrechnungen umsatzseitig entsprechend korrigierte und Fr. (...) nachbelastete. Aufgrund einer nachträglich eingereichten Aufstellung über die vom wirtschaftlich Berechtigten gemieteten Kunstgegenstände reduzierte die ESTV ihre Nachbelastung später auf Fr. (...).

B.

B.a Auch im hier relevanten Zeitraum zwischen 2009 bis 2015 importierte die Gesellschaft mehrere Kunstwerke in die Schweiz, die sie ihrem wirtschaftlich Berechtigten gegen ein Mietentgelt von 5% ihres Wertes zur Ausstattung seiner Liegenschaften zur Verfügung stellte. Die Einfuhr der Kunstwerke erfolgte mittels sog. «Unterstellungserklärung Ausland» und im Verlagerungsverfahren, so dass die Gesellschaft die Einfuhrsteuern – anstatt sie bei der eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) zu entrichten – jeweils mit den Mehrwertsteuerabrechnungen bei der ESTV deklarierte. Die Beschwerdeführerin deklarierte weiterhin erhebliche Vorsteuerüberschüsse.

B.b Im November 2014 führte die ESTV bei der Steuervertreterin der Gesellschaft eine Kontrolle betreffend die Steuerjahre 2009 bis 2013 durch. Sie kam zum Schluss, dass die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft

infolge Steuerumgehung im kontrollierten Zeitraum und in den (nicht kontrollierten) Steuerperioden bis zum 31. März 2015 nicht gegeben gewesen sei. Mit Einschätzungsmitteilungen (EM) Nr. (...), (...) und (...) vom 29. Juli 2015 schrieb die ESTV der Gesellschaft daher Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. (...) (Jahr 2009), Fr. (...) (Jahre 2010 bis 2014) und Fr. (...) (1. Quartal des Jahres 2015) gut. Die Gesellschaft liess die Einschätzungsmitteilungen am 3. Dezember 2015 bestreiten.

B.c Mit zwei Verfügungen vom 20. Juli 2017 bestätigte die ESTV ihre Auffassung, wonach die Gesellschaft seit dem 1. Januar 2009 mangels subjektiver Steuerpflicht zu Unrecht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen gewesen sei. Betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009 forderte sie daher Steuern im Betrag von Fr. (...) und betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2015 einen Betrag von Fr. (...), je zuzüglich Verzugszinsen, nach. Diese Steuerforderungen basierten – neben der Gutschrift der Umsatzsteuern – auf Vorsteuerrückbelastungen im Zusammenhang mit der verlagerten Einfuhrsteuer und Nachforderungen unter dem Titel Eigenverbrauch.

B.d Die von der Gesellschaft erhobene Einsprache vom 13. September 2017 wies die ESTV mit zwei separaten Einspracheentscheiden vom 21. Dezember 2018 betreffend die Steuerperioden 2009 bzw. die Steuerperioden 2010 bis 2015 ab. Sie verneinte darin die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft, weil es ihr an einer gewerblichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit gefehlt habe. Zudem erachtete sie auch die Voraussetzungen einer Steuerumgehung als erfüllt.

C.

Mit Eingabe vom 31. Januar 2019 lässt die Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die beiden Einspracheentscheide der ESTV Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. In verfahrensrechtlicher Hinsicht verlangt sie die Verfahrensvereinigung. In materieller Hinsicht beantragt sie die Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin vor, sie sei im strittigen Zeitraum sehr wohl gewerblich bzw. unternehmerisch tätig gewesen und die Voraussetzungen einer Steuerumgehung seien nicht erfüllt. Sodann beruft sie sich mit Blick auf die frühere Kontrolle durch die ESTV auf Vertrauensschutz. Weiter macht sie geltend, die ESTV sei zur Nachforderung der verlagerten Einfuhrsteuern nicht zuständig und die Steuerforderung betreffend Eigenverbrauch sei bereits verjährt.

D.

In ihrer innert erstreckter Frist eingereichten Vernehmlassung vom 17. April 2019 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und spricht sich aufgrund der unterschiedlichen Verjährungsregeln, welche für die Steuerperioden 2009 bzw. 2010 bis 2015 zur Anwendung kämen, gegen eine Verfahrensvereinigung aus.

E.

Mit Zwischenverfügung vom 23. Mai 2019 gewährte der Instruktionsrichter der Beschwerdeführerin antragsgemäss Akteneinsicht in die amtlichen Vorakten.

F.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2019 macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Vorakten unvollständig seien und sich einzelne von ihr im vorinstanzlichen Verfahren eingereichte Dokumente nicht darin befänden. Die unvollständigen Akten seien von der ESTV zu komplettieren. Mit Zwischenverfügung vom 11. Juni 2019 wurde der Vorinstanz Gelegenheit eingeräumt, sich zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin zu äussern.

G.

Mit Stellungnahme vom 1. Juli 2019 bekräftigt die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf Verfahrensvereinigung sowie ihre materiellen Standpunkte.

H.

Die Vorinstanz hat sich zu den Eingaben der Beschwerdeführerin vom 6. Juni 2019 und 1. Juli 2019 nicht vernehmen lassen.

Auf die detaillierten Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde, welche sich gegen zwei Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern richtet, sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 ff. VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Entscheide zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat die Beschwerde frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 und 52 VwVG) eingereicht und die Vorschüsse für die Verfahrenskosten rechtzeitig bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2

1.2.1 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20] i.V.m. Art. 4 VwVG und Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]). Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (statt vieler: Urteile des BVer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 1.1.1, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1, je mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17).

1.2.2 Die Beschwerdeführerin hat zwei gleichentags ergangene Einspracheentscheide der Vorinstanz mit derselben Rechtschrift angefochten. Die den Einspracheentscheiden zugrundeliegenden Sachverhalte sind identisch und es stellen sich die gleichen Rechtsfragen. Einzig die Steuerperioden sind andere, so dass der Sachverhalt einmal nach dem alten und einmal nach dem neuen Mehrwertsteuerrecht (zum anwendbaren Recht: E. 1.4) zu beurteilen ist. Bezogen auf die hier zu beurteilenden Streitfragen

erscheinen die teilweisen Abweichungen in der Rechtslage jedoch nicht dergestalt, dass sie einer gleichzeitigen Behandlung in einem Urteil im Wege stünden. Dies gilt namentlich auch für die Frage einer allfälligen Verjährung der Steuerforderungen, welche zwar alt- und neuerechtlich teilweise unterschiedlich geregelt ist, aber im vorliegenden Verfahren lediglich am Rande bzw. vorfrageweise zu beantworten ist und deshalb ohne weiteres einfach, rasch und zweckmässig im vereinigten Verfahren abgehandelt werden kann (siehe E. 3.7). Eine gesonderte Behandlung des Steuerjahrs 2009 ist auch unter dem Aspekt der Verjährung nicht notwendig. Eine Verfahrensvereinigung erscheint damit aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt. Im Sinne des Antrags der Beschwerdeführerin sind die beiden separat eröffneten Verfahren A-601/2019 und A-606/2019 zu vereinen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

1.4 Soweit vorliegend das Steuerjahr 2009 betroffen ist, untersteht das Verfahren in materieller Hinsicht noch dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300). Auf die Steuerjahre 2010 bis 2015 ist hingegen das MWSTG anwendbar. Dabei ist die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts geltende Fassung des aMWSTG bzw. MWSTG massgebend, auf welche vorliegend jeweils referenziert wird.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG; zur verfassungsmässigen Grundlage: Art. 130 BV).

2.1.1 Nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a

aMWSTG ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr beträgt (Art. 21 Abs. 3 aMWSTG).

Nach Art. 10 Abs. 1 des (neuen) MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist insbesondere befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung]).

2.1.2 Beruflich oder gewerblich im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum [neuen] Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 434). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (Urteil des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.1.1; ALOIS CAMENZIND ET AL., a.a.O., Rz. 434; MOLLARD/ OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 419). Zwar nennt das MWSTG nunmehr die Nachhaltigkeit ausdrücklich als eine Voraussetzung der Mehrwertsteuerpflicht. Sie war jedoch bereits unter dem aMWSTG Tatbestandsmerkmal und an sich Gehalt des Ausdrucks «beruflich oder gewerblich» bzw. des Erzielens des Mindestumsatzes (vgl. BGE 141 II 199 E. 4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.4.2).

2.2

2.2.1 Nach altem Recht unterliegen der Mehrwertsteuer insbesondere die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das aMWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 f. aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

Nach neuem Recht unterliegen der Mehrwertsteuer die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

2.2.1 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsaustausch», neurechtlich: «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen (dazu nachfolgend: E. 2.2.3) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2). Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahestehenden Personen möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2). In einer solchen Konstellation gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG, Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

2.2.2 Gemäss dem alten Mehrwertsteuerrecht ist bei Wegfall der Steuerpflicht die Steuer auf dem Eigenverbrauch geschuldet, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sich zu diesem Zeitpunkt noch in ihrer Verfügungsmacht befinden (Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG). Beim Eigenverbrauch entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in welchem er eintritt (Art. 43 Abs. 2 aMWSTG).

2.3

2.3.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet gilt eine Eingangsleistung dann, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer

als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 141 f.).

Neurechtlich können steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a bis c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG) Vorsteuern grundsätzlich abziehen. Im Gegensatz zum früheren Recht (Art. 38 aMWSTG) ist der strikte Verwendungskonnex zwischen vorsteuerbelasteten Leistungen und Ausgangsumsätzen neurechtlich keine Voraussetzung für die Zulassung zum Vorsteuerabzug mehr. Es genügt, dass das konkrete Vorsteuerbetreffnis in die unternehmerische Tätigkeit einfließt (BGE 142 II 488 E. 2.3.4, BGE 141 II 199 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2715/2017 vom 26. April 2018 E. 2.2).

Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist sowohl nach altem wie neuem Recht grundsätzlich irrelevant, ob sodann der Leistungsempfänger die Leistung privat oder geschäftlich verwendet (vgl. Urteil des BGer 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.1 f., Urteile des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.3.2, A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.5.1).

2.4 Ebenfalls der Mehrwertsteuer unterliegt die Einfuhr von Gegenständen, auch derjenigen, die zollfrei ins Inland eingeführt werden (Einfuhrsteuer: Art. 73 Abs. 1 aMWSTG, Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des aMWSTG bzw. MWSTG nichts anderes anordnen (Art. 72 aMWSTG, Art. 50 MWSTG).

Gemäss Art. 83 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 63 Abs. 1 MWSTG können bei der ESTV registrierte und nach der effektiven Methode abrechnende steuerpflichtige Personen die Einfuhrsteuer (statt sie der Eidgenössischen Zollverwaltung [EZV] zu entrichten) im Verlagerungsverfahren deklarieren, sofern sie regelmässig Gegenstände importieren und exportieren und sich daraus regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben. Die Zulassung zum Verlagerungsverfahren erfolgt nach vorgängiger Bewilligung durch die ESTV (vgl. Art. 38 aMWSTGV [AS 2000 1347], Art. 117 MWSTV [SR 641.201]).

Die im Verlagerungsverfahren deklarierte Einfuhrsteuer kann unter den Voraussetzungen von Art. 38 Abs. 1 Bst. c aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 Bst. c MWSTG als Vorsteuer abgezogen werden.

2.5 Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 5 Abs. 3 BV, vgl. auch Art. 2 Abs. 2 ZGB) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 131 II 562 E. 3.5, 98 Ib 314 E. 3d; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, Rz. 40 und 98).

2.5.1 Nach der bundesgerichtlichen, auch für die Mehrwertsteuer geltenden Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 f., 131 II 627 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 5) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

- erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»);
- zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;
- drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

2.5.2 Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1).

2.5.3 Im Bereich der Mehrwertsteuer hat sich die Frage der Steuerumgehung vorab bei den sog. «Flugzeugfällen» gestellt. Diesbezüglich hielt das Bundesgericht in seinem publizierten Entscheid BGE 138 II 239 (E. 4.3.2 ff.) klärend fest, dass das Halten eines Flugzeugs über eine Gesellschaft nicht in jedem Fall als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie angesehen werden könne. Anders sei aber die Situation zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da sei, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liege der Missbrauch in solchen Fällen nicht darin, dass für das Halten eines privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet werde. Missbräuchlich sei es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft überdies versucht werde, Steuern zu sparen. Es sei daher in solchen Konstellationen zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechne, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden könne. Werde das Flugzeug zu rein privaten Zwecken eingesetzt, so könne die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben.

Aus diesem Entscheid des Bundesgerichts ist abzuleiten, dass in Bezug auf die Mehrwertsteuer und das objektive Element der Steuerumgehung jedenfalls dann eine absonderlichen Rechtsgestaltung anzunehmen ist, wenn eine Aktiengesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs oder wirtschaftlich Berechtigten zu befriedigen, indem sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, von ihr gehaltene Objekte ihrem wirtschaftlich Berechtigten ausschliesslich zu rein privaten Zwecken zur Verfügung zu stellen, und der Einsatz dieser Gesellschaft zur Vorsteuerabzugsberechtigung sowie damit zu einem Steuervorteil führt (Urteil des BVGer A-1485/2018 vom 13. März 2019 E. 4.4.3.1).

2.5.4 Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis aber bereits darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen – beispielsweise mittels Vorsteuerabzug – bewirkt werden (vgl. Urteile des BGer 2C_119/2017 E. 3.1.2, 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4).

Die Umgehungsabsicht wird vermutet, wenn es dem Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen oder einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen (Urteil des BVGer A-1485/2018 E. 4.4.3.2 mit Hinweisen).

2.6

2.6.1 Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben bzw. der daraus fliessende Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Demnach kann auch eine unrichtige Auskunft einer Behörde gegenüber einem Bürger gegebenenfalls Rechtswirkungen entfalten. Vorausgesetzt ist, dass a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (statt vieler: BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteil des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.1 mit Hinweisen).

2.6.2 Eine Auskunft betrifft die Gegenwart und macht eine Aussage über den Ist-Zustand. Demgegenüber bezieht sich eine Zusicherung auf die Zukunft und äussert sich zu einem (künftigen) Sollzustand; die Behörde gibt ein Versprechen für die Zukunft ab. Betreffend Vertrauensschutz gelten für Zusicherungen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für Auskünfte (Urteile des BGer 8C_721/2013 vom 4. März 2014 E. 4.4, 8C_616/2013 vom 28. Januar 2014 E. 3.2.1; Urteil des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.2 mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist in tatsächlicher Hinsicht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im hier relevanten Zeitraum in der Schweiz ausschliesslich Umsätze aus der Vermietung von Kunstwerken aus ihrer Sammlung an den wirtschaftlich Berechtigten deklarierte, der seine privaten Liegenschaften mit den Kunstwerken immer wieder neu ausstattete.

Diese Vermietungstätigkeit war Anlass für die Registrierung bei der Mehrwertsteuer und erlaubte es der Beschwerdeführerin, die auf der Einfuhr der Kunstwerke in die Schweiz anfallende Steuer (Einfuhrsteuer) als Vorsteuer abzuziehen. Durch Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens konnte es die Beschwerdeführerin sodann bei einer Deklaration der Einfuhrsteuern gegenüber der ESTV belassen.

Die ESTV bestreitet, dass die Beschwerdeführerin subjektiv mehrwertsteuerpflichtig und – als Folge davon – zum Abzug von Vorsteuern berechtigt war. Namentlich stellt die ESTV in Abrede, dass die Beschwerdeführerin unternehmerisch (bzw. beruflich oder gewerblich) tätig gewesen sei. Sodann erachtet sie in der vorliegenden Konstellation die Voraussetzungen einer Steuerumgehung als erfüllt.

3.2 Bei der Vermietung von Kunstwerken handelt es sich grundsätzlich um eine gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeit. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin ihrem wirtschaftlich Berechtigten durch die Vermietung von Kunstwerken Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbracht und im Gegenzug Entgelte (die unbestrittenermassen einem Drittpreis entsprechen [vgl. Sachverhalt Bst. A.b. und E. 2.2.1 in fine]) vereinnahmt, sie hat also Einnahmen aus Leistungen erzielt. Weil die Vermietungstätigkeit vorliegend sodann über mehrere Jahre ausgeübt wurde, ist auch das Kriterium der Nachhaltigkeit zu bejahen. Der Umstand, dass es sich beim Leistungsempfänger dieser Vermietungsleistungen um den wirtschaftlich Berechtigten handelt, steht nach der bisherigen Rechtsprechung einer Qualifikation der Tätigkeit als «unternehmerisch» nicht per se entgegen, sondern ist gegebenenfalls unter dem Aspekt der Steuerumgehung von Bedeutung (vgl. statt vieler: Urteile des BVer A-1485/2018 vom 13. März 2019, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018).

Nachdem bereits aufgrund der Vermietung von Kunstwerken in der Schweiz von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist – dies namentlich im Gegensatz zum Fall, der dem Urteil des BGer 2C_321/2017 vom 23. Mai 2018 zugrunde lag und ebenfalls Kunstwerke betraf – erübrigt es sich zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin darüber hinaus unternehmerisch tätig war. Auf die diesbezüglichen detaillierten Ausführungen im angefochtenen Entscheid und die Vorbringen der Beschwerdeführerin ist daher nicht näher einzugehen.

Weil sodann die quantitativen Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht unbestrittenermassen erfüllt sind, ist in einem ersten Schritt grundsätzlich von der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auszugehen. Es stellt sich in der vorliegenden Konstellation aber zu Recht die Frage der Steuerumgehung, worauf im Folgenden einzugehen ist.

3.3 Was das objektive Element der Steuerumgehung, die «Umwegstruktur», anbelangt, so hat die Beschwerdeführerin im relevanten Zeitraum gemäss ihren Mehrwertsteuerdeklarationen und schriftlichen Auskünften der Steuervertreterin vom 6. März 2015 (Vorakten, act. 15) einzig Umsätze aus der Vermietung ihrer Kunstwerke an den wirtschaftlich Berechtigten erzielt. Ausschliesslich zum Zweck der Vermietung an den wirtschaftlich Berechtigten wurden Kunstwerke überhaupt von der Beschwerdeführerin in die Schweiz eingeführt. Sofern sich im Rahmen der Installation der Werke in den Räumlichkeiten des wirtschaftlich Berechtigten herausstellte, dass diese nicht die beabsichtigte Wirkung erzielten, nahm die Beschwerdeführerin die Werke zurück (sog. Einfuhr zur Ansicht). Die Beschwerdeführerin macht weder geltend noch ergeben sich aus den Akten Anhaltspunkte dafür, dass sie je beabsichtigt hatte, Kunstwerke auch an Drittpersonen in der Schweiz zu vermieten. Aus dem Anmeldungsschreiben der Steuervertreterin vom 8. November 2002 (in den Vorakten, act. 28) ergibt sich, dass die Registrierung der Beschwerdeführerin bei der Mehrwertsteuer aufgrund des Vermietungsgeschäfts in der Schweiz erfolgt war. Weiter ist unbestritten, dass der wirtschaftlich Berechtigte die Kunstwerke zu rein privaten Zwecken verwendete. Die Vermietung von Kunstwerken an den wirtschaftlich Berechtigten war sodann in einem Master Lease Agreement II vom (...) geregelt (Vorakten, act. 21).

Vorab ist anzumerken, dass das Vermietungsgeschäft klar und transparent geregelt wurde und nichts darauf hindeutet, dass dieses nicht der Regelung entsprechend abgewickelt worden wäre. Nichts desto trotz ergibt sich in einer Gesamtbetrachtung das Bild, dass es auch hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin (welche viele Jahre massgebend durch Darlehen des wirtschaftlich Berechtigten kapitalisiert war) gehaltenen Kunstsammlung letztlich der wirtschaftlich Berechtigte war, der die Entscheidungsgewalt und die faktische Verfügungsmacht über die Sammlung besass bzw. diese nie aufgegeben hat. So trat der wirtschaftlich Berechtigte auch noch mehrere Jahre nach der Überführung der Kunstsammlung in die Beschwerdeführerin mit «seiner» Kunstsammlung und er in diesem Zusammenhang persönlich als Kunstsammler öffentlich in Erscheinung (vgl. das in einer

Zeitschrift abgedruckte Interview aus dem Jahr (...) [Vorakten, act. 30; sowie Beschwerdebeilage 19]). Zudem trägt die Sammlung auch den Namen des wirtschaftlich Berechtigten (siehe Präambel des aktenkundigen Master Agreements aus dem Jahr (...) [Vorakten, act. 22] sowie das Art Management Service Agreement vom (...) [Beschwerdebeilage 18]). Auch ist davon auszugehen, dass der wirtschaftlich Berechtigte allein bestimmte, welche Werke er in seinen Privatliegenschaften ausstellen wollte und dass entsprechend der Import der Bilder veranlasst wurde. Passte ein Werk nicht, wurde es umgehend wieder exportiert.

Auch wenn der «Zugriff» des wirtschaftlich Berechtigten auf die Kunstsammlung insofern beschränkt war, als zahlreiche Werke Gegenstand von Leihgaben waren oder wurden, so ergibt sich dennoch das Bild, dass – trotz Bevollmächtigung von Fachpersonen zur Verwaltung und Entwicklung der Sammlung sowie formeller Beschlussfassung durch den Vorstand der Beschwerdeführerin – die letzte Entscheidungsgewalt hinsichtlich des Verbleibs von Kunstwerken allein beim wirtschaftlich Berechtigten lag. Wie bei den sog. Flugzeugkonstellationen ist auch im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin in erster Linie dazu da, ihrem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange Vermögensgegenstände zur Verfügung zu stellen. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass ein Teil der Kunstwerke dauernd oder vorübergehend in Museen ausgestellt und dadurch auch einem breiteren Publikum zugänglich gemacht wurden (Beschwerde, Rz. 105 f.). Diese Verleihungen dienen nicht zuletzt der Wertsteigerung der Kunstwerke und damit der Sammlung. Dass mit den Verleihungen weitere wirtschaftliche Zwecke verfolgt wurden, ist nicht ersichtlich. Dasselbe gilt für die gelegentlichen Zu- und Verkäufe von Kunstwerken, welche über eine Kunstgalerie abgewickelt werden und hauptsächlich der Entwicklung der Sammlung dienen. Trotz Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin konnte der wirtschaftlich Berechtigte letztlich über die Kunstsammlung verfügen, wie wenn sie in seinem direkten Eigentum gestanden hätte.

Zwar mag es vorliegend auch ausserhalb des Steuerrechts liegende Gründe dafür gegeben haben, die Kunstsammlung von einer Gesellschaft halten zu lassen, was jedoch nicht von Relevanz ist. Entscheidend für die Belange der Mehrwertsteuer ist nur, ob es andere als Steuerersparnisgründe für die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer gab. Dies ist hier zu verneinen. Bei der vorliegenden Faktenlage ist davon auszugehen, dass die Registrierung bei der Mehrwertsteuer einzig in der Absicht erfolgte, vom

Vorsteuerabzugsrecht zu profitieren. Darüber hinaus sind keine geschäftlichen oder wirtschaftlichen Gründe für die Registrierung der Beschwerdeführerin bei der Mehrwertsteuer ersichtlich. In objektiver Hinsicht ist damit von einer Umwegstruktur auszugehen.

3.4 Weiter ist für die Annahme einer Steuerumgehung vorausgesetzt (E. 2.5.1 und E. 2.5.4), dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und dass effektiv Steuern eingespart wurden.

3.4.1 Durch die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer und Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens profitierte die Beschwerdeführerin vom Vorsteuerabzugsrecht und vermied die Entrichtung der Einfuhrsteuer, welche wegen des erheblichen Werts der Kunstwerke sehr hoch ausgefallen wäre. Hätte der wirtschaftlich Berechtigte seine privaten Liegenschaften ohne die Zwischenschaltung der von ihm beherrschten Beschwerdeführerin ausstatten wollen, so hätte er die Kunstwerke persönlich in die Schweiz importieren müssen und es wäre ihm als Privatperson folglich verwehrt geblieben, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen.

3.4.2 In diesem Zusammenhang von vornherein nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin aus dem Argument, zumindest bei den kurzfristigen Vermietungen hätten die Kunstwerke im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung steuerfrei eingeführt werden können, weshalb es an der effektiven Steuerersparnis bzw. der Missbrauchsabsicht fehle (Beschwerde, Rz. 109). Die Beschwerdeführerin übersieht, dass es dem wirtschaftlich Berechtigten bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse, d.h. ohne Zwischenschaltung der von ihm beherrschten Beschwerdeführerin, aufgrund seines Wohnsitzes im Zollinland verwehrt gewesen wäre, dieses Zollverfahren in Anspruch zu nehmen (zum ausländischen Wohnsitzerfordernis: Art. 30 Abs. 1 Bst. a der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01] i.V.m. Art. 9 und 58 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Bei dieser Sachlage kann dahingestellt bleiben, ob auch die übrigen Voraussetzungen dieses Verfahrens erfüllt gewesen wären.

3.4.3 Im Ergebnis hat die vorliegende Rechtsgestaltung dazu geführt, dass Vorsteuerabzüge für verlagerte Einfuhrsteuern gewährt wurden, auf die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse kein Anspruch bestanden hätte. Die effektive Steuerersparnis ist evident, zumal die Beschwerdeführerin mit

der Deklaration der verlagerten Einfuhrsteuer im Rahmen der periodischen Abrechnungen jeweils erhebliche Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht hat. Das subjektive und effektive Element einer Steuerumgehung sind damit ebenfalls erfüllt. Zu Recht hat die Vorinstanz die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im strittigen Zeitraum nachträglich verneint.

3.5 Die Beschwerdeführerin macht geltend (Beschwerde, Rz. 58 ff.), die von der ESTV verfügte Steuernachforderung sei unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes rechtswidrig. Die ESTV sei seit der Kontrolle im Jahr 2004 über den vorliegenden Sachverhalt vollumfänglich im Bild gewesen und habe das von ihr gewählte Vorgehen mit Ausnahme des zu tief angesetzten Mietpreises nicht beanstandet. In der Folge habe sich die Beschwerdeführerin darauf verlassen, dass mit der Vermietung der Kunstwerke zu einem marktgerechten Mietzins von 5% und unter Abzug der verlagerten Einfuhrsteuern als Vorsteuern auch in den Augen der ESTV eine sachgerechte Besteuerung resultiere und sie habe unter dieser Prämisse zahlreiche Werke in den zollrechtlich freien Verkehr überführt. Hätte sie von einer definitiven Einfuhrsteuerbelastung gewusst, so hätte sie sich anders verhalten. Ihr sei dadurch ein nicht wiedergutzumachender Nachteil entstanden.

3.5.1 Aktenkundig ist eine (punktuelle) Kontrolle im Jahr 2004 bei der Steuervertreterin der Beschwerdeführerin betreffend den Zeitraum vom 1. Oktober 2002 bis zum 31. September 2004, welche in eine Ergänzungsabrechnung mündete (s. Kontrollbericht vom 3. Dezember 2004 [Vorakten, Ordner II, act. 29]). Aus den Beiblättern 1-3 zum Kontrollbericht ergibt sich, dass der Steuerprüfer der ESTV darüber informiert war, dass die Beschwerdeführerin in der Schweiz einzig Umsätze aus der Vermietung von (jeweils zu diesem Zweck importierten) Kunstwerken an ihren wirtschaftlich Berechtigten erzielte. Weiter kommt darin zum Ausdruck, dass durch Erhöhung des Mietzinses auf das Niveau eines Drittpreises nach Ansicht des Prüfers eine sachgerechte Besteuerung erreicht werde. Gleichzeitig geht aber aus internen Bemerkungen zum Kontrollbericht hervor, dass die «Behandlung bezüglich der Vermietung an den wirtschaftlich Berechtigten weiterhin relativ heikel bleibe und es auch sonst bezüglich Mehrwertsteuer ein relativ heikler Bereich sei. Es sei deshalb zu empfehlen, in ca. fünf Jahren eine ordentliche Kontrolle durchzuführen».

3.5.2 Grundsätzlich ist eine Kontrolle, die sich auf einen zurückliegenden Zeitraum bezieht, nicht geeignet, eine hinreichende Vertrauensgrundlage für die Zukunft zu bilden. Denn es ergibt sich aus der Natur einer periodi-

schen Kontrolle, dass es der Steuerbehörde offenstehen soll, bei jeder weiteren Kontrolle die Situation neu zu beurteilen. Der Zweck einer Kontrolle besteht darin, die Steuerforderung des Staates sicherzustellen. Sie dient nicht dazu, die Steuerpflichtigen von der Begehung von Fehlern abzuhalten und diese von ihrer Eigenverantwortung zu entbinden. Es obliegt den Steuerpflichtigen sich zu informieren und die nötigen Massnahmen zu treffen, um eine korrekte Besteuerung zu gewährleisten (vgl. dazu ausführlich bereits: Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Juli 2001, publiziert in: VPB 66.43 E. 4c). Letzteres ergibt sich ebenso aus dem im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzip. Für den vorliegenden Fall lässt sich folgern, dass sich die Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres darauf verlassen durfte, dass die ESTV nach der punktuellen Kontrolle im Jahr 2004 von sich aus Beanstandungen vornehmen würde, falls sich das Vorgehen der Beschwerdeführerin nachträglich als nicht korrekt erweisen sollte. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, Rz. 55 f.) war die ESTV dazu auch nicht anlässlich der Kontrolle einer verbundenen – mit der Verwaltung der Kunstwerke betrauten – Gesellschaft im Jahr 2006 verpflichtet.

3.5.3 Aber selbst wenn vorliegend mit Blick auf die konkreten Ausführungen im Kontrollbericht ausnahmsweise von einer in die Zukunft wirkenden Vertrauensgrundlage, mit anderen Worten einer Zusicherung (E. 2.6.2), ausgegangen würde, könnte sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg auf Vertrauensschutz berufen. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid aufgezeigt hat, hat sich die Rechtsprechung zum Steuerumgehungsvorbehalt bei der Mehrwertsteuer bereits vor den hier strittigen Steuerperioden ab 2009 entwickelt (siehe namentlich auch: Urteil des BGer 2C_632/2007 vom 7. April 2008 und Urteil des BVGer A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008, welches mit Urteil des BGer 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009 hinsichtlich der Steuerumgehung bestätigt wurde). Zwischen dem Zeitpunkt der Kontrolle im Jahr 2004 und den hier zu beurteilenden Steuerjahren ab 2009 hat sich also die materiell-rechtliche Rechtspraxis geändert, was einer Berufung auf Vertrauensschutz entgegensteht (E. 2.6.1). Auch wenn es sich dabei um Fälle mit Flugzeugen handelte, ging es im Kern dennoch um ähnliche Sachverhaltskonstellationen: Hier wie dort stand das Zurverfügungstellen bzw. die Verwendung des einzigen Aktivums einer Gesellschaft zum privaten Gebrauch des wirtschaftlich Berechtigten mit der Folge einer erheblichen Steuerersparnis zur Diskussion. Vor diesem Hintergrund hätte die Beschwerdeführerin im hier relevanten Zeitraum nicht mehr ohne Weiteres darauf vertrauen dürfen, dass ihr Vorgehen von den Behörden weiterhin als rechtskonform betrachtet

würde. Um Planungssicherheit zu erlangen, hätte es ihr bei dieser Sachlage offen gestanden, von den Steuerbehörden einen Steuervorbescheid einzuholen.

Schliesslich wäre auch hervorzuheben, dass sich aus den Kontrollunterlagen keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die allfällige Zusicherung für eine bestimmte Dauer erteilt worden wäre. Im Gegenteil, liesse sich doch zumindest aus den internen Notizen ableiten, dass die ESTV die Angelegenheit als heikel und ihre Einschätzung als vorübergehend betrachtete. Selbst wenn also – was aber wie gezeigt nicht anzunehmen ist – eine Zusicherung vorgelegen hätte, müsste deren Wirkung in zeitlicher Hinsicht als von vornherein beschränkt gelten und mit zunehmenden Zeitablauf abnehmen. Zwischen der gegebenenfalls vertrauensbegründenden Kontrolle und den hier zu beurteilenden Steuerperioden liegen beinahe fünf Jahre. Bei dieser verhältnismässig langen Zeitdauer wäre unter den gegebenen Umständen sodann das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts höher zu gewichten, als dasjenige des Vertrauensschutzes.

3.6 Die Beschwerdeführerin bestreitet weiter die Zuständigkeit der ESTV zur Nachforderung der «nicht entrichteten Einfuhrsteuer». Für die Nacherhebung der Einfuhrsteuern sei ausschliesslich die Eidgenössische Zollverwaltung zuständig (Beschwerde, Rz. 117 ff.). Sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführerin verweisen zur Begründung ihrer Positionen mitunter auf Ausführungen des hiesigen Gerichts im Urteil A-714/2018 vom 23. Januar 2019.

Im Gegensatz zum Fall, der dem erwähnten Urteil A-714/2018 zugrunde lag, besteht der Rechtsgrund der Steuerforderung vorliegend in einer Rückbelastung eines (mangels subjektiver Steuerpflicht) zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs und nicht in einer Hinterziehung von Einfuhrabgaben. Vorliegend fand infolge Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens eine Verrechnung der verlagerten Einfuhrsteuerschuld mit dem deklarierten Vorsteuerabzug statt. Dieser Vorsteuerabzug hat sich infolge Steuerumgehung nachträglich als unrechtmässig erwiesen, weshalb es der ESTV gestattet sein muss, diesen Betrag zurückzufordern. Nichts anderes gilt nämlich in Fällen, in denen (mangels Verlagerungsverfahrens) die Einfuhrsteuer effektiv der EZV entrichtet und derselbe Betrag anschliessend von der ESTV als Vorsteuer ausgerichtet wurde, ist doch in jener Konstellation die Zuständigkeit der ESTV zur Rückforderung allfällig zu Unrecht ausgerichteter Vorsteuern zweifellos gegeben. Der Umstand

allein, dass auf einen (lediglich Aufwand verursachenden) Geldfluss verzichtet wird, vermag an der Zuständigkeit der ESTV zur Rückforderung unrechtmässig ausgerichteter Vorsteuern nichts zu ändern.

3.7 Die Beschwerdeführerin erachtet weiter die vorinstanzlichen Nachbelastungen unter dem Titel «Eigenverbrauch» als unrechtmässig. Sie macht geltend, der massgebende Zeitpunkt für den Eintritt der Nutzungsänderung sei der 31. Dezember 2008 und nicht der 1. Januar 2009 gewesen. Weil allfällige Steuerforderungen aus dem Jahr 2008 bereits verjährt seien, könne eine Nachbelastung des Eigenverbrauchs nicht mehr erfolgen.

Relevant für die Entstehung der Steuerforderung aus Eigenverbrauch ist der Zeitpunkt des Wegfalls der subjektiven Steuerpflicht (E. 2.2.3). Vorliegend hat die ESTV die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin rückwirkend ab dem 1. Januar 2009 (dies entspricht dem Beginn der ersten nicht verjäherten Steuerperiode) infolge einer Steuerumgehung nachträglich verneint. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden (vgl. zu einer vergleichbaren Konstellation: Urteil des BVerG A-4674/2010 vom 22. Dezember 2011 E. 4.2.3, bestätigt durch das Urteil des BGer 2C_129/2012 vom 15. Juni 2012). Bis und mit dem 31. Dezember 2008 ist damit von der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auszugehen. Der Wegfall der subjektiven Steuerpflicht erfolgte folglich am 1. Januar 2009, weshalb die ESTV vorliegend zu Recht eine Vorsteuerabzugskorrektur unter dem Titel «Eigenverbrauch» vorgenommen hat.

3.8 Was die Beanstandungen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der vorinstanzlichen Aktenführung betrifft, so ist ihr darin zuzustimmen, dass in den amtlichen Akten neben dem von der Beschwerdeführerin nachgereichten Abrechnungsformular Q1/2013 offenbar auch Ausdrucke eines E-Mails vom 9. Januar 2015 samt Anhängen und die mit E-Mail vom 24. November 2011 eingereichte Jahresrechnung 2011 fehlen. Die Vorinstanz hat sich zum Fehlen der Dokumente nicht geäußert und es sind auch sonst keine Erklärungen für die Unvollständigkeit der Akten greifbar. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin erweist sich daher als berechtigt und es liegt eine Verletzung der vorinstanzlichen Aktenführungspflicht vor.

Wie sich aus den vorangehenden Erwägungen ergibt, ist vorliegend von einer Steuerumgehungskonstellation auszugehen. Der für die Annahme der Steuerumgehung rechtserhebliche Sachverhalt ist durch die vorliegenden Akten bereits hinreichend belegt. Dass die fehlenden Dokumente, namentlich die Jahresrechnung 2011 sowie die mit E-Mail vom 9. Januar

2015 eingereichten Ausfuhrzollausweise und weiteren Dokumente im Zusammenhang mit den Exporten (siehe Auflistung der Anhänge im Mailausdruck [Beschwerdebeilage 8]) für den Ausgang des Verfahrens von entscheidender Bedeutung sein könnten, ist nicht ersichtlich. Mangels Beweisrelevanz der fehlenden Dokumente erübrigt es sich daher, hinsichtlich der fehlenden Akten weitere Beweismassnahmen zu treffen. Die Beschwerdeführerin vermag aus der mangelhaften Aktenführung im Ergebnis nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.9 Nach dem Gesagten sind vorliegend die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt und die Beschwerdeführerin kann sich nicht mit Erfolg auf Vertrauensschutz berufen. Auch ist die Zuständigkeit der ESTV zur Rückbelastung der Vorsteuern gegeben. Folglich hat die ESTV der Beschwerdeführerin zu Recht für den hier interessierenden Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2015 die Anerkennung als eigenständiges Mehrwertsteuersubjekt nachträglich abgesprochen, den Vorsteuerabzug für die verlagerten Einfuhrsteuern verweigert und eine Vorsteuerabzugskorrektur wegen Eigenverbrauchs vorgenommen. In rechnerischer Hinsicht hat die Beschwerdeführerin die Höhe der Vorsteuerrückbelastungen und der Umsatzsteuerkorrekturen bzw. die entsprechenden Steuerforderungen im Umfang von Fr. (...) (Steuerjahr 2009) und Fr. (...) (Steuerjahre 2010 bis 2015) nicht beanstandet. Es sind diesbezüglich in den Akten auch keine offensichtlichen Mängel erkennbar.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

3.10 Nur der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Entscheide, mit welcher die ESTV die Korrektur der Abrechnungen ab 2016 ankündigt, für das vorliegende Verfahren, welches einzig die Steuerperioden 2009 bis 2015 zum Gegenstand hat, keine Rechtswirkung zukommt.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind die Kosten des vereinigten Verfahrens, die auf Fr. 32'500.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin 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]). Die Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 18'000.-- (A-601/2019) und Fr. 16'000.-- (A-606/2019), total Fr. 34'000.--, sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der

Restbetrag von Fr. 1'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-601/2019 und A-606/2019 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 32'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Die geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 34'000.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 1'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Kathrin Abegglen Zogg

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: