



Abteilung I  
A-714/2018

## Urteil vom 23. Januar 2019

Besetzung

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

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Nachforderungsverfügung/Einfuhr von Kunstwerken.

## Sachverhalt:

### A.

Die Zollkreisdirektion D.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Zollkreisdirektion) erliess am 19. August 2015 eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie von A.\_\_\_\_\_ (angeblich) zu Unrecht nicht erhobene Mehrwertsteuern von Fr. [...] sowie Verzugszinsen von Fr. [...] nachforderte (Akten Zollfahndung [nachfolgend: ZFA], act. 10.1.15). Zur Begründung erklärte die Zollkreisdirektion, Untersuchungen hätten ergeben, dass in 86 Fällen Kunstwerke «zu Unrecht steuerfrei im Verlagerungsverfahren auf die Galerie B.\_\_\_\_\_, [...] C.\_\_\_\_\_, in die Schweiz importiert worden» seien (Akten ZFA, act. 10.1.15 Ziff. III Abs. 1). Im Einzelnen führte die Zollkreisdirektion Folgendes aus (Akten ZFA, act. 10.1.15 Ziff. III Abs. 2 ff.):

«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 die 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. Herr 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 Herrn A.\_\_\_\_\_ in seine privaten Liegenschaften oder ins E.\_\_\_\_\_ (Mehrheitsaktionär A.\_\_\_\_\_) überführt, wo sie auf unbestimmte Zeit ausgestellt wurden, oder sie verblieben in einzelnen Fällen im Lager der Firma F.\_\_\_\_\_ AG, H.\_\_\_\_\_. 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 Steuereintrichtung [...] wurde in allen Fällen zu Unrecht benutzt.

Demzufolge hätten die Kunstwerke richtigerweise auf den [jeweiligen] Importeur [Galerie J.\_\_\_\_\_ AG, [...] / A.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ Inc. [...] / A.\_\_\_\_\_, Stiftung L.\_\_\_\_\_, [...] / A.\_\_\_\_\_ bzw. M.\_\_\_\_\_ Ltd. [...] / A.\_\_\_\_\_] (Details gemäss Liste) angemeldet, zur Einfuhr verzollt und die Steuer erhoben werden müssen.»

## **B.**

Eine gegen diese Nachforderungsverfügung am 21. September 2015 erhobene Beschwerde von A.\_\_\_\_\_ wurde von der Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD oder Vorinstanz) mit Beschwerdeentscheid vom 21. Dezember 2017 kostenpflichtig und ohne Zusprechung einer Parteientschädigung abgewiesen.

## **C.**

Mit Beschwerde vom 1. Februar 2018 lässt A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht beantragen, der Beschwerdeentscheid der OZD vom 21. Dezember 2017 sei aufzuheben und das betreffende Verfahren sei einzustellen. Eventualiter verlangt der Beschwerdeführer, der angefochtene Beschwerdeentscheid sei aufzuheben und die Sache sei zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen. Ferner fordert der Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag. In verfahrensrechtlicher Hinsicht verlangt der Beschwerdeführer, das Verfahren sei zu sistieren, «bis die Vorinstanz [über] die hängigen Beschwerden der Stiftung L.\_\_\_\_\_, Galerie B.\_\_\_\_\_ [...], Galerie J.\_\_\_\_\_ AG, M.\_\_\_\_\_ Ltd. und K.\_\_\_\_\_ Inc. entschieden hat» (Beschwerde, S. 2). Ferner stellt der Beschwerdeführer die Beweisanträge, es sei eine Parteibefragung durchzuführen und es seien verschiedene Personen als Zeugen zu befragen.

## **D.**

Mit Vernehmlassung vom 13. April 2018 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

## **E.**

Der Beschwerdeführer hält mit innert erstreckter Frist eingereichter Stellungnahme vom 9. Juli 2018 an seiner Beschwerde fest und reicht verschiedene Dokumente ein.

**F.**

Die Vorinstanz bleibt mit einer mit verschiedenen Beilagen versehenen Stellungnahme vom 13. August 2018 bei ihrem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**G.**

Mit Schreiben vom 24. September 2018, welchem verschiedene Unterlagen beigelegt wurden, bekräftigt der Beschwerdeführer seine Begehren. Zudem beantragt er, die Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) betreffend die von der Galerie B. \_\_\_\_\_ in Anspruch genommenen Verlagerungsverfahren seien beizuziehen und es seien die mit der Angelegenheit befassten Mitarbeitenden der ESTV zu befragen.

**H.**

Mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 9. November 2018 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest und übermittelt er dem Bundesverwaltungsgericht vier ihn betreffende direktsteuerliche Entscheide des Bundesgerichts, des Verwaltungsgerichts des Kantons I. \_\_\_\_\_ und des Steuerrekursgerichts dieses Kantons.

**I.**

In einer ebenfalls unaufgefordert eingereichten Stellungnahme vom 22. November 2018 erklärt die OZD erneut, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

**J.**

Der Beschwerdeführer reichte am 10. Dezember 2018 eine weitere Stellungnahme mit unveränderten Rechtsbegehren ein.

**K.**

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

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach

Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die OZD ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]; vgl. auch Urteil des BVGer A-6950/2016 vom 26. Januar 2017 E. 1.2.2 und 1.5.1). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

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

Auf das Rechtsmittel ist somit einzutreten.

## **2.**

**2.1** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

**2.2** Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.6, A-4118/2015 vom 10. November 2015 E. 1.3).

**2.3** Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen

werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird («antizipierte Beweiswürdigung»; BGE 131 I 153 E. 3; Urteile des BVGer A-1746/2016 vom 17. Januar 2017 E. 1.5.5, A-5216/2014 vom 23. April 2015 E. 1.5.4).

### 3.

**3.1** Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) folgt, dass die Verwaltungsbehörde den Parteien den voraussichtlichen Inhalt der Verfügung (zumindest die wesentlichen Elemente) bekannt geben muss, sofern die Parteien diese Verfügung nicht selbst beantragt haben oder deren Inhalt voraussehen konnten (Urteil des BVGer A-727/2016 vom 13. Juli 2016 E. 3.2.4, mit Hinweis). Eine rechtsgenügende Gehörsgewährung liegt nur vor, wenn sie im Rahmen einer formellen Verfahrenshandlung der Behörde erfolgt und sich die betroffene Person bewusst sein kann sowie muss, dass die Behörde die Verfahrenshandlung mit Blick auf die Gewährung des rechtlichen Gehörs in einem konkreten Verfahren vornimmt (Urteil des BVGer A-1696/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.1, mit Hinweis).

Art. 29 Abs. 2 BV verleiht dem Betroffenen insbesondere auch das Recht, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 133 I 270 E. 3.1, 132 V 368 E. 3.1; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2. Aufl. 2015, S. 286; vgl. auch Art. 26 ff. VwVG). Ferner verpflichtet Art. 29 Abs. 2 BV (nebst dem im Verwaltungsbeschwerdeverfahren mit Einschränkungen geltenden Untersuchungsgrundsatz) die Verwaltung, alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidwesentlich sein kann (Aktenführungspflicht; vgl. BGE 138 V 218 E. 8.1; BVGE 2011/37 E. 5.4.1). In der Regel ist auch ein Aktenverzeichnis zu erstellen, welches eine chronologische Auflistung sämtlicher in einem Verfahren gemachter Eingaben enthält (Urteil des BGer 2C\_327/2010 und 2C\_328/2010 vom 19. Mai 2011 E. 3.2).

Die aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitete Begründungspflicht bedeutet, dass die Behörde in ihrer Verfügung in jedem Fall die Überlegungen anzuführen hat, von welcher sie sich hat leiten lassen und auf welche sie ihre Verfügung stützt (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 124 V 180 E. 1a, 118 V 56 E. 5b; MICHELE ALBERTINI, *Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates*, 2000, S. 403 f.).

**3.2** Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.2, A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2; zur Heilung von Verstössen gegen die Begründungspflicht vgl. Urteil des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 2.3.4).

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Im vorliegenden Fall rügt der Beschwerdeführer insbesondere, die Zollkreisdirektion habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie ihm vor Erlass der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 zu Unrecht lediglich zu sechs Fällen, nicht aber zu den übrigen 80 Fällen eine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt habe. Auch habe die Zollkreisdirektion in der Sache verfügt, ohne dem Beschwerdeführer vorab mitzuteilen, weshalb dessen Verhalten ihrer Einschätzung nach nicht richtig gewesen sei. Dies habe eine vorgängige Stellungnahme praktisch verunmöglicht (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 65 ff.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 8).

**4.1.2** Die Zollkreisdirektion hat dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 25. Februar 2015 betreffend eine geplante Nachforderungsverfügung infolge unrechtmässiger Einfuhr von sechs Kunstwerken das rechtliche Gehör gewährt. Da aus dem Schreiben die Auffassung der Eidgenössischen Zollverwaltung (nachfolgend: EZV) hervorgeht, dass die betreffenden Einfuhren zu Unrecht unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens erfolgt seien, war die Gehörgewährung zu diesen sechs Fällen rechtskonform (anders als nach der Beschwerde [S. 65] und der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018 [S. 18] brauchte die EZV im Rahmen der Gehörgewährung nicht anzugeben, weshalb sie die Voraussetzungen des Verlagerungsverfahrens als nicht erfüllt betrachtete]).

Die Zollkreisdirektion erklärte im genannten Schreiben ausdrücklich, die Anhörung zu den übrigen Fällen erfolge «zu gegebener Zeit» (Akten ZFA, act. 10.1.6, S. 2). Aufgrund dieses Schreibens durfte der Beschwerdeführer darauf vertrauen, dass ihm die EZV noch eine separate Gelegenheit einräumen wird, sich zur im Verlagerungsverfahren erfolgten Einfuhr der mit den erwähnten sechs Kunstwerken nicht identischen, Gegenstand der Zollstrafuntersuchung bildenden Kunstobjekte zu äussern (vgl. dazu auch Akten ZFA, act. 10.1.9 Beilage 2). Die gebotene (vorgängige) Gehörs-gewährung betreffend die Einfuhr dieser (nach der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 insgesamt 80) Kunstobjekte blieb aber aus (nicht als förmliche und damit rechtsgenügende Gehörs-gewährung qualifizieren lässt sich die Erklärung der EZV in einem E-Mail vom 16. Juni 2015 an den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, sie beabsichtige, «die Abgaben der im Verlagerungsverfahren eingeführten Gegenstände per Mitte August mittels Verfügung nachzufordern» [Akten ZFA, act. 6.1.33]).

Die Zollkreisdirektion hat nach dem Gesagten das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt, indem sie es unterliess, ihm vor Erlass der Nachforderungsverfügung vom 19. August 2015 betreffend die erwähnten 80 Kunstgegenstände bzw. Fälle förmlich eine Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen (zur Heilung dieser Gehörsverletzung sogleich E. 4.2. Über allfällige, aufgrund dieser Gehörsverletzung eintretende Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens wird die OZD zu entscheiden haben [vgl. hinten E. 39]).

**4.2** Ob die Zollkreisdirektion auch durch die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Modalitäten einer angeblich erst ab dem 17. August 2015 erfolgten Akteneinsichtsgewährung das rechtliche Gehör verletzt hat, kann ebenso dahingestellt bleiben wie die namentlich in der Beschwerde und in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018 (vgl. insbesondere S. 41 der Stellungnahme) aufgeworfene Frage, ob diese Behörde die Begründungspflicht verletzt hat. Diese allfälligen Verfahrensmängel wären nämlich im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren gleichermassen geheilt worden wie von einer bei der OZD erfolgten Heilung der hiervor festgestellten Gehörsverletzung auszugehen ist (aus diesem Grund bezieht sich der in diesem Kontext gestellte Beweis-antrag, N.\_\_\_\_\_, ein Mitarbeiter der Anwaltskanzlei des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers, sei zum Aktenbestand bei der Zollkreisdirektion im Jahr 2015 und zum Aufwand sowie den angeblichen Hindernissen beim



Kopieren bzw. Scannen des Dossiers zu befragen, auf eine nicht erhebliche Tatsache und ist dieser Beweisantrag folglich in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen [vgl. E. 2.3]):

Zum einen erhielt der Beschwerdeführer im Verfahren vor der – gemäss Art. 49 VwVG über volle Kognition verfügenden – Vorinstanz Gelegenheit, sich umfassend zu äussern, und zwar namentlich aufgrund des Umstandes, dass ihm die OZD mit Schreiben vom 1. März 2016 gestattete, eine «Ergänzungseingabe» zu seiner Beschwerde vom 21. September 2015 einzureichen (Akten OZD, act. 215. Von dieser Gelegenheit machte der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 18. April 2016 Gebrauch [Akten OZD, act. 225]). Zum anderen ist weder hinreichend substantiiert noch aus den Akten ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren (namentlich bis zur Einreichung seiner Eingabe vom 18. April 2016) vorhandene Akten vorenthalten worden wären. Unter den genannten Umständen kann selbst unter Berücksichtigung des grossen Aktenumfangs, der Komplexität der Angelegenheit und der Höhe des streitbetreffenden Betrages nicht davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren zu wenig Zeit für eine die Heilung ermöglichende Stellungnahme zur Verfügung gestanden hat (aus diesem Grund verfährt auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, der Grundsatz der Waffengleichheit sei durch das Vorgehen der EZV verletzt worden [Beschwerde, S. 67], von vornherein nicht).

Vor diesem Hintergrund durfte die OZD, die mit ihrem Beschwerdeentscheid eine den Anforderungen an die Begründungspflicht genügende Begründung geliefert hat, praxismässig auf eine Rückweisung infolge Gehörsverletzung verzichten. Letzteres gilt selbst dann, wenn nebst der erstinstanzlich unterlassenen förmlichen Anhörung zu 80 Fällen auch alle weiteren, vom Beschwerdeführer geltend gemachten Verfahrensmängel tatsächlich vorgelegen hätten und von einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör hätte ausgegangen werden müssen. Denn eine Rückweisung hätte bloss zu einem formalistischen Leerlauf und folglich zu unnötigen Verzögerungen geführt, die mit dem der Wahrung des Gehörsanspruchs gleichgestellten Interesse des Beschwerdeführers an der beförderlichen Beurteilung seiner Angelegenheit nicht zu vereinbaren gewesen wären.

## **5.**

**5.1** Als eine durch die OZD begangene Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör beanstandet der Beschwerdeführer auch, diese Behörde

habe vorerst die für ihren Beschwerdeentscheid herangezogenen unzähligen Unterlagen nicht beibringen können (Beschwerde, S. 8). Diese Rüge ist aber schon deshalb unbegründet, weil es zur Wahrung des Akteneinsichtsrechts des Beschwerdeführers genügte, dass die OZD die Akten in Papierform zur Einsichtnahme vor Ort (bzw. bei der ZFA H. \_\_\_\_\_) bereithielt (vgl. Akten OZD, act. 347; zum grundsätzlich fehlenden Anspruch auf Zustellung von Akten siehe Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 7.2.2).

**5.2** Zwar ist davon auszugehen, dass die Vorinstanz die Aktenführungspflicht verletzte, indem sie nach Erlass des Beschwerdeentscheids auf Nachfrage hin (vorerst) keine vollständigen Aktenverzeichnisse hat vorlegen können (vgl. dazu Beschwerde, S. 8; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 10; Akten OZD, act. 347). Dieser Mangel wiegt jedoch angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren die Möglichkeit hatte, die Akten in Papierform einzusehen, nicht schwer. Auch ist der entsprechende Mangel im vorliegenden Beschwerdeverfahren, in welchem das Bundesverwaltungsgericht über volle Kognition verfügt (vgl. E. 2.1), durch die erfolgte Zustellung der Aktenverzeichnisse an den Beschwerdeführer und die ihm eingeräumte Möglichkeit, dazu (sowie zu den Akten) Stellung zu nehmen, geheilt worden (vgl. zu den Heilungsvoraussetzungen vorn E. 3.2. Zu den Kosten- und Entschädigungsfolgen dieser Verletzung des Gehörsanspruches vgl. hinten E. 40).

**5.3** Die Rüge des Beschwerdeführers, es liege eine Gehörsverletzung vor, weil die Beweismitteldossiers unvollständig seien (vgl. insbesondere Stellungnahme vom 9. Juli 2018, S. 7 f., 41 f.; Stellungnahme vom 24. September 2018, S. 14), ist unbegründet. Zwar bezieht sich diese Rüge unter anderem auf teilweise fehlende «Veranlagungsverfügungen MWST» (vgl. etwa Beschwerde, S. 63, 77, 89; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 7 f.). Doch ist angesichts des Umstandes, dass bei sämtlichen der hier streitbetroffenen Fälle unbestrittenermassen jeweils eine Galerie als Importeurin und die Einfuhren im Verlagerungsverfahren deklariert wurden, nicht ersichtlich, inwiefern die Angaben in den einzelnen nicht vorhandenen «Veranlagungsverfügungen MWST» sowie in weiteren angeblich fehlenden Dokumenten die in Frage stehende Nachforderung als unbegründet erscheinen lassen könnten (vgl. auch Vernehmlassung, S. 55). Aus diesem Grund gehören diese Veranlagungsverfügungen und weiteren Dokumente nicht zu den zwingend ins Dossier aufzunehmenden Akten, die zur Sache gehören und entscheidungswesentlich sein können.

**6.**

Gemäss der Nachbezugsliste der Zollkreisdirektion sind vorliegend Einfuhren in den Jahren 2008 bis 2013 streitbetroffen (Akten ZFA, act. 10.1.15). Der rechtserhebliche Sachverhalt hat sich dementsprechend teilweise vor und teilweise nach dem am 1. Januar 2010 erfolgten Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) verwirklicht. Im Folgenden werden gleichwohl prinzipiell ausschliesslich die Bestimmungen des MWSTG genannt. Denn soweit die altrechtlichen Gesetzesbestimmungen unverändert ins neue Recht überführt wurden, hat sich an der Rechtslage nichts geändert (vgl. Urteil des BGer 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 2). Nur dort, wo für den vorliegenden Fall rechtserhebliche Unterschiede im früheren Recht bestehen oder einzig das frühere Recht massgebend ist, wird im Folgenden ausdrücklich auf das frühere Regime unter dem alten Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2000 1347) Bezug genommen.

Das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) ist am 1. Mai 2007 in Kraft getreten, weshalb es für sämtliche streitbetroffenen Einfuhren massgebend ist.

**7.**

**7.1** Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist unter anderem die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird (vgl. ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 2469 f.). Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere nicht erforderlich ist die Entgeltlichkeit. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (Urteil des BVer A-7030/2016 vom 17. Januar 2018 E. 2.4).

Steuerbefreit ist die Einfuhr von Kunstwerken, die vom Künstler selber erschaffen wurden und von ihm selber oder in seinem Auftrag eingeführt werden (vgl. Art. 53 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

**7.2** Einfuhrsteuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner ist (vgl. Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zoll-

schuldern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG unter anderem die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a). Dies sind die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen (hierzu und zum Folgenden Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 70 N. 4). Das neue Zollgesetz verwendet den Begriff des Auftraggebers zwar nicht mehr, sondern spricht neu von der Person, welche «Waren ins Zollgebiet [...] verbringen lässt» (Art. 21 Abs. 1 ZG). Damit wird aber nur die bisher geltende Praxis bestätigt und übernommen, nachdem das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung den Begriff des Auftraggebers über das Zivilrecht hinaus in einem weiten Sinn verwendet hat.

Die Zollzahlungspflicht besteht im Übrigen sowohl für natürliche als auch juristische Personen. Das Verbringen der Ware als Realakt ist nur durch eine natürliche Person möglich. Abgesehen davon stehen aber natürliche und juristische Personen zoll- und abgaberechtlich in den gleichen Rechten und Pflichten. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind natürliche Personen selbst dann Zollschuldner, wenn diese als Organ einer juristischen Person gehandelt haben (Urteil des BGer 2C\_747/2009 vom 8. April 2010 E. 5.3, mit Hinweis auf die Urteile des BGer 2A.585/1998 und 2A.586/1998, beide vom 7. Juli 1999, Urteil des BGer 2A.34/1993 vom 12. Oktober 1994; siehe auch Urteil des BGer 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a). Das bedeutet, dass eine natürliche Person, die als Organ einer juristischen Person handelt, unter Umständen diese und zugleich sich selber im Sinne eines Auftraggebers der Zollgesetzgebung verpflichtet (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4 f., mit Verweisen auf die Gesetzesmaterialien und Doktrin).

Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG des Weiteren die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind (Bst. b), und Personen, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Bst. c).

## 8.

**8.1** Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer gelten die Bestimmungen von Art. 21 ff. ZG zum Zollveranlagungsverfahren (vgl. Urteil des BGer 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 3.2.1).

**8.2** Gemäss Art. 21 Abs. 1 ZG hat derjenige, der Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt, die Waren unverzüglich und unverändert der nächstgelegenen Zollstelle zuzuführen. Zuführungspflichtig sind – wie die bundesrätliche Verordnung präzisierend festlegt – insbesondere der Warenführer, die mit der Zuführung beauftragte Person, der Importeur, der Empfänger, der Versender und der Auftraggeber (Art. 75 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]).

Die zuführungspflichtige Person muss die der Zollstelle zugeführten Waren stellen und summarisch anmelden (vgl. Art. 24 Abs. 1 ZG). Die Zollanmeldung hat in einer der vorgesehenen Formen (vgl. Art. 28 ZG) zu erfolgen.

*Anmeldepflichtig* sind unter anderem die zuführungspflichtigen Personen und die mit der Zollanmeldung beauftragten Personen (vgl. Art. 26 Bst. a und b ZG). Die anmeldepflichtige Person muss entsprechend dem das Zollverfahren beherrschenden Prinzip der Selbstanmeldung die der Zollstelle zugeführten, gestellten und summarisch angemeldeten Waren innerhalb der von der EZV bestimmten Frist zur Veranlagung anmelden und die Begleitdokumente einreichen (Art. 25 Abs. 1 ZG). Das Zollgesetz überbindet der anmeldepflichtigen Person die volle Verantwortung für die eingereichte Anmeldung und stellt hohe Anforderungen an ihre Sorgfaltspflicht; namentlich wird von ihr eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt (anstelle vieler: Urteil des BVGer A-3296/2008 vom 22. Oktober 2009 E. 2.2).

**8.3** Die unter dem Begriff Zollmeldepflicht zusammengefassten Mitwirkungspflichten der Beteiligten in einem Zollveranlagungsverfahren bestehen unabhängig von der privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Berechtigung an der mitgeführten Ware (BGE 135 IV 217 E. 2.1.2).

**8.4** Offene Zolllager sind Zolllager, in denen der Lagerhalter eigene oder fremde Waren des zollrechtlich nicht freien Verkehrs lagern kann (Art. 53 Abs. 1 ZG). Waren des zollrechtlich nicht freien Verkehrs, die in einem Zolllager gelagert werden sollen, sind nach Art. 51 Abs. 1 ZG zum Zolllagerverfahren anzumelden (vgl. den Numerus clausus in Art. 47 Abs. 2 ZG). Zwar entsteht mit der Annahme der Anmeldung zum Zolllagerverfahren eine Zollschuld (vgl. Art. 69 Bst. a ZG). Dabei wird jedoch bei offenen Zolllagern auf die Veranlagung der Einfuhrzollabgaben verzichtet (vgl. Art. 51 Abs. 2 Bst. a ZG) und werden diese Abgaben noch nicht fällig (vgl. zum

Ganzen Urteil des BGer 4A\_157/2014 vom 26. August 2014 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 6.6).

Nach Art. 53 Abs. 2 ZG dürfen zur Ausfuhr veranlagte Waren in offenen Zolllagern gelagert werden, wenn sie nach ihrer Auslagerung ausgeführt werden. Gemäss Art. 53 Abs. 3 Satz 2 ZG in Verbindung mit Art. 157 ZV in der bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung waren die zur definitiven Ausfuhr veranlagten Waren dabei grundsätzlich innert sechs Monaten nach Annahme der Zollanmeldung aus dem Zollgebiet zu verbringen (vgl. Urteil des BVGer A-559/2011 vom 1. November 2011 E. 2.3.4). Diese Regelung wurde mit Wirkung per 1. Mai 2007 zusammen mit einer entsprechenden, prinzipiell einzuhaltenden Ausfuhrfrist von sechs Monaten für in einem Zollfreilager eingelagerte, zur Ausfuhr veranlagte Waren (vgl. Art. 65 Abs. 2 ZG in Verbindung mit Art. 179 ZV in der bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung) eingeführt.

Gemäss Art. 57 Abs. 1 ZG werden Waren aus offenen Zolllagern ausgelagert, «indem sie in ein Zollverfahren, das für solche Waren bei der Einfuhr oder beim Verbringen ins Zollgebiet zulässig wäre, übergeführt oder zum Transitverfahren angemeldet und ausgeführt werden».

**8.5** Die Einfuhrsteuerschuld entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 56 Abs. 1 MWSTG). Die Zollschuld entsteht, sofern die Zollanmeldung nicht unterlassen worden ist, im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (Art. 69 Bst. a ZG), oder – falls die Zollstelle die Zollanmeldung vor dem Verbringen der Waren angenommen hat – im Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht werden (Art. 69 Bst. b ZG).

Sollen die in einem offenen Zolllager eingelagerten Waren mittels Auslagerung in ein anderes Zollverfahren überführt werden (vgl. Art. 47 Abs. 3 ZG), entsteht die Zollschuld durch Novation mit der Annahme der neuen Anmeldung (vgl. Art. 69 Bst. a ZG; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 69 N. 14).

**8.6** Die Erhebung der Einfuhrsteuer erfolgt nach Art. 62 Abs. 1 MWSTG durch die EZV; diese trifft die erforderlichen Anordnungen sowie Verfügungen.

## 9.

**9.1** Gemäss Art. 63 Abs. 1 MWSTG können bei der ESTV registrierte und nach der effektiven Methode abrechnende steuerpflichtige Importeure die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete Steuer, statt sie der EZV

zu entrichten, in der periodischen Steuerabrechnung mit der ESTV im sog. Verlagerungsverfahren deklarieren, sofern sie regelmässig Gegenstände ein- und ausführen und sich daraus regelmässig beachtliche Vorsteuerüberschüsse ergeben. Die so deklarierte Einfuhrsteuer kann von der steuerpflichtigen Person unter den Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 1 Bst. c MWSTG als Vorsteuer abgezogen werden (vgl. Urteil des BGer 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 3.2.1; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 1868 und 2031; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 36 N. 20).

Das Verlagerungsverfahren dient der Vereinfachung der Bezahlung, Deklaration sowie Entrichtung der Einfuhrsteuer (CAMENZIND et al., a.a.O., N. 2432). Durch die Anwendung des Verlagerungsverfahrens können Zinsnachteile vermieden werden, «die sich aus dem Zeitraum zwischen Entrichtung der Einfuhrsteuer und ihrer Geltendmachung als Vorsteuer ergeben (Vermeidung der Vorfinanzierung)» (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 63 N. 2).

**9.2** Einzelheiten des Verlagerungsverfahrens regelt gemäss Art. 63 Abs. 3 MWSTG der Bundesrat. Nach der vom Bundesrat getroffenen Ordnung bedarf einer Bewilligung, wer Steuern im Verlagerungsverfahren entrichten will (Art. 117 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]), und wird diese Bewilligung unter den in Art. 118 MWSTV vorgesehenen (hier nicht näher interessierenden) Voraussetzungen erteilt.

Nach Art. 117 Abs. 2 MWSTV erhebt die EZV die Steuer, wenn Zweifel darüber bestehen, ob die für die Verlagerung der Einfuhrsteuer geltenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Gemäss Art. 117 Abs. 3 MWSTV richtet sich die Verjährung der verlagerten Einfuhrsteuerschuld nach Art. 42 MWSTG, also nach der Gesetzesvorschrift zur Festsetzungsverjährung der Inlandsteuer.

Nach Art. 117 Abs. 4 MWSTV regelt die ESTV «den Vollzug im Einvernehmen mit der EZV».

### **9.3**

**9.3.1** Nach der Verwaltungspraxis setzt die Nichterhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen durch die EZV aufgrund des Verlagerungsverfahrens (insbesondere) voraus, dass die anmeldepflichtige Person im

Abfertigungsantrag «die Veranlagung der Steuerentrichtung nach dem Verlagerungsverfahren (Code 1)» beantragt (Ziff. 4 des Merkblattes «Verlagerung der Steuerentrichtung» der ESTV; Ziff. 14.2 des aktenkundigen Dienstdokumentes 69 der EZV [D.69, Akten OZD, act. 258 f.]). Dies steht in Einklang mit dem übergeordneten Recht (vgl. SCHLUCKEBIER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 63 N. 17; siehe ferner SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, Verlagerungsverfahren – An der Schnittstelle zwischen Inland- und Einfuhrsteuer, in: Expert Focus [EF] 6-7/16, S. 453 ff., S. 456).

### **9.3.2**

**9.3.2.1** Die ESTV hat im Merkblatt «Verlagerung der Steuerentrichtung» festgehalten, dass die Abfertigung im Verlagerungsverfahren nicht gestattet ist für die Einfuhr von Gegenständen, welche die steuerpflichtige Person bloss im Namen und für Rechnung eines Dritten tätigt («Vermittlungsgeschäfte»; vgl. Ziff. 3.5 des Merkblattes). Im Merkblatt wird ferner insbesondere erklärt, dass die Einfuhrsteuer nur dann (im Sinne des Verlagerungsverfahrens) nicht von der EZV erhoben werde, wenn die «steuerpflichtige Person, der das Verlagerungsverfahren bewilligt wurde, [...] rechtmässige Importeurin der eingeführten Gegenstände» sei, sie also «unmittelbar nach der Einfuhr über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen» könne (Ziff. 4 des Merkblattes; vgl. zu diesem Merkblatt auch Urteil des BGer 1B\_414/2013 vom 29. April 2014 E. 3.2.1).

**9.3.2.2** In Ziff. 15 des aktenkundigen Dienstdokumentes 69 der EZV (D.69, Akten OZD, act. 259) ist festgehalten, dass die ESTV und die EZV die Voraussetzungen für die Verlagerung der Steuerentrichtung bei der Einfuhr von Gegenständen festgelegt hätten, um zu erreichen, «dass

- eine ungerechtfertigte Beanspruchung des Verlagerungsverfahrens zu Gunsten eines Importeurs, der im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert ist, erschwert wird
- das Verlagerungsverfahren nicht irrtümlicherweise oder absichtlich für einen Importeur beansprucht wird, der zwar Steuerpflichtiger im Inland ist, in Wirklichkeit aber mit der Einfuhr des Gegenstands nichts zu tun hat, d.h. der nicht rechtmässiger Importeur des Gegenstands ist.»

In diesem Dienstdokument wird ferner insbesondere Folgendes ausgeführt (Ziff. 15.1 Bst. B D.69):



«Für die Beurteilung, ob Anspruch auf Verlagerung der Steuerentrichtung besteht, ist nicht von Bedeutung, ob der Einfuhr ein Veräusserungs-, Kommissions- oder anderes Geschäft zugrunde liegt. Hingegen wird das Verlagerungsverfahren bei der Einfuhr nicht zugestanden, wenn der Bewilligungsinhaber über den eingeführten Gegenstand im Inland wirtschaftlich nicht verfügen kann und diesen auch nicht im Rahmen eines Werkvertrags veredelt. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den eingeführten Gegenstand besitzt der Bewilligungsinhaber nur dann, wenn er berechtigt ist,

- den Gegenstand dem eigenen Konsum zuzuführen, d.h. selber zu verbrauchen oder zu gebrauchen oder
- im eigenen Namen weiter in den Verkehr zu bringen (z.B. Weiterverkauf).

Dies trifft beispielsweise zu, wenn der Bewilligungsinhaber den eingeführten Gegenstand gekauft oder gemietet hat. [...]»

Vorliegend schon in zeitlicher Hinsicht (aufgrund früher erfolgter Einfuhren) nicht massgebend ist die Richtlinie 69-08 der EZV betreffend das Verlagerungsverfahren in der Fassung vom 1. Januar 2019.

## **10.**

**10.1** Die Mehrwertsteuergesetzgebung gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. Urteil des BVerG A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend findet bei Widerhandlungen in diesem Bereich soweit hier interessierend das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG; Urteile des BVerG A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 6.3, A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 4.3).

**10.2** Werden die Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig angemeldet oder verheimlicht, liegt eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG vor. Bei dieser Übertretung sind auch Anstiftung und Gehilfenschaft strafbar (vgl. Art. 5 VStrR; Beschluss des BStGer BE.2013.5 vom 16. Oktober 2013 E. 3.3.3).

**10.3** Nach Art. 14 Abs. 2 VStrR liegt ein Abgabebetrag vor, wenn der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Ein Abgabebetrag muss nicht notwendig durch Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden begangen werden, vielmehr sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar (BGE 139 II 404 E. 9.4, 137 IV

25 E. 4.4.3.2, mit weiteren Hinweisen, siehe zum Ganzen Beschluss des BStGer BE.2013.4 vom 14. Oktober 2014 E. 3.2.3).

**10.4** Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungs- oder rückleistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. grundlegend Urteil des BGer vom 4. August 1999, veröffentlicht in: ASA 68 S. 438 ff., E. 2b, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2).

Die Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR gründet auf dem ursprünglichen Anspruch, der dem Bund nach Massgabe der Steuer- oder Zollgesetzgebung zusteht. Die Nachleistungspflicht bildet keine neue, sondern eine zusätzliche Steuer- oder Zollschuld, welche nach der Aufdeckung von Widerhandlungen zu den bereits geleisteten Abgaben hinzutritt (Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6, mit Hinweis auf REMO ARPAGAUS, Zollrecht, 2. Aufl. 2007, N. 511). Art. 12 VStrR bildet damit eine Grundlage für eine nachträgliche Revision der Veranlagung zu Ungunsten des Abgabepflichtigen (Urteil des BGer 2C\_366/2007, 2C\_367/2007 und 2C\_368/2007 vom 3. April 2008 E. 5; ARPAGAUS, a.a.O., N. 511).

Gemäss Art. 63 Abs. 1 VStrR sind die nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Abgaben und Zinsen «gemäss den Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes geltend» zu machen. Diese Bestimmung knüpft also hinsichtlich der Verfahren über die Leistungs- und Rückleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR an die Zuständigkeit in der Hauptsache an (Urteil des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 1.2.2).

## **10.5**

**10.5.1** Die Verjährung der Pflicht, Abgaben nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich, soweit es um Einfuhren vor dem 1. Januar 2010 geht,

nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (vgl. Urteil des BGer 2C\_414/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.1 ff.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind». Für qualifizierte Übertretungen in Form einer Hinterziehung oder einer Gefährdung von Abgaben nach Art. 11 Abs. 2 VStrR gilt gemäss der Rechtsprechung – und entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – eine Verfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren entsprechend dem nach Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB für Vergehen (und damit auch für den Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR) geltenden Mass (eingehend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. auch BGE 139 IV 62 E. 1.3.2; BVGE 2009/59 E. 4.3 ff.; siehe ferner Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.3; Urteil des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 2.6.2). Diese Verjährung ruht dabei unter anderem während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage (vgl. Art. 11 Abs. 3 VStrR in Verbindung mit Art. 333 Abs. 5 Bst. c aStGB [sog. «Transformationsnorm»; Fassung vom 22. März 2002, in Kraft seit 1. Oktober 2002; AS 2002 2986] bzw. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB [in Kraft seit 1. Januar 2007]; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_414/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.1 ff.; Urteil des BVGer A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3). Wie das Bundesgericht in BGE 143 IV 228 E. 5.2 ff. klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält (vgl. dazu auch Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.7). Letzteres muss auch dann gelten, wenn kein Einspracheverfahren vorgesehen ist.

**10.5.2** Das seit 2010 geltende MWSTG regelt die Verfolgungsverjährung und die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht nunmehr eigenständig (vgl. Art. 105 MWSTG; siehe auch Urteil des BVGer A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4). Die Anwendung von Art. 7, 9, 11 und 12 Abs. 4 und 13 VStrR wird explizit ausgeschlossen (Art. 101 Abs. 1 MWSTG).

Die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich in Fällen von Art. 96 Abs. 4 MWSTG (Steuerhinterziehung im Veranlagungsverfahren, vgl. E. 10.2) nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b

MWSTG. Letztere Bestimmung verweist auf die Regelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung von Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, welche folglich analog anzuwenden ist. Demnach tritt die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht (weiterhin) in sieben Jahren ein (Art. 105 Abs. 1 Bst. d MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung; in gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. c MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4).

Die Überprüfung der einmal festgesetzten Einfuhrsteuerforderung bzw. die Frage nach der ordentlichen materiellen Verjährung der entsprechenden Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht richtet sich neurechtlich nach Art. 56 Abs. 4 MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung verjährt die Einfuhrsteuerschuld zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 75 ZG). Diese verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist (Art. 75 Abs. 1 ZG; relative Verjährung) und in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 75 Abs. 4 ZG; absolute Verjährung). Der in Art. 75 Abs. 4 ZG verankerte Vorbehalt der Verjährungsfristen gemäss Art. 11 und 12 VStrR gilt aber aufgrund des expliziten Ausschlusses von Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR durch Art. 101 Abs. 1 MWSTG nicht (mehr), es sei denn, es werde ein Strafverfahren durchgeführt; während dieses Strafverfahrens ruht die relative Verjährungsfrist, sofern die Eröffnung des Strafverfahrens der zahlungspflichtigen Person mitgeteilt wurde (vgl. Art. 56 Abs. 4 Satz 2 MWSTG). Dennoch bleibt es bei der höchstzulässigen (absoluten) Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 56 Abs. 4 Satz 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 75 ZG; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.4 und 5.2).

**10.6** Nach Art. 57 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 19d Abs. 1 MWSTGV ist ein Verzugszins geschuldet, wenn die Einfuhrsteuerschuld nicht fristgerecht bezahlt wird. Art. 57 Abs. 2 MWSTG und Art. 19d Abs. 2 MWSTGV regeln den Beginn der Verzugszinspflicht, wobei die Verzugszinspflicht bei anderen als den in Bst. a-c dieser Bestimmungen geregelten Konstellationen mit der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld beginnt (Art. 57 Abs. 2 Bst. d MWSTG bzw. Art. 19d Abs. 2 Bst. d MWSTGV).

In Art. 58 MWSTG bzw. Art. 19e Abs. 2 MWSTGV sind diejenigen Fälle aufgelistet, bei welchen ausnahmsweise kein Verzugszins erhoben

wird (nach Art. 19e Abs. 1 MWSTGV regelt zudem das Eidgenössische Finanzdepartement [nachfolgend: EFD], bis zu welchem Betrag kein Verzugszins erhoben wird [vgl. dazu Art. 1 Abs. 4 der früheren Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, AS 2000 2146, und Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze, SR 641.207.1]).

## **10.7**

**10.7.1** Die Kommission im Sinne von Art. 425 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ist ein Rechtshandlungsauftrag und im Kunst- und Antiquitätenhandel häufig anzutreffen. Bei der Verkaufskommission bevollmächtigt der Kommittent den Verkaufskommissionär, ihm gehörende Gegenstände zu verkaufen und an Dritte zu liefern. Der Verkaufskommissionär handelt im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Kommittenten (vgl. Art. 425 Abs. 1 OR). Letzterer verschafft dem Kommissionär die wirtschaftliche Verfügungsmacht, ohne ihm gleichzeitig das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Sobald der Kommissionär einen Abnehmer (d.h. einen Dritten) gefunden hat, liefert er diesem im eigenen Namen und verschafft ihm die Verfügungsmacht, ohne jedoch selbst das Eigentum an den Gegenständen innezuhaben (siehe zum Ganzen Urteil des BVer A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 4.1.3, mit Hinweisen).

**10.7.2** Von einem simulierten Rechtsgeschäft spricht man (jedenfalls nach dem schweizerischen Vertragsrecht [vgl. Art. 18 Abs. 1 OR]), wenn sich die Parteien einig sind, dass die gegenseitigen Erklärungen nicht ihrem Willen entsprechende Rechtswirkungen haben sollen, weil sie nur gegenüber Dritten entweder ein Vertragsverhältnis vortäuschen oder mit dem Scheingeschäft einen wirklich beabsichtigten Vertrag verdecken wollen (BGE 123 IV 61 E. 5c/cc; Urteil des BVer 4A\_414/2008 vom 3. Februar 2009 E. 2.1). Der simulierte Vertrag ist sowohl zwischen den Parteien als auch im Verhältnis zu Dritten (mit gewissen hier nicht interessierenden Einschränkungen) unwirksam (vgl. BGE 71 II 99 E. 2; Urteil des BVer 4A\_414/2008 vom 3. Februar 2009 E. 2.1).

Wer sich auf eine Simulation (nach Art. 18 Abs. 1 OR) beruft, hat den vom Wortlaut des Vertrages bzw. Rechtsgeschäftes abweichenden wirklichen Willen der Parteien zu beweisen (BGE 131 III 49 E. 4.1.1, 112 II 337 E. 4a). Zur Beantwortung der Frage, ob die Parteien ein simuliertes Rechtsgeschäft abschliessen wollten, ist somit ihr wirklicher Wille im Zeitpunkt des Abschlusses dieses Rechtsgeschäftes festzustellen (Urteil des

BGer 4A\_680/2015 vom 1. Juli 2016 E. 3.2, 4A\_429/2012 vom 2. November 2012 E. 4.2, 4A\_362/2012 vom 28. September 2012 E. 4.2). Dabei kann auch nachträgliches Parteiverhalten auf einen tatsächlichen Willen der Parteien im Abschlusszeitpunkt schliessen lassen (BGE 133 III 61 E. 2.2.1, 132 III 626 E. 3.1, je mit Hinweisen). Diese subjektive Auslegung beruht auf einer Beweiswürdigung (Urteil des BGer 4A\_665/2016 vom 15. Februar 2017 E. 3.1). Das Vorliegen einer Simulation darf nur aufgrund klarer Indizien bejaht werden (BGE 138 II 57 E. 5.2.2).

## 11.

Der Beschwerdeführer macht geltend, der EZV fehle es vorliegend an der Untersuchungs-, Verfügungs- und Entscheidungskompetenz. Diese Rüge ist vorab zu prüfen.

**11.1** Käme das Verlagerungsverfahren zur Anwendung, wäre die Einfuhrsteuer zwar gemäss Art. 63 Abs. 1 MWSTG nicht an die EZV zu entrichten, sondern in der bei der ESTV einzureichenden periodischen Steuerabrechnung zu deklarieren (vgl. E. 9.1). Die Durchführung des Verlagerungsverfahrens erfolgte aber erst aufgrund der Annahme des (mit der Zollanmeldung gestellten) Antrages auf Gewährung des Verlagerungsverfahrens im Rahmen der Einfuhrveranlagungsverfügung der EZV (Urteil des BVer A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 7.1; vgl. auch BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 456).

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

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

Wie das Bundesverwaltungsgericht in seinem den Beschwerdeführer betreffenden rechtskräftigen Urteil A-1742/2018 vom 7. September 2018 (in E. 7.1) ausgeführt hat, geht es bei dieser Konstellation um eine (allfällige) Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR, die in direktem Zusammenhang mit Einfuhrveranlagungsverfügungen steht, welche die EZV in einer in ihre Zuständigkeit fallenden Phase im System des Verlagerungsverfahrens erlassen hat. Die EZV will mit ihrer am 19. August 2015 gegenüber dem Beschwerdeführer erlassenen Nachforderungsverfügung (und dem vorliegend angefochtenen Beschwerdeentscheid) nachträglich bzw. «revisionsweise» (vgl. hiervor E. 10.4) den Rechtszustand herstellen, welcher bestanden hätte, wenn sie anstelle der ihrer Ansicht nach zu Unrecht unter Gewährung des Verlagerungsverfahrens erfolgten Einfuhrveranlagungen den Beschwerdeführer als Auftraggeber der betreffenden Einfuhren zur Entrichtung der Einfuhrsteuer verpflichtet hätte. Hätte die EZV Letzteres bereits bei den Einfuhren getan, wäre keine «Verlagerung» im Sinne von Art. 63 Abs. 1 MWSTG zur Diskussion gestanden, ebenso wenig die Frage, ob die ESTV für eine allfällige spätere Entrichtung der Einfuhrsteuer zuständig werden könnte. Bei dieser Sachlage ist aber die EZV ohne jeden Zweifel als nach Art. 63 Abs. 1 VStrR «in der Hauptsache» zuständige Behörde zu qualifizieren (vgl. E. 10.4), und ist sie Gläubigerin der allfälligen, aufgrund möglicherweise zu Unrecht erfolgter Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens entstandenen Nachforderungen. Es handelt sich nämlich, sollte die Einschätzung der EZV zutreffen, um eine Konstellation, in der gegenüber einer Galerie den Beschwerdeführer zu Unrecht begünstigende Einfuhrsteuerveranlagungsverfügungen erlassen worden sind und die EZV dies nachträglich gestützt auf Art. 12 VStrR zu dessen Ungunsten zu revidieren sucht (siehe zum Ganzen Urteil des A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 7.1).

Der Ansicht, eine eingeleitete Verlagerung (bzw. die Annahme der Zollanmeldung zum Verlagerungsverfahren durch die EZV) führe zum Untergang der Einfuhrsteuer und damit zum Ausschluss der Möglichkeit nachträglicher Korrekturen durch die EZV (so BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 455 ff.; sowie anscheinend auch URS DENZLER et al., Das Lehr- und Praxisbuch zur Schweizer Mehrwertsteuer, 2018, S. 326), kann nicht gefolgt werden (vgl. Urteil des BVGer A-1742/2018 vom 7. September 2018 E. 7.1). Wie bereits der klare Wortlaut von Art. 63 Abs. 1 MWSTG zeigt, bewirkte nämlich eine rechtmässige Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens nur, aber immerhin, dass die Abrechnung der Einfuhrsteuer in

die Inlandsteuerabrechnung «verlagert» würde (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 63 N. 4).

**11.2** Die Vorbringen des Beschwerdeführers und die Ausführungen in den beiden mit der Beschwerde eingereichten Parteigutachten (Beschwerdebeilagen 29 f.) können an der Zuständigkeit der EZV nichts ändern:

**11.2.1** Insbesondere kann aus Art. 117 Abs. 2 MWSTV, wonach die EZV die Einfuhrsteuer bei Zweifeln über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Verlagerung erhebt (vgl. E. 9.2), nicht abgeleitet werden, dass diese Behörde keine Kompetenz zur Erhebung der Einfuhrsteuer mehr hat, wenn sie die Zollanmeldung zwecks Einfuhr im Verlagerungsverfahren akzeptiert hat.

**11.2.2** Zwar dürfte die Zuständigkeit der EZV in einer Konstellation wie der vorliegenden regelmässig bedeuten, dass letztlich auch die in die Prüfzuständigkeit der ESTV fallende Inlandsteuerdeklaration der in der Zollanmeldung als Importeurin deklarierten Person korrigiert werden muss (vgl. BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 456. Zur Kompetenz der ESTV zur Erhebung der Inlandsteuer vgl. Art. 65 Abs. 1 MWSTG). Die entsprechende Zuständigkeit zweier Behörden, die sich aus der gesetzlichen Ordnung ergibt, macht entgegen anderer Meinung (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 456; Beschwerdebeilage 29, S. 12) durchaus Sinn, ist doch die EZV die für die Beurteilung der Vorkommnisse anlässlich der Einfuhr sachnähere Behörde. Es versteht sich dabei von selbst, dass die beiden Behörden durch einen Informationsaustausch dafür zu sorgen haben, dass derselbe Vorgang nicht infolge Entrichtung der Inlandsteuer (falls diese nicht wieder mittels Vorsteuerabzug rückgängig gemacht worden ist) durch die Inhaberin der Bewilligung zum Gebrauch des Verlagerungsverfahrens zum einen und Nacherhebung der Einfuhrsteuer bei einer anderen Person zum anderen doppelt besteuert wird. Die Befürchtung einer solchen unzulässigen Doppelbesteuerung bildet aber für sich allein keinen Grund, die Zuständigkeit bei der ESTV zu konzentrieren (anders jedoch Beschwerdebeilage 29, S. 12, 14).

**11.3** Die Beurteilung, ob anlässlich einer Einfuhr die Einfuhrsteuer (mangels Voraussetzungen für das Verlagerungsverfahren) hätte erhoben werden müssen, muss – jedenfalls in einer Konstellation wie der vorliegenden – im Übrigen auch trotz der Zuständigkeit der ESTV für die Erteilung von Bewilligungen für die Anwendung des Verlagerungsverfahrens Sache



der EZV sein (anders dagegen Beschwerdebeilage 29, S. 7, 13, sowie Beschwerdebeilage 30, S. 17 f.). Dies gilt umso mehr, als Gegenstand der vorliegenden Streitigkeit nicht die Frage ist, ob die in den Einfuhrsteuerdeklarationen als Bewilligungsinhaberin angegebene Galerie zu Recht über eine entsprechende Bewilligung verfügte.

Auch aus dem Umstand, dass die ESTV den Vollzug des Verlagerungsverfahrens im Einvernehmen mit der EZV zu regeln hat, lässt sich nicht ableiten, dass für die vorliegende Rechtsanwendung in Einzelfällen die ESTV zuständig sein müsste (anders dagegen Beschwerdebeilage 29, S. 7, 13).

**11.4** Schliesslich lässt sich gegen die Zuständigkeit der EZV auch nicht mit Recht einwenden, die Einfuhrsteuerveranlagungsverfügungen seien rechtskräftig. Das gilt schon deshalb, weil sich die EZV vorliegend auf Art. 12 VStrR beruft und diese Bestimmung eine Grundlage für eine nachträgliche Revision der Veranlagung zu Ungunsten des Abgabepflichtigen bildet (vgl. E. 10.4). Für die Frage der Zuständigkeit spielt – anders als nach der Darstellung in einem der beiden Gutachten (Beschwerdebeilage 30, S. 24 ff.) – keine Rolle, ob vorliegend anlässlich der Einfuhren tatsächlich im Sinne von Art. 12 VStrR infolge von Widerhandlungen gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes Einfuhrsteuern zu Unrecht nicht entrichtet wurden.

## **12.**

Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob die streitbetroffenen Nachforderungen verjährt sind.

**12.1** Die in Frage stehenden Einfuhren haben in der Zeit vom 4. März 2008 bis 11. März 2013 stattgefunden.

**12.1.1** Wären die bis Ende 2009 erfolgten Einfuhren, die den streitigen allfälligen Nachforderungen zugrunde liegen, (wie die EZV annimmt) unrichtig deklariert worden, wäre in objektiver Hinsicht der Tatbestand der Hinterziehung der Einfuhrsteuer erfüllt (vgl. E. 10.2), für welchen nach dem anwendbaren VStrR (vgl. E. 10.1) eine Frist für die Verfolgungsverjährung von sieben Jahren gilt (vgl. E. 10.5.1). Die Nachbezugsverfügung erging am 19. August 2015. Zu diesem Zeitpunkt waren die in Frage stehenden allfälligen Forderungen, soweit sie auf Einfuhren aus der Zeit vor dem 19. August 2008 entfielen, bereits verjährt. Dies gilt im Einzelnen für Nachforderungen, welche die EZV im Zusammenhang mit am 4. und am

27. März 2008 erfolgten Einfuhren folgender Kunstwerke geltend macht: «Aa. \_\_\_\_\_» und «Ab. \_\_\_\_\_» von Ac. \_\_\_\_\_, «Ad. \_\_\_\_\_» von Ae. \_\_\_\_\_, «Af. \_\_\_\_\_» von Ae. \_\_\_\_\_, «Ag. \_\_\_\_\_» von Ah. \_\_\_\_\_, «Ai. \_\_\_\_\_» von Aj. \_\_\_\_\_, «Ak. \_\_\_\_\_» von Al. \_\_\_\_\_ und «Am. \_\_\_\_\_» von An. \_\_\_\_\_ (Dossier ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 51 f., 54 f., 100, 162, 172, 260). Hinsichtlich der aufgrund der Einfuhren dieser Kunstwerke erhobenen Nachforderungen ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

In Bezug auf die übrigen, im Zusammenhang mit der nach Ansicht der EZV zu Unrecht erfolgten Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens allenfalls entstandenen Forderungen aus der Zeit bis Ende 2009 ruhte und ruht die Verjährung seit Erlass der Nachbezugsverfügung vom 19. August 2015. Der Beschwerdeführer hat nämlich gegen diese Verfügung Beschwerde erhoben, und diese Verfügung ist noch nicht in Rechtskraft erwachsen (vgl. E. 10.5.1).

**12.1.2** Was die Einfuhren in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 11. März 2013 betrifft, richtet sich die Verjährung der hierfür allenfalls geschuldeten Einfuhrsteuer nach dem neuen MWSTG. Dieses kennt ebenfalls eine Verjährungsfrist von sieben Jahren für die Festsetzung der Forderung (vgl. E. 10.5.2). Die Nachbezugsverfügung wurde – wie erwähnt – am 19. August 2015 erlassen. Zu diesem Zeitpunkt war die siebenjährige Frist für die Festsetzung der in Frage stehenden Forderungen aus der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 11. März 2013 folglich noch nicht abgelaufen. Zudem ist diesbezüglich die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren klarerweise nicht verstrichen, da sie ab der am 16. April 2013 gegenüber dem Beschwerdeführer erfolgten Mitteilung der Eröffnung des nach wie vor laufenden Steuerstrafverfahrens (Akten ZFA, act. 1.1.4) ruht. Schliesslich ist die ab Entstehung der Einfuhrsteuer laufende absolute Frist von 15 Jahren (vgl. E. 10.5.2) bei den hier interessierenden Nachforderungen ebenfalls noch nicht abgelaufen.

**12.2** Soweit die Verfahrensbeteiligten zur Verjährung von den vorstehenden Erwägungen abweichende Standpunkte vertreten, kann ihnen – wie im Folgenden ersichtlich wird – nicht gefolgt werden.

**12.2.1** Hinsichtlich der Einfuhr vom 4. März 2008 kommt die Vorinstanz zwar zutreffend zum Schluss, dass die siebenjährige Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Erlasses der Nachbezugsverfügung vom 19. August 2015 bereits abgelaufen war. Sie nimmt jedoch an, dass betreffend die aufgrund

dieser Einfuhr (und wohl auch aufgrund der Einfuhr vom 27. März 2008) ihrer Ansicht nach geschuldeten Forderungen die Verjährung noch nicht eingetreten sei, weil «die relative, fünfjährige Verjährungsfrist im Sinne von Art. 79 Abs. 1 aMWSTG, welche am 1. Januar 2009» zu laufen begonnen habe, rechtzeitig unterbrochen worden sei und die «fünfzehnjährige, absolute Verjährungsfrist [von Art. 79 Abs. 4 aMWSTG [...] im Zusammenhang mit der Einfuhr vom 4. März 2008 [...] ohnehin noch nicht abgelaufen» sei (E. 4 Abs. 5 des angefochtenen Beschwerdeentscheids). Die OZD scheint somit den Standpunkt zu vertreten, dass in Bezug auf Einfuhrsteuernachforderungen aus der Zeit bis zum 31. Dezember 2008 alternativ auf die Verjährungsordnung des VStrR oder diejenige von Art. 79 aMWSTG abgestellt werden kann und es zur Verneinung der Verjährung damit genügt, wenn die Verjährung nach einer dieser Ordnungen noch nicht eingetreten ist. Letzteres zeigt auch ihre Rede von einer «gleichzeitigen bzw. ergänzenden Anwendung der spezial- und der strafrechtlichen Verjährungsvorschriften» (vgl. E. 4 Abs. 4 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz besteht vorliegend kein Raum für eine ergänzende Heranziehung der altrechtlichen, zur Verjährung der Steuerforderung erlassenen Vorschrift von Art. 79 aMWSTG. Wie nämlich das Bundesgericht festgehalten hat, richtet sich die Verjährung für die Leistungs- oder Rückleistungspflicht bei Widerhandlungen gegen Verwaltungsgesetze des Bundes nicht nach den Verjährungsvorschriften für die Leistungs- oder Rückleistungspflicht in den einzelnen Verwaltungsgesetzen, sondern nach den verwaltungsstrafrechtlichen Verjährungsfristen (Urteil des BGer 2C\_414/2013 vom 2. Februar 2014 E. 6.1; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 8.2. Nichts anderes sagt das von der Vorinstanz in diesem Zusammenhang angerufene Urteil des BGer 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 7 aus, wurde doch dort im Wesentlichen einzig festgehalten, dass eine auf einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes beruhende Forderung allein wegen Eintritts der Verjährung nach der spezialgesetzlichen Verjährungsordnung nicht als verjährt qualifiziert werden kann, solange die Verjährung nach Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 4 VStrR noch nicht eingetreten ist). Demzufolge sind dann, wenn die Verwaltung – wie bei der hier zu beurteilenden Konstellation – den Weg der Nachleistungspflicht nach Art. 12 VStrR wählt, in altrechtlichen Fällen, bei welchen keine mit Art. 101 Abs. 1 MWSTG vergleichbare Vorschrift greift, ausschliesslich die Fristen nach dem VStrR massgebend. Hingegen bleibt vorliegend kein Raum für eine gleichzeitige Anwendung der spezialgesetzlichen Verjährungsordnung des aMWSTG,

weil die EZV nach eigener Darstellung die Zollanmeldungen zum Verlagerungsverfahren angenommen hat und damit anstelle von (neuen) Veranlagungen, bei welchen diese Verjährungsordnung prinzipiell zu beachten wäre, nur noch die Möglichkeit offensteht, «revisionsweise» gestützt auf Art. 12 VStrR den Rechtszustand herzustellen, der nach Ansicht der EZV gegolten hätte, wenn die Anwendung des Verlagerungsverfahrens von Beginn weg verweigert worden wäre (vgl. E. 11.1).

## **12.2.2**

**12.2.2.1** Die Verjährung richtet sich sodann vorliegend – anders als der Beschwerdeführer und einer der von ihm beigezogenen Parteigutachter annehmen – selbst unter Berücksichtigung von Art. 117 Abs. 3 ZV nicht nach den Verjährungsvorschriften zur Festsetzung der Inlandsteuer von Art. 42 MWSTG bzw. Art. 49 aMWSTG. Zum einen führt nämlich eine eingeleitete Verlagerung (bzw. die Annahme der Zollanmeldung zum Verlagerungsverfahren durch die EZV) – wie ausgeführt (E. 11.1) – nicht zum Untergang der Einfuhrsteuer. Zum anderen kann nicht von einer verlagerten Einfuhrsteuerschuld im Sinne von Art. 117 Abs. 3 ZV gesprochen werden, wenn es wie beim hier zu beurteilenden Fall um die Frage geht, ob «revisionsweise» der Rechtszustand herzustellen ist, welcher bestanden hätte, wenn die EZV anstelle der ihrer Ansicht nach zu Unrecht unter Gewährung des Verlagerungsverfahrens erfolgten Einfuhrveranlagungen den Beschwerdeführer als Auftraggeber der betreffenden Einfuhren zur Entrichtung der Einfuhrsteuer verpflichtet hätte. Aus diesen Gründen richtet sich die Verjährung, soweit nicht das Verwaltungsstrafrecht massgebend ist (vgl. insbesondere E. 12.2.1), nach den einschlägigen, zur Einfuhrsteuer vorgesehenen formell-gesetzlichen Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts.

**12.2.2.2** Ins Leere stösst der Beschwerdeführer sodann mit seinem Vorbringen, mangels Strafbarkeit im vorliegenden Fall sei die Heranziehung von strafrechtlichen Verjährungsvorschriften unzulässig. Denn für eine Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 4 VStrR genügt es, dass es um allfällige Forderungen geht, die aufgrund einer (nur) objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben, zurückerstattet, ermässigt oder erlassen worden sind; eine subjektive Strafbarkeit ist nach der systematischen Stellung dieser Vorschrift keine Voraussetzung für deren Anwendbarkeit (vgl. BGE 106 Ib 218 E. 2d). Auch nach den weiteren vorliegend einschlägigen Vorschriften, welche auf strafrechtliche Verjährungsbestimmungen verweisen (wie Art. 105 Abs. 3 Bst. b

MWSTG) oder nach welchen auf das Vorliegen eines Strafverfahrens abzustellen ist (so Art. 56 Abs. 4 Satz 2 MWSTG), ist für deren Anwendbarkeit keine subjektive Strafbarkeit vorausgesetzt.

**12.2.2.3** Haltlos ist im Übrigen das Vorbringen des Beschwerdeführers, die EZV habe vorliegend mangels Zuständigkeit keine verjährungsunterbrechenden Handlungen vornehmen können, ist doch die Zuständigkeit der EZV – wie gesehen – gegeben (vgl. E. 11).

### **13.**

**13.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der mit Blick auf die teilweise Verjährung (vgl. E. 12) noch in Frage stehenden Einfuhren im Verlagerungsverfahren über eine Bewilligung der ESTV zur Anwendung dieses Verfahrens verfügte und sie nach wie vor Inhaberin einer solchen Bewilligung ist. Die OZD geht jedoch davon aus, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingeführten Kunstgegenstände hatte und sie deshalb in den jeweiligen Einfuhrdeklarationen zu Unrecht als Importeurin angegeben worden ist. Nach Ansicht der OZD wurde durch diese unzutreffende Angabe unrichtigerweise die Einfuhr der betreffenden Kunstgegenstände im Verlagerungsverfahren der Galerie B. \_\_\_\_\_ erwirkt. Weil die Einfuhren tatsächlich vom Beschwerdeführer als Auftraggeber veranlasst worden seien, habe dieser die Einfuhrsteuer nachzuentrichten.

**13.2** Wie sich aus der einfuhrsteuerrechtlichen Gesetzessystematik sowie Rechtsprechung ergibt, sind mit den in Art. 63 Abs. 1 MWSTG erwähnten «Importeuren» und «Importeurinnen» selbstredend nur die effektiven, also die an den eingeführten Gegenständen wirtschaftlich berechtigten Importeure gemeint:

Gleichermassen wie nach der konstanten Judikatur zum Begriff des Importeurs in Art. 54 Abs. 2 MWSTG (vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3) lässt sich auch bei Art. 63 Abs. 1 MWSTG die Legaldefinition des Importeurs von Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels (SR 632.14) heranziehen (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 2436). Danach gilt als Importeur, wer die Ware ins Zollinland einführt oder auf seine Rechnung einführen lässt. Das Bundesgericht führt zu diesem Begriff aus, dass darauf abzustellen sei, wer die Ware bestelle, den direkten Kontakt zum ausländischen Lieferanten habe und die Rechnungen bezahle; zu berücksichtigen

sei auch, wer beim Grenzübertritt wirtschaftlich über die Waren verfüge (statt vieler Urteile des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.6, 2C\_388/2007 vom 12. November 2007 E. 5.2).

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die konstante bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die steuerpflichtige Person – ebenso wie im aMWSTG im Bereich der Inlandsteuer für Inlandlieferungen ausdrücklich festgehalten sei (vgl. Art. 6 Abs. 1 aMWSTG) – auch bei der Einfuhrsteuer befugt sein müsse, über den jeweiligen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Das Bundesgericht hält dazu fest, dass bei der Einfuhrsteuer in erster Linie der Importeur steuerpflichtig werde und dabei als solcher gelte, wer unmittelbar nach der Einfuhr des Gegenstandes im eigenen Namen über diesen verfügen könne (siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.3. Art. 6 Abs. 1 aMWSTG entspricht neurechtlich Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Dies ist systemkonform und drängt sich mit Blick auf das Ziel des Verlagerungsverfahrens (Vereinfachung, Vermeidung von Zinsnachteilen bzw. Kapitalbindung beim Importeur durch dessen Vorsteuerabzug; E. 9.1 am Ende) zwingend auf: Nur mit einer solchen wirtschaftlichen Verfügungsmacht kann der Importeur die eingeführten Waren in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Weise, wie ihn in eigenem Namen in Verkehr zu bringen, verwenden.

Aus dem Gesagten erhellt, dass zusammen mit der Vorinstanz von einer rechtmässigen Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens nur dann gesprochen werden kann, wenn der Importeur betreffend die eingeführten Gegenstände wirtschaftlich Verfügungsberechtigt ist. Mit anderen Worten darf allein aus dem Umstand, dass die in der Zollanmeldung als Importeurin aufgeführte Person über eine Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens verfügt, nicht auf eine rechtmässige Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens geschlossen werden, und ist stattdessen auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht betreffend den in Frage stehenden Gegenstand Voraussetzung für eine solche rechtskonforme Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens.

Zwar ist in Art. 83 Abs. 1 aMWSTG der Begriff des Importeurs nicht erwähnt. Doch gilt das Ausgeführte auch unter dem aMWSTG (tendenziell anders BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 456). Zum einen ist nämlich aus der in Art. 83 Abs. 1 aMWSTG statuierten Voraussetzung, wonach die steuerpflichtige Person für das Verlagerungsverfahren «regelmässig Gegenstände importieren und exportieren» muss, abzuleiten, dass auch schon unter dem früheren Recht nur die tatsächlichen, d.h. die am

jeweiligen Gegenstand wirtschaftlich berechtigten Importeure bzw. Exporteure das Verlagerungsverfahren in Anspruch nehmen durften. Zum anderen bezieht sich die zuletzt erwähnte Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil des BGer 2C\_510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.3) auf das aMWSTG und gelten die entsprechenden Überlegungen dieses Gerichts auch für das altrechtliche Verlagerungsverfahren.

**13.3** Würde vom von der OZD angenommenen Sachverhalt ausgegangen (vgl. E. 13.1), wären die vorliegend streitbetroffenen Kunstgegenstände von Anfang an dem Beschwerdeführer zuzurechnen und wären diese tatsächlich für ihn bzw. auf dessen Rechnung in die Schweiz eingeführt worden. Hätte sich der Beschwerdeführer – wie es gegebenenfalls geboten gewesen wäre – selbst als Zollpflichtiger bzw. Auftraggeber der Einfuhren der Kunstgegenstände deklariert, hätte er die Einfuhrsteuer deklarieren und entrichten müssen, ohne dass er später einen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können. Würden die Sachverhaltsannahmen der OZD zutreffen, würde dies zugleich bedeuten, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ mutmasslich einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug hätte generieren können, indem sie die fraglichen Gegenstände zu Unrecht in ihrem Verlagerungsverfahren einführte. Dadurch wären dem Staat finanzielle Mittel in der Höhe der geschuldeten Einfuhrsteuer vorenthalten worden (vgl. auch Urteil des BStGer BE.2013.7 vom 6. November 2013 E. 3.3).

Diese Betrachtungsweise erlaubt es insbesondere, beim allfälligen tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten bzw. mindestens beim aus zollrechtlicher Sicht nur, aber immerhin, tatsächlichen Auftraggeber (nach Ansicht der OZD also beim Beschwerdeführer) die Einfuhrsteuer, welche allenfalls von vornherein geschuldet gewesen wäre, bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuerheben.

Da sich das erwähnte Erfordernis der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Verlagerungsverfahren – wie aufgezeigt – bereits aus dem Gesetz ergibt, ist (entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers und wie die OZD in der Vernehmlassung [S. 19] zutreffend ausführt) ohne Belang, dass in einigen (älteren) Formularen der OZD, welche in der hier interessierenden Zeitspanne verwendet wurden, nur vom «Importeur» die Rede ist und nicht ausdrücklich festgehalten wird, dass als «Importeur» im Verlagerungsverfahren nur eine Person mit wirtschaftlicher Verfügungsmacht über die eingeführten Waren gilt.

**13.4** Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des Selbstdeklara-  
tionsprinzips mit sich bringt, gilt im Zollrecht (und damit auch im hier inter-  
essierenden Bereich des Einfuhrsteuerrechts) – wie allgemein im Abgabebereicht – der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabebeforderung erhöhen, und demgegenüber die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabebefördernden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (Urteile des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 2.3, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.3).

Die genannten Grundsätze zur Beweislast gelten auch dann, wenn es um gestützt auf Art. 12 VStrR erhobene Nachforderungen von Einfuhrsteuern geht. Aus diesem Grund trägt die OZD in einer Konstellation wie der vorliegenden insbesondere die Beweislast für die steuerbegründende Tatsache, dass die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens, hier die wirtschaftliche Verfügungsberechtigung der «Importeurin», fehlte.

#### **14.**

Nach dem Gesagten ist vorliegend, soweit die Verjährung nicht bereits eingetreten ist (vgl. E. 12), zu prüfen, ob mit der OZD als erstellt erachtet werden kann, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der streitbetroffenen, im Verlagerungsverfahren erfolgten Einfuhren keine wirtschaftliche Verfügungsmacht betreffend die importierten Kunstgegenstände hatte.

#### **14.1**

**14.1.1** Aus Sicht des Beschwerdeführers gestaltete sich der Sachverhalt im Wesentlichen wie folgt:

Die vom Beschwerdeführer kontrollierten ausländischen Gesellschaften U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd., T.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ Inc. hätten in sämtlichen streitbetroffenen Fällen im Vorfeld der jeweiligen Einfuhr eine Kommissionsvereinbarung mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Kommissionärin abgeschlossen (daneben habe auch eine Kommissionsvereinbarung mit der Galerie S.\_\_\_\_\_ AG bestanden). Der Beschwerdeführer habe mit diesen Kommissionsvereinbarungen – ohne Vertragspartei zu sein – einen Verkauf der Kunstwerke angestrebt. Er sei dementsprechend auch bereit gewesen, der Kommissionärin die handelsübliche Verkaufsprovision zu bezahlen.



Die Galerie B. \_\_\_\_\_ habe die Kunstgegenstände der ausländischen Gesellschaften vereinbarungsgemäss zwischen 2008 und 2013 teilweise aus dem Ausland sowie zum Teil aus offenen Zolllagern in die Schweiz importiert. Dabei habe sie als Importeurin und Empfängerin der Gegenstände diese korrekt im System e-dec erfasst, die Gegenstände als Inhaberin einer Bewilligung für die Anwendung des Verlagerungsverfahrens zu diesem Verfahren angemeldet und die Einfuhrsteuer schliesslich in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen gegenüber der ESTV deklariert.

**14.1.2** Die OZD begründet ihre Auffassung, wonach die Galerie B. \_\_\_\_\_ keine wirtschaftliche Verfügungsberechtigung betreffend die eingeführten Kunstgegenstände gehabt habe, im Wesentlichen damit, dass die erwähnten Kommissionsvereinbarungen nur aufgesetzt worden seien, um eine Einfuhr der Kunstwerke im Verlagerungsverfahren zu Gunsten einer Drittperson zu erwirken (vgl. insbesondere E. 8 Ziff. 1 ff. des angefochtenen Beschwerdeentscheids). Sinngemäss macht sie damit geltend, die Vereinbarungen seien simuliert worden, um das Vorliegen der Voraussetzungen für das Verlagerungsverfahren vorzutäuschen. Sich auf die Simulation der Rechtsgeschäfte berufend, trifft die OZD für diese abgabebegründende Tatsache die Beweislast (E. 10.7.2 und 13.4).

Die Vorinstanz nimmt dabei zu Recht an, dass insoweit, als die fraglichen Einfuhren gestützt auf simulierte Kommissionsverträge der Galerie B. \_\_\_\_\_ erfolgt wären, dieser Galerie die für die Anwendbarkeit des Verlagerungsverfahrens erforderliche wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingeführten Gegenstände abzusprechen wäre (vgl. zur Simulation vorn E. 10.7.2):

Zwar macht der Beschwerdeführer geltend, die Einfuhr im Verlagerungsverfahren dürfe auch rechtsgrundlos vorgenommen werden und die Anwendung dieses Verfahrens setze keine Vertragsbeziehung zwischen den involvierten Parteien voraus (Beschwerde, S. 28, 30 f.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 9, 12, 23; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 24. September 2018, S. 6), und erscheint dies an sich als zutreffend, da weder die Anwendung des Verlagerungsverfahrens noch das Steuerobjekt der Einfuhrsteuer (vgl. zum Steuerobjekt E. 7.1 sowie SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], a.a.O., Art. 63 N. 8) an das Vorliegen eines Kaufgeschäftes oder das Vorliegen einer anderweitigen Vertragsbeziehung gebunden sind. Beim hier zu beurteilenden Fall wäre aber eine allfällige Simulation der Kommissionsverträge zum Zweck

erfolgt, eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ betreffend die eingeführten Kunstwerke vorzutauschen bzw. sie auf Veranlassung des Beschwerdeführers für die Anwendung des Verlagerungsverfahrens als Importeurin erscheinen zu lassen. Darüber kann nicht hinweggesehen werden (deshalb in antizipierter Beweiswürdigung [vgl. E. 2.3] abzuweisen sind die Beweisanträge des Beschwerdeführers, er selbst und O. \_\_\_\_\_, ein Angestellter der Galerie B. \_\_\_\_\_, seien darüber zu befragen, ob Galerien häufig ohne Vorliegen eines Kommissionsvertrages Kunstwerke zum Verkauf anbieten [vgl. Beschwerde, S. 40]. Selbst bei Bestehen einer solchen Gepflogenheit bliebe es nämlich dabei, dass eine Simulation der vorliegenden Kommissionsverträge einfuhrsteuerrechtlich relevant ist).

**14.2** Vor dem genannten Hintergrund ist im Folgenden auch zu prüfen, ob die erwähnten Kommissionsvereinbarungen simuliert waren und der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionärin aus diesem Grund und entgegen diesen Vereinbarungen keine wirtschaftliche Verfügungsmacht betreffend die angeblichen Kommissionsgüter zustand (wegen der Verjährung grundsätzlich nicht näher untersucht zu werden braucht das aktenkundige Consignment Agreement zwischen der U. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 26. Februar 2008, das die Kunstwerke «Aa. \_\_\_\_\_», «Ab. \_\_\_\_\_», «Ad. \_\_\_\_\_», «Af. \_\_\_\_\_», «Ag. \_\_\_\_\_», «Ai. \_\_\_\_\_», «Ak. \_\_\_\_\_» und «Am. \_\_\_\_\_» betrifft [vgl. ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 54/55, pag. 203 ff., sowie vorn E. 12.1.1]. Vgl. zu diesem Consignment Agreement als Indiz für eine Simulation eines anderen vorliegend aktenkundigen Kommissionsvertrages aber hinten E. 21.3.3).

Bei einer simulierten Kommission ergibt sich die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Kommissionärin bereits und ohne Weiteres daraus, dass die Parteien gar keine Veräusserung der Gegenstände bezwecken und die steuerpflichtige Kommissionärin sie also nicht weiter in Verkehr bringen soll. Wie gezeigt, kann auch nachträgliches Parteiverhalten auf den tatsächlich fehlenden Verkaufswillen im Zeitpunkt des Vertragsschlusses hindeuten (E. 10.7.2).

Freilich kann sich die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Kommissionärin auch oder bereits aus anderen Umständen als der Simulation des Kommissionsgeschäftes ergeben; dies beispielsweise dann, wenn eine Drittperson anstelle der Kommissionärin über das Schicksal der Kommissionsware bestimmt und sie dem Einflussbereich sowie der Verfü-

gungsmacht der Kommissionärin entzieht (wirtschaftliche, tatsächliche Betrachtung). Selbstredend trifft die Beweislast für diese anderen Umstände ebenfalls die OZD.

## 15.

**15.1** Die hier in Frage stehenden verschiedenen Kommissionsverträge wurden unbestrittenermassen jeweils zwischen einer der ausländischen Gesellschaften U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd., T.\_\_\_\_\_ sowie K.\_\_\_\_\_ Inc. als Kommittentin und der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Verkaufskommissionärin abgeschlossen. Diese Verträge hätten, sofern sie von den Vertragsparteien simuliert worden wären, der Galerie B.\_\_\_\_\_, welche in den Zollanmeldungen unter Berufung auf ihre Bewilligung zur Durchführung des Verlagerungsverfahrens als Importeurin angegeben wurde, im Zeitpunkt der streitbetreffenden Einfuhren die für die Inanspruchnahme dieses Verfahrens erforderliche wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht verliehen. Von einer Simulation wäre dabei namentlich auszugehen, wenn die jeweilige Vertragspartnerin der Galerie B.\_\_\_\_\_ tatsächlich nicht den Willen gehabt hätte, als Kommittentin einen Kommissionsvertrag einzugehen, und die Galerie gar nicht als Verkaufskommissionärin agieren wollte.

## 15.2

**15.2.1** Richtet man den Blick vorerst auf die ausländischen Gesellschaften, welche in den vorliegend aktenkundigen Dokumenten als Kommittentinnen bezeichnet wurden, ist nicht zu verkennen, dass ihr Handeln massgeblich vom Beschwerdeführer bestimmt wurde, beispielsweise indem er (bzw. sein Administrativbüro) den Abschluss von Kommissionsverträgen mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ betreffend bestimmte Kunstobjekte veranlasste (vgl. dazu etwa hinten E. 17.2 und 20.1). Dies wird im Einzelnen bei der im Folgenden vorzunehmenden näheren Würdigung der Kommissionsverträge und Einfuhren deutlich werden (vgl. dazu hinten E. 16 ff.).

Auch der vor dem Abschluss der in Frage stehenden Kommissionsverträge gefasste grundsätzliche Entschluss, Kunstgegenstände im vorliegenden Fall im Verlagerungsverfahren einzuführen, geht massgeblich auf den Beschwerdeführer zurück. Dies zeigt folgende Aussage des Beschwerdeführers zur Frage, wie es überhaupt dazu gekommen sei, Kunstgegenstände unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens in die Schweiz einzuführen (Akten ZFA, act. 8.1.4, Einvernahme vom 27. Mai 2015, S. 37):

«Für das E.\_\_\_\_\_ brauchte ich einen Aufhänger. Ich habe seit [...] Jahren mit Kunst zu tun und deshalb beabsichtigt, als Aufhänger Kunst im E.\_\_\_\_\_

auszustellen. Deshalb habe ich bereits vor dem Umbau [des Hotels] mit verschiedenen befreundeten Galerien Kontakt aufgenommen und diese gefragt, wie die das machen, wenn sie Kunst in der Schweiz ausstellen wollen. Diese haben mir daraufhin geantwortet, dass sie früher Kunstwerke mit Freipass in die Schweiz genommen haben, was heute aber nicht mehr möglich ist. Heute würden Kunstwerke im Verlagerungsverfahren eingeführt. Ich habe daraufhin entschieden, dass ich Kunstwerke auch im Verlagerungsverfahren einführen will, zum Ausstellen und Verkauf, und habe gefragt, wie das detailliert zu bewerkstelligen ist.»

Bei diesem Entschluss des Beschwerdeführers, Kunstgegenstände im vorliegenden Fall im Verlagerungsverfahren einzuführen, spielte die Aussicht, keine Einfuhrabgaben entrichten zu müssen, offenkundig eine Rolle. Letzteres erhellt aus folgender Antwort des Beschwerdeführers auf die Frage, wie es zur Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens gekommen sei (Akten ZFA, act. 8.1.4, Einvernahme vom 27. Mai 2015, S. 38):

«Ich frage eine Galerie, wie diese ihre Ausstellungsware in die Schweiz zum Verkauf bringen, ohne diese verzollen zu müssen. Dann haben diese Experten das ausgehandelt und mir mitgeteilt und ich habe es meinen Leuten mitgeteilt. Das Ganze, also der Ablauf im Detail, interessiert mich nämlich überhaupt nicht. Wichtig ist nur, dass es zolltechnisch korrekt abläuft und ich bin von der Voraussetzung ausgegangen, dass das der Fall ist.»

**15.2.2** Zwar gehen die Verfahrensbeteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Beschwerdeführer die Gesellschaften U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd., T.\_\_\_\_\_ sowie K.\_\_\_\_\_ Inc. beherrschte. Weil der Beschwerdeführer in den vorliegenden Dokumenten im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Kommissionsverträgen und den fraglichen Einfuhren (soweit ersichtlich) nicht ausdrücklich als Organ dieser Gesellschaften bezeichnet wird oder in Erscheinung tritt, ist aber fraglich, ob er sich vorliegend bei der Erteilung von Anweisungen an diese Gesellschaften betreffend die streitbetroffenen Kunstwerke an die gesellschaftsrechtlich vorgegebenen Zuständigkeiten sowie Verfahren gehalten hat und die Beteiligten dementsprechend (auf Seiten der jeweiligen Kommittentin) «das Spiel der Gesellschaft» (zu diesem Begriff vgl. Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6) korrekt gespielt haben. Wäre Letzteres nicht der Fall, würde dies dafür sprechen, dass der Beschwerdeführer die Gesellschaften U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd., T.\_\_\_\_\_ sowie K.\_\_\_\_\_ Inc. in gesellschaftsrechtlich unzulässiger Art und Weise für eigene Zwecke nutzte. Zudem würde dies auch ein Indiz dafür bilden, dass die jeweilige ausländische Gesellschaft und der jeweilige Kommissionsvertrag als blosse Vehikel eingesetzt wurden, um in der von der OZD angenommenen

unrechtmässigen Weise das Verlagerungsverfahren in Anspruch zu nehmen. Mit anderen Worten würde sich gegebenenfalls der Schluss aufdrängen, dass die Rechtswirkungen der Kommissionsverträge im Sinne einer Simulation von den Vertragsparteien – der jeweiligen ausländischen Gesellschaft und der Galerie B. \_\_\_\_\_ – tatsächlich gar nicht gewollt waren.

**15.2.3** Darauf, dass die Gesellschaften U. \_\_\_\_\_ Inc., M. \_\_\_\_\_ Ltd., T. \_\_\_\_\_ sowie K. \_\_\_\_\_ Inc. und die zwischen diesen Gesellschaften sowie der Galerie B. \_\_\_\_\_ abgeschlossenen verschiedenen Kommissionsverträge als blosse Vehikel eingesetzt worden sein könnten, um in unrechtmässiger Weise das Verlagerungsverfahren in Anspruch zu nehmen, weist – wie im Folgenden ersichtlich wird – ein vor dem Abschluss dieser Verträge und vor den streitbetroffenen Einfuhren verfasstes Memorandum von P. \_\_\_\_\_, einem früheren Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, hin. In diesem Memorandum vom 30. Oktober 2007, das soweit ersichtlich aufgrund der Frage des Beschwerdeführers, wie man Kunstwerke ohne Entrichtung von Einfuhrabgaben in die Schweiz bringen kann, ausgearbeitet wurde (vgl. Akten ZFA, act. 8.1.4, Einvernahme vom 27. Mai 2015, S. 38), ist insbesondere Folgendes festgehalten (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 100, pag. 385):

**«Ausgangslage, Absicht**

A. \_\_\_\_\_ hat Absicht, Kunstwerke im E. \_\_\_\_\_, in Ao. \_\_\_\_\_ oder anderswo permanent auszustellen.

Galerie B. \_\_\_\_\_ (,B. \_\_\_\_\_‘) übernimmt die Abwicklung. Galerie J. \_\_\_\_\_ und Stiftung L. \_\_\_\_\_ verschwinden aus dem Handel.

Vier (4) neue Auftraggeber treten auf:

K. \_\_\_\_\_ INC.  
 U. \_\_\_\_\_ INC.  
 M. \_\_\_\_\_ LTD  
 T. \_\_\_\_\_ INC.  
 (,Auftraggeber‘)»

Es sticht ins Auge, dass in diesem Abschnitt des Memorandums nur von der Absicht des Beschwerdeführers die Rede ist, die einzuführenden Kunstwerke «permanent» auszustellen. Von einer konkreten Verkaufsabsicht wird (trotz des nach Ansicht des Beschwerdeführers angeblich entscheidenden Wortes «Sales» im Titel «Art Management [Import – Sto-

rage – Sales]» des Memorandums [vgl. Beschwerde, S. 56]) nicht gesprochen. Schon gar nicht ist von einer Verkaufsabsicht der später als (angebliche) Kommittentinnen in Erscheinung tretenden Gesellschaften K.\_\_\_\_\_ Inc., U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd. und T.\_\_\_\_\_ die Rede. Stattdessen wird stillschweigend vorausgesetzt, dass diese Gesellschaften, indem sie als Auftraggeberinnen der Galerie B.\_\_\_\_\_ fungieren, zur Verwirklichung der Absicht des Beschwerdeführers beitragen, «Kunstwerke im E.\_\_\_\_\_, in Ao.\_\_\_\_\_ oder anderswo permanent auszustellen». Es finden sich dabei keine Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner gesellschafts- bzw. stiftungsrechtlichen Stellung – sei es bei den «Auftraggeberinnen» und/oder bei der Galerie J.\_\_\_\_\_ oder der Stiftung L.\_\_\_\_\_ – die Befugnis hat, allein über das Schicksal der Kunstwerke zu entscheiden.

Die Durchführung des Vorhabens, die Kunstwerke permanent auszustellen, gestaltet sich nach der im Memorandum unter der Bezeichnung «Fall 1» beschriebenen Vorgehensweise wie folgt (die weiteren, im Memorandum beschriebenen Vorgehensweisen in zwei Sonderkonstellationen [im Memorandum als «Fall 2» und «Fall 3» bezeichnet] interessieren an dieser Stelle nicht [vgl. dazu aber hinten E. 18.4 und 27.3]. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 100, pag. 385):

### «Durchführung

[...] Auftraggeber liefert Gemälde, Skulptur etc. (,Objekt') an B.\_\_\_\_\_, die das Objekt in Kommission übernimmt und auf die EStV-Liste für Kommissionsware setzt.

Auftraggeber (z.B. K.\_\_\_\_\_ Inc.) stellt Rechnung an B.\_\_\_\_\_.

B.\_\_\_\_\_ transportiert das Objekt ins E.\_\_\_\_\_, nach Ao.\_\_\_\_\_ etc. Das Objekt bleibt Kommissionsware, Eigentümer bleibt der Auftraggeber. Wichtig ist, dass B.\_\_\_\_\_ stets den Standort des Objekts kennt, um diesen in der EStV-Liste einzutragen und jederzeit gegenüber der EStV Bescheid über den Standort weiss. [...]

Ein Kommissionsvertrag wird ausgestellt (Fr. 1,0 Mio. netto, Kommission 20% auf netto).

Der Auftraggeber kommt für Transportkosten und Zollformalitäten auf.

Beispiel: U.\_\_\_\_\_ Inc. benachrichtigt B.\_\_\_\_\_ : ,Ap.\_\_\_\_\_ netto Fr. 1,0 Mio. soll als Kommissionsware an B.\_\_\_\_\_ gehen'. [...]

Die Kommission wird somit bezeichnenderweise lediglich unter dem Titel «Durchführung» bei der Beschreibung der Vorgehensweise beim «Fall 1» des Memorandums erwähnt. Auffallend ist auch, dass die Kunstwerke nach dieser Vorgehensweise anscheinend dauerhaft «Kommissionswaren» bleiben sollen. Es kommt hinzu, dass die Kenntnis des Standortes des jeweiligen Objektes allein zur Rechenschaft gegenüber der ESTV, nicht aber für eine eigentliche Kommissions- bzw. Verkaufstätigkeit der Galerie B.\_\_\_\_\_ vorausgesetzt wird. Diese Umstände legen den Schluss nahe, dass die genannte Vorgehensweise nicht mit einer tatsächlichen Absicht der K.\_\_\_\_\_ Inc., U.\_\_\_\_\_ Inc., M.\_\_\_\_\_ Ltd. und T.\_\_\_\_\_, Kunstwerke kommissionsweise verkaufen zu lassen, konzipiert wurde. Soweit sich im Folgenden erweisen sollte, dass sich die Beteiligten an diese vordefinierte Vorgehensweise gehalten haben, spricht dies daher für eine Simulation der in Frage stehenden Kommissionsverträge.

Zwar beantragt der Beschwerdeführer, er und P.\_\_\_\_\_ seien zum erwähnten Memorandum zu befragen (vgl. Beschwerde, S. 55 f.). Es ist allerdings nicht erkennbar, inwiefern eine solche Befragung zu Erkenntnissen führen sollte, welche der hiervor vorgenommenen Deutung des Memorandums als Indiz für eine grundsätzlich fehlende Verkaufsabsicht den Boden entziehen würde. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Beschwerdeführer den Text des Memorandums anders interpretiert (vgl. dazu auch Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 37). Soweit mit dem Beweisantrag nachgewiesen werden sollte, dass das Memorandum die Grundlage aller späteren Absprachen gewesen ist (vgl. Beschwerde, S. 56), ist im Übrigen nicht ersichtlich, inwiefern die entsprechende Tatsache, würde sie sich aufgrund einer Befragung des Beschwerdeführers und einer Befragung von P.\_\_\_\_\_ erhärten, zugunsten des Beschwerdeführers sprechen sollte. Vielmehr müsste gegebenenfalls davon ausgegangen werden, dass die im Memorandum unter «Fall 1» beschriebene Vorgehensweise jedenfalls in den Grundzügen in allen streitbetroffenen Fällen umgesetzt wurde und damit keine tatsächliche Verkaufsabsicht bestand. Dem genannten Beweisantrag ist vor diesem Hintergrund – wenn er nicht schon wegen ungenügender Substantiierung abzuweisen wäre – in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattzugeben (vgl. E. 2.3).

**15.2.4** Auffallend ist sodann, dass bei einem grossen Teil der im Folgenden im Einzelnen beleuchteten Fälle keine Nachweise vorliegen, dass die ausländischen Gesellschaften, welche in den aktenkundigen Dokumenten als

Kommittentinnen (und Vertragspartnerinnen der Galerie B.\_\_\_\_\_) erscheinen, das Eigentum an den eingeführten Kunstgegenständen bzw. Kommissionsgütern erlangt haben. Zwar ist verschiedentlich von einer «Umbuchung» der Kunstwerke von der ursprünglichen Erwerberin oder vom ursprünglichen Erwerber – in der Regel die Galerie J.\_\_\_\_ AG oder der Beschwerdeführer – auf eine der angeblichen Kommittentinnen die Rede (vgl. etwa hinten E. 17.1 und 26.4). Bei den meisten in Frage stehenden Konstellationen finden sich aber bei den Akten weder Anhaltspunkte für einen (mündlichen oder schriftlichen) Kaufvertrag noch Hinweise auf ein anderes, als Grundlage für eine Eigentumsübertragung geeignetes Rechtsgeschäft zwischen dieser ursprünglichen Erwerberin bzw. dem ursprünglichen Erwerber und der jeweiligen Kommittentin. Soweit es aber bei den entsprechenden Fällen schon an einer mit gültigem Rechtsgrund erfolgten Übertragung des Eigentums der Kunstwerke auf die angeblichen Kommittentinnen fehlen sollte, könnte keine Rede davon sein, dass die Vertragsparteien der diesbezüglichen Kommissionsverträge die Verträge tatsächlich umgesetzt wissen wollten. Insofern macht der Beschwerdeführer zu Unrecht geltend, die Vorgeschichte der Kunstwerke und namentlich die Frage, wie und ob es zu einer Übertragung der Kunstwerke vom ursprünglichen Käufer auf die Kommittentinnen gekommen sei, sei im vorliegenden Fall (im Rahmen der Prüfung der Simulation) von vornherein ohne Belang (vgl. dazu insbesondere Beschwerde, S. 49).

Zwar behauptet der Beschwerdeführer sinngemäss, es hätten auch dort, wo dies vorliegend nicht aktenkundig ist, Kaufverträge oder andere Verträge zur Übertragung des Eigentums auf die angeblichen Kommittentinnen bestanden (vgl. Beschwerde, S. 49). Ob es sich in sachverhaltlicher Hinsicht tatsächlich so verhält, kann aber letztlich dahingestellt bleiben. Denn wie im Folgenden (E. 16 ff.) ersichtlich wird, liesse sich (soweit interessierend) selbst dann, wenn die K.\_\_\_\_ Inc., die U.\_\_\_\_ Inc., die M.\_\_\_\_ Ltd. und die T.\_\_\_\_ als angebliche Kommittentinnen über das Eigentum an den eingeführten Kunstgegenständen verfügt hätten, (schon) aufgrund verschiedener anderer gewichtiger – im Wesentlichen bei der Kommissionärin anzusetzenden – Indizien auf eine Simulation der fraglichen Kommissionsverträge schliessen.

**15.3** Der unter diesem Blickwinkel näheren Würdigung der einzelnen Fälle vorzuschicken ist im Übrigen, dass die angeblichen Kommittentinnen nach dem Abschluss der Kommissionsverträge in allen fraglichen Fällen kaum oder überhaupt nicht mehr als Kommittentinnen in Erscheinung getreten sind. Stattdessen handelte jeweils der Beschwerdeführer bzw. sein



Administrativbüro, und zwar soweit ersichtlich im eigenen Namen und nicht im Namen (bzw. als Organ) der Kommittentinnen. So fehlen etwa Hinweise in den Akten, dass sich die Kommittentinnen bei der Galerie B. \_\_\_\_\_ um den Fortschritt der Verkaufsbemühungen erkundigt hätten. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass die Kommissionsverträge simuliert waren, indem auf Seiten der angeblichen Kommittentinnen keine Absicht bestand, die Kunstwerke verkaufen zu lassen.

Auch wenn in den anschliessenden Erwägungen verschiedentlich von Anweisungen des Beschwerdeführers und Tätigkeiten seines Administrativbüros die Rede sein wird, ist aus diesen Gründen stets im Auge zu behalten, dass für die Frage, ob überhaupt gültige Kommissionsverträge die Grundlage für die streitbetroffenen Einfuhren im Verlagerungsverfahren bildeten, massgebend wäre, ob die jeweilige Kommittentin und die Galerie B. \_\_\_\_\_ als Parteien dieser Verträge deren Rechtswirkungen tatsächlich wollten. Ob der Beschwerdeführer einen Verkauf der (ihm nach eigener Darstellung formell gar nicht gehörenden) Kunstwerke beabsichtigte, wäre, jedenfalls soweit sein Verhalten nicht aufgrund erkennbarer Umstände qua Stellvertretung oder als organschaftliches Handeln der jeweiligen Kommittentin zuzurechnen ist, beschränkt unter diesem Blickwinkel der Gültigkeit der Kommissionen an sich nicht von Belang.

**15.4** Da aber im Folgenden wie mehrfach gezeigt das Augenmerk bei jeder einzelnen Einfuhr in erster Linie auf die Galerie B. \_\_\_\_\_ als angebliche Kommissionärin (und behauptete Importeurin) zu legen ist und es namentlich zu prüfen gilt, inwiefern aufgrund ihrer tatsächlich ausgeübten Rolle davon ausgegangen werden kann, dass sie als Kommissionärin agierte, spielen das Verhalten des Beschwerdeführers und die Frage, ob er den Geschehensablauf im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Einfuhren lenkte, eine entscheidende Rolle; dies ungeachtet des Umstandes, ob er für sich selbst oder aber für die Kommittentinnen handelte. Soweit der Handlungsspielraum der Galerie B. \_\_\_\_\_ nämlich durch Einflussnahme des Beschwerdeführers derart stark beschnitten gewesen sein sollte, dass nicht mehr von einer eigentlichen Tätigkeit der Galerie als Kommissionärin gesprochen werden kann und ihr – was massgeblich ist (E. 13 f. hievor) – die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingeführten Kunstgegenstände abzusprechen ist, würde dies bereits auf eine Simulation der fraglichen Kommissionsverträge zur Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens schliessen lassen. Mindestens aber liesse sich aufgrund eines solchen Handelns des Beschwerdeführers aus einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sicht auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie

B.\_\_\_\_\_ schliessen; all dies ohne, dass das Augenmerk auch für jede einzelne Einfuhr abschliessend auf die Handlungsweise der angeblichen Kommittentinnen gerichtet werden müsste.

Es bleibt daran zu erinnern, dass auch diesbezüglich die Vorinstanz be-  
weisbelastet ist.

### **16. Consignment Agreement vom 20. August 2008**

Es liegt ein Consignment Agreement zwischen der M.\_\_\_\_\_ und der Ga-  
lerie B.\_\_\_\_\_ vom 20. August 2008 vor, das folgende Kunstobjekte be-  
trifft (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 282 ff.):

- «Aq.\_\_\_\_\_» von Ar.\_\_\_\_\_,
- «As.\_\_\_\_\_» von Ar.\_\_\_\_\_,
- «At.\_\_\_\_\_» von Au.\_\_\_\_\_,
- «Av.\_\_\_\_\_» von Aw.\_\_\_\_\_,
- «Ax.\_\_\_\_\_» von Ay.\_\_\_\_\_,
- «Az.\_\_\_\_\_» von Ba.\_\_\_\_\_,
- «Bb.\_\_\_\_\_» von Bc.\_\_\_\_\_,
- «Bd.\_\_\_\_\_» von Be.\_\_\_\_\_,
- «Bf.\_\_\_\_\_» von An.\_\_\_\_\_,
- «Bg.\_\_\_\_\_» von Bh.\_\_\_\_\_,
- «Bi.\_\_\_\_\_» von Bj.\_\_\_\_\_,
- «Bk.\_\_\_\_\_» von Bl.\_\_\_\_\_.

Bis auf die letztgenannten zwei Werke bildeten diese Kunstobjekte Gegen-  
stand von am 26. August 2008 erfolgten Einfuhren im Verlagerungsverfahren.

Vor diesem Hintergrund drängt es sich auf, zunächst nur zu prüfen, ob das Consignment Agreement vom 20. August 2008 in Bezug auf die darin aufgeführten, am 26. August 2008 ins schweizerische Zollgebiet eingeführten Kunstobjekte simuliert war und der Galerie B.\_\_\_\_\_ dementsprechend diesbezüglich die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Zeitpunkt der entsprechenden Einfuhren fehlte (siehe dazu nachfolgend E. 17). In einem zweiten Schritt wird zu klären sein, wie es sich hinsichtlich der übrigen beiden Kunstwerke («Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_») verhält (siehe dazu nachfolgend E. 18).

## 17.

**17.1** Der Abschluss des Consignment Agreements vom 20. August 2008 hatte im Wesentlichen folgende Vorgeschichte:

Die hier interessierenden zehn Kunstwerke wurden zunächst grösstenteils von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG erworben (Kauf durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG: «As.\_\_\_\_\_», «At.\_\_\_\_\_», «Ax.\_\_\_\_\_», «Az.\_\_\_\_\_», «Bb.\_\_\_\_\_», «Bd.\_\_\_\_\_», «Bf.\_\_\_\_\_» und «Bg.\_\_\_\_\_» [vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 464, Fall-Nr. 125, pag. 4, Fall-Nr. 140, pag. 7 ff., Fall-Nr. 141, pag. 16, Fall-Nr. 148, pag. 5, Fall-Nr. 153, pag. 8, Fall-Nr. 158, pag. 8, Fall-Nr. 159, pag. 15]). In einem Fall erfolgte ursprünglich ein Kauf durch den Beschwerdeführer per Adresse der Bm.\_\_\_\_\_ («Av.\_\_\_\_\_», Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 3), einer ihm gehörenden privaten Liegenschaft an der Bn.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_. Beim Kunstwerk «Aq.\_\_\_\_\_» ist zwar ein Kauf bei der Galerie S.\_\_\_\_\_ AG vom 1. Januar 1994 für Fr. 63'000.- aktenkundig, doch ist den vorliegenden Dokumenten nicht zu entnehmen, wer damals der Käufer war (act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, Inhaltsverzeichnis, S. 1, pag. 1).

Bei neun der zehn Kunstwerke genehmigte der Beschwerdeführer erwiesenermassen die Bezahlung des Kaufpreises im Rahmen der erwähnten Käufe (act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 10 ff., Fall-Nr. 119, pag. 12, Fall-Nr. 125, pag. 4, Fall-Nr. 140, pag. 7, Fall-Nr. 141, pag. 15, Fall-Nr. 148, pag. 5, Fall-Nr. 153, pag. 8, Fall-Nr. 158, pag. 8, Fall-Nr. 159, pag. 15; keine Genehmigung der Kaufpreiszahlung durch den Beschwerdeführer ist in Bezug auf das Werk «Aq.\_\_\_\_\_» aktenkundig).

In der Folge wurden die zehn Kunstwerke in einem offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG eingelagert, und zwar jeweils für den Beschwerdeführer oder die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG. Am 11. Februar 2008 befanden sich alle

zehn Werke in diesem offenen Zolllager (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 91, Fall-Nr. 106, pag. 3, Fall-Nr. 119, pag. 4, 15, Fall-Nr. 125, pag. 5, Fall-Nr. 140, pag. 13, Fall-Nr. 141, pag. 17, 23, Fall-Nr. 148, pag. 14, 52, Fall-Nr. 153, pag. 13, 45, Fall-Nr. 158, pag. 16, 365, Fall-Nr. 159, pag. 22, 54). Mit E-Mails vom 31. Juli 2008 und 13. August 2008 wies Q.\_\_\_\_\_, eine Angestellte des Administrativbüros des Beschwerdeführers, die F.\_\_\_\_\_ AG an, die Werke auf die M.\_\_\_\_\_ «umzubuchen» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 307, Fall-Nr. 125, pag. 300, Fall-Nr. 140, pag. 301 f.).

Q.\_\_\_\_\_ sandte sodann am 31. Juli 2008 P.\_\_\_\_\_ als Vertreter der M.\_\_\_\_\_ und O.\_\_\_\_\_ als Vertreter der Galerie B.\_\_\_\_\_ ein Dokument mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 31. Juli 2008. Danach soll die M.\_\_\_\_\_ der Galerie B.\_\_\_\_\_ insgesamt acht der zehn Werke in Kommission geben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 140, pag. 303 ff.). Mit E-Mails vom 13. August 2008 teilte Q.\_\_\_\_\_ P.\_\_\_\_\_ und O.\_\_\_\_\_ mit, dass dieser Kommissionsvertrag um die Gemälde «Av.\_\_\_\_\_» und «Bg.\_\_\_\_\_» erweitert werden müsse. Einen entsprechend ergänzten Vertragsentwurf sandte sie dabei mit (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 140, pag. 179 ff., 307 ff.). Schliesslich erklärte Q.\_\_\_\_\_ gegenüber P.\_\_\_\_\_ und O.\_\_\_\_\_ mit E-Mails vom 15. August 2008, dass der Kommissionsvertrag (bzw. dessen Entwurf) nochmals um zwei weitere Werke erweitert worden sei und damit insgesamt zwölf Werke umfasse (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, S. 272 und 352 ff.). O.\_\_\_\_\_ teilte darauf Q.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 19. August 2008 mit, er werde «noch heute für morgen den Kommissionsvertrag von der Galerie für Sie fertigstellen lassen» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 271). Darauf fragte Q.\_\_\_\_\_ zurück, ob die Werke von Ar.\_\_\_\_\_ bis nächste Woche für einen vom Administrativbüro des Beschwerdeführers organisierten Transport verschiedener Werke nach Ao.\_\_\_\_\_ bereit sein werden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 271). O.\_\_\_\_\_ antwortete hierauf mit E-Mail vom 20. August 2008, dass dies möglich sein sollte und die Galerie B.\_\_\_\_\_ den Kommissionsvertrag am 21. August 2008 zukommen lassen werde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 270). Er ordnete gleichentags galerieintern an, dass der Kommissionsvertrag entsprechend den von Q.\_\_\_\_\_ geschickten Angaben erstellt wird (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 158, pag. 243).

Anscheinend auf Wunsch von O.\_\_\_\_\_ wurde in den Kommissionsvertrag eine Klausel aufgenommen, wonach dieser Vertrag unbefristet ist,

aber mit einer einmonatiger Vorankündigung schriftlich beendet werden kann (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 268).

**17.2** Als Indiz für die Simulation des auf die genannte Weise zustande gekommenen Consignment Agreements vom 20. August 2008 wertet die OZD insbesondere den Umstand, dass der Vertragsentwurf auf Veranlassung des Beschwerdeführers mehrfach sowie kurzfristig unter Erweiterung der Liste der unter die Vereinbarung fallenden Kunstwerke angepasst wurde, ohne dass dies zu Rückfragen der Galerie B. \_\_\_\_\_ geführt hätte. Als eigenständig seitens der Galerie B. \_\_\_\_\_ im Vorfeld des Abschlusses des Consignment Agreements eingebrachter Punkt lasse sich nur die Ausarbeitung einer Formulierung für ein unbefristetes Kommissionsverhältnis qualifizieren. Auf den übrigen Vertragsinhalt wie namentlich die Wahl des Kommissionsgutes, den Preisansatz oder die Provision habe die Galerie nicht in erkennbarer Weise Einfluss genommen. Vielmehr habe die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Rahmen der Ausarbeitung des Consignment Agreements vom 20. August 2008 bloss Angaben Dritter übernommen.

Zwar zeigt die hiervor in E. 17.1 dargestellte Korrespondenz, dass der Inhalt des Kommissionsvertrages jedenfalls, was die Auswahl der Kommissionsgüter betrifft, wesentlich auf Vorgaben aus dem Einflussbereich des Beschwerdeführers zurückgeht. Auch wurden diese Vorgaben seitens der Galerie B. \_\_\_\_\_ anscheinend nicht in Frage gestellt. Selbst wenn aber der Inhalt des Consignment Agreements vom 20. August 2008 – wie die Vorinstanz im Ergebnis annimmt – weitgehend ohne Vertragsverhandlungen vom Beschwerdeführer diktiert worden wäre, würde dies noch nicht zwingend ein zu berücksichtigendes Indiz für eine Simulation des Vertrages bilden. Angesichts des Umstandes, dass es sich beim Beschwerdeführer offensichtlich um einen wichtigen Kunden der Galerie B. \_\_\_\_\_ handelte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 158, pag. 243), wäre es nämlich – würden keine weiteren Indizien für eine Simulation vorliegen (vgl. dazu insbesondere nachfolgend E. 17.3 ff.) – durchaus denkbar, dass die Galerie, um diesen Kunden nicht zu verlieren, generell weitgehend dessen Vorgaben gefolgt ist, wenn es um den Abschluss von (tatsächlich gewollten) Kommissionsverträgen mit von ihm beherrschten Gesellschaften ging.

Mit Blick auf das Gesagte ist letztlich nicht entscheidungswesentlich, ob und inwieweit gegebenenfalls derartige Vertragsverhandlungen stattfanden.

Selbst wenn der Beschwerdeführer oder O. \_\_\_\_\_ also aussagen würde, dass solche Verhandlungen durchgeführt worden sind (und – auch im Nachgang zu den Einfuhren – ein ständiger Kontakt zwischen dem Beschwerdeführer und der Galerie B. \_\_\_\_\_ bestand), würde dies somit nichts am Ergebnis der vorstehenden Würdigung ändern. Daher ist der Beweisanspruch des Beschwerdeführers, er und O. \_\_\_\_\_ seien zu diesem Punkt zu befragen (vgl. Beschwerde, S. 44 f., 53 f.), in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (vgl. E. 2.3).

Immerhin kann aber gesagt werden, dass das aktenkundige, die Geschehnisse im Vorfeld der Vertragsabschlüsse beeinflussende Handeln aus dem Einflussbereich des Beschwerdeführers in einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sichtweise nicht für die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ über die betroffenen Gegenstände spricht.

### 17.3

**17.3.1** Gemäss dem zwischen der M. \_\_\_\_\_ und der Galerie B. \_\_\_\_\_ abgeschlossenen Kommissionsvertrag bzw. dem Consignment Agreement vom 20. August 2008 überlässt die M. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Verkaufskommissionärin die vorn in E. 16 erwähnten Kunstwerke zum Verkauf, und zwar bei den hier interessierenden, am 26. August 2008 eingeführten Werken zu folgenden Preisen als der Kommittentin geschuldete «net prices» bzw. Nettoverkaufspreise (vgl. Akten ZFA, Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 282):

<b>Kunstobjekt</b>	<b>Nettoverkaufspreis in EUR</b>
«Aq. _____»	39'700
«As. _____»	180'000
«At. _____»	809'200
«Av. _____»	321'100
«Ax. _____»	248'850
«Az. _____»	116'700
«Bb. _____»	198'500

«Bd._____»	351'900
«Bf._____»	310'700
«Bg._____»	21'420'000

Beim Werk «As.\_\_\_\_\_» entspricht der hiervor genannte Preis exakt dem Betrag, welcher im Jahr 2005 beim Erwerb dieses Kunstwerkes durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlt wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 125, pag. 4). Bei den übrigen neun Werken sieht eine Gegenüberstellung des ursprünglichen Erwerbspreises und der Nettoverkaufspreise im Consignment Agreement wie folgt aus (als Umrechnungskurs wurde jeweils der im Zeitpunkt des Erwerbes des Kunstobjektes geltende Wechselkurs herangezogen):

Kunstobjekt	Erwerbspreis	Erwerbszeitpunkt (Datum des Kaufes, wenn nicht aktenkundig: Rechnungsdatum)	Wechselkurs*	Erwerbspreis, umgerechnet in EUR	Nettoverkaufspreis in EUR
«Aq._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 106, pag. 1)	CHF 63'000	1.1.1994	Keine Daten vorhanden	Keine Daten vorhanden	39'700
«At._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 140, pag. 7)	GBP 624'000	20.06.2006	1 GBP = 1,4649 EUR	914'097.6	809'200
«Av._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 119, pag. 3)	USD 504'500	11.11.2002	1 USD = 0,9877 EUR	498'294.65	321'100
«Ax._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 141, pag. 16)	GBP 191'884.75	22.06.2006	1 GBP = 1,4609 EUR	280'324.43	248'850

«Az. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 148, pag. 5)	GBP 90'000	15.10.2006	1 GBP = 1,4842 EUR (Wechselkurs vom 16.10.2006)	133'578	116'700
«Bb. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 153, pag. 8)	USD 312'000	16.05.2007	1 USD = 0,7378 EUR	230'193.6	198'500
«Bd. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 159, pag. 15)	USD 553'000	10.09.2007	1 USD = 0,7266 EUR	401'809.8	351'900
«Bf. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 158, pag. 8)	GBP 239'575.01	22.06.2007	1 GBP = 1,4876 EUR	356'391.78	310'700
«Bg. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 39/AB, pag. 464)	CHF 34'000'000	14.03.2005	1 CHF = 0,646 EUR	21'964'000	21'420'000

\* Wechselkurse abgerufen auf: <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehnungskurse.htm> (zuletzt eingesehen am 7. September 2018).

**17.3.2** Die Höhe der hiervor genannten, im Consignment Agreement vom 20. August 2008 festgehaltenen Nettoverkaufspreise erscheint jedenfalls in neun Fällen als sonderbar:

Beim Werk «As. \_\_\_\_\_» wurde als Nettoverkaufspreis – wie erwähnt – der gleiche Betrag eingesetzt, wie ihn die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG beim Kauf dieses Kunstwerkes im Jahr 2005 bezahlt hat. Bei den acht übrigen Kunstobjekten wurden die genannten Nettoverkaufspreise sogar *tief* angesetzt als die Erwerbspreise, welche die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG oder der Beschwerdeführer entrichtet hatte, in Einzelfällen gar sehr viel tiefer (beim Werk «Av. \_\_\_\_\_» beispielsweise um weit über 30 % tiefer; vgl. E. 17.3.1). Die M. \_\_\_\_\_ wollte somit – würde man dem Vertragstext folgen – nicht mehr aus der Verkaufskommission lösen, als beim ursprünglichen Erwerb durch die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG oder den Beschwerdeführer bezahlt wurde. Diese Preisgestaltung spricht gegen das Vorliegen eines



tatsächlich gewollten Kommissionsvertrages. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass es sich bei den im Consignment Agreement vom 20. August 2008 festgehaltenen Preisen um sog. Mindestverkaufspreise handelt (in diesem Sinne insbesondere Beschwerde, S. 35 und 44), ist nämlich nicht einzusehen, weshalb die M. \_\_\_\_\_ im Fall eines Verkaufes der Kunstwerke an Dritte bloss den ursprünglichen, durch die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bzw. durch den Beschwerdeführer bezahlten Erwerbspreis oder gar weniger hätte einnehmen wollen. Dies gilt umso mehr, als der Erwerb der Kunstwerke durch die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG oder den Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Abschlusses des Consignment Agreements vom 20. August 2008 zum Teil schon mehrere Jahre zurücklag (vgl. E. 17.3.1) und damit davon ausgegangen werden muss, dass zwischenzeitlich nicht unerhebliche Lagerkosten angefallen sind.

Die Wahl der erwähnten sog. Mindestverkaufspreise könnte zwar gegebenenfalls dann Sinn ergeben, wenn bei der M. \_\_\_\_\_ Liquiditätsengpässe bestanden oder gedroht hätten. Es bestehen aber keine Anhaltspunkte für solche Liquiditätsprobleme (vgl. dazu auch Beschwerde, S. 37 f., wonach es «im gegenständlichen Zeitraum» für den Beschwerdeführer wirtschaftlich keinen Sinn gemacht habe, zu verkaufen, weil er die Kunstobjekte nicht aus Liquiditätsgründen habe veräussern müssen).

Bei den erwähnten acht Werken, aber auch beim Objekt «As. \_\_\_\_\_» liegt es jenseits wirtschaftlicher Vernunft, dass der früher dafür entrichtete Betrag ohne Rücksicht auf die Entwicklungen im Kunstmarkt unverändert übernommen wurde oder gar ein tieferer Betrag eingesetzt wurde. Wie der Beschwerdeführer selbst geltend macht und allgemeinnotorisch ist, spielt nämlich der auf dem Kunstmarkt erzielbare aktuelle Verkaufspreis regelmässig eine massgebliche Rolle beim Entscheid darüber, ob ein Verkauf stattfinden soll (vgl. Beschwerde, S. 37). Es kommt hinzu, dass aufgrund der Inflation kaum anzunehmen ist, dass der erzielbare Preis für die Kunstwerke seit dem teilweise mehrere Jahre früher erfolgten Erwerb bis im Jahr 2008 konstant blieb. Es erscheint nicht als plausibel, dass die M. \_\_\_\_\_ einen Kommissionsvertrag eingehen und umgesetzt wissen wollte, bei welchem die für sie womöglich günstigen Marktentwicklungen und die Inflation bis zum Vertragsabschluss keinen Eingang in die festgehaltenen sog. Mindestverkaufspreise fanden.

**17.3.3** Unter den dargelegten Umständen drängt sich der Schluss auf, dass bei der Festsetzung der Preisansätze im Consignment Agreement vom 20. August 2008 sowohl auf eine Berücksichtigung der bereits

angefallenen Kosten als auch auf eine nähere Prüfung der bei einem Verkauf erzielbaren sog. Mindestverkaufspreise verzichtet wurde, weil von Anfang an kein wirklicher Verkaufswille bestand. Die erwähnte absonderliche Preisgestaltung im Consignment Agreement vom 20. August 2008 ist mit anderen Worten ein Indiz dafür, dass dieser Vertrag simuliert wurde, um das Verlagerungsverfahren geltend machen zu können.

Das erwähnte Indiz wird auch durch das vorn erwähnte Memorandum bekräftigt: Zur «Umbuchung» der Kunstwerke von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG auf die M. \_\_\_\_\_ (vgl. E. 17.1), zum Auftreten der letzteren Gesellschaft als Vertragspartei des Consignment Agreements vom 20. August 2008 und zum Umstand, dass aus einem Verkauf zu den in dieser Vereinbarung angegebenen Preisen jedenfalls in den zuletzt erwähnten neun Fällen soweit ersichtlich kein Gewinn für die M. \_\_\_\_\_ resultiert hätte, passt nämlich ins Bild, dass gemäss der im Memorandum unter «Fall 1» beschriebenen Vorgehensweise die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG «aus dem Handel verschwinden» soll (vgl. E. 15.2.3).

#### **17.3.4**

**17.3.4.1** An der vorstehenden Würdigung der Preisansätze im Consignment Agreement vom 20. August 2008 können – wie im Folgenden zu zeigen ist – die nicht bereits ausdrücklich oder implizit widerlegten Vorbringen des Beschwerdeführers nichts ändern.

**17.3.4.2** Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist es aufgrund der Volatilität im Kunstmarkt vor allem im höchsten Preissegment wenig sinnvoll, «Fantasiepreise für die Kommission zu vereinbaren» (Beschwerde, S. 50). Die einzige wirtschaftlich vernünftige Vorgehensweise liege in der Festlegung eines Mindestpreises und der jeweiligen Einzelfallbetrachtung. Letzteres könnten O. \_\_\_\_\_ und R. \_\_\_\_\_ bei einer Befragung bestätigen (vgl. Beschwerde, S. 49 f.)

Es mag zutreffen, dass eine für die Kommissionärin bindende Vorgabe des Verkaufspreises im Kunstbereich nicht zielführend ist. Indessen kann als allgemeinnotorisch gelten, dass selbst bei der Festlegung von Mindestpreisen bei vernünftiger Überlegung regelmässig die Kosten (sowie Marktentwicklungen) mitberücksichtigt werden. Letzteres ist – wie gesehen – nicht geschehen.

Wie gesehen, wäre die Preisgestaltung im Kommissionsvertrag selbst dann ungewöhnlich, wenn eingeräumt würde, dass es sich bei den im Vertrag festgehaltenen Preisen um sog. Mindestverkaufspreise handelt. Aus diesem Grund kann in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.3) darauf verzichtet werden, O.\_\_\_\_\_ und R.\_\_\_\_\_ in der beantragten Weise darüber zu befragen, ob die Vereinbarung eines Mindestpreises dem Standard entspricht und es sich bei den «net prices» im Consignment Agreement vom 20. August 2008 um Mindestverkaufspreise handelte.

**17.3.4.3** Sodann behauptet der Beschwerdeführer, die Galerie B.\_\_\_\_\_ nehme im Vorfeld eines Verkaufes Rücksprache mit ihm (Beschwerde, S. 44, 50). Damit und mit seiner Darstellung, wonach entsprechend den Gepflogenheiten im Kunstmarkt sehr viel mündlich vereinbart worden sei (Beschwerde, S. 44 ff.), sucht der Beschwerdeführer die Bedeutung der im Consignment Agreement festgehaltenen Preise zu relativieren. In diesem Kontext beantragt der Beschwerdeführer, er, O.\_\_\_\_\_ und R.\_\_\_\_\_ seien zu befragen (Beschwerde, S. 44 ff., 49).

Ob – wie der Beschwerdeführer behauptet – entsprechend Gepflogenheiten, wie sie auch im Verhältnis zum Galeristen R.\_\_\_\_\_ Standard gewesen sein sollen, mündlich bzw. stillschweigend vereinbart war, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ Verkaufsgeschäfte (namentlich betreffend die vom Consignment Agreement erfassten Kunstgegenstände) nur nach vorgängiger Rücksprache mit dem Beschwerdeführer abschliessen darf, kann dahingestellt bleiben. Wenn es sich so verhalten hätte (und der Beschwerdeführer, O.\_\_\_\_\_ oder R.\_\_\_\_\_ auf Befragung hin entsprechende Aussagen machen würden), wäre nämlich nicht nachvollziehbar, weshalb überhaupt bestimmte sog. Mindestverkaufspreise (bzw. Preisansätze der Kommittentin im Sinne von Art. 428 Abs. 1 OR) im Kommissionsvertrag festgehalten wurden. Es bliebe selbst dann sonderbar, dass die der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG und/oder der M.\_\_\_\_\_ angefallenen Lagerkosten (sowie die Marktentwicklungen) in neun von zehn Fällen nicht in erkennbarer Weise in die Kalkulation der sog. Mindestverkaufspreise eingeflossen sind, wenn vorliegend abgemacht gewesen wäre, dass der Abschluss eines Kaufvertrages nur nach vorgängiger Genehmigung des Beschwerdeführers im Einzelfall erfolgen darf.

Ohnehin erschiene – wollte man hier den Fokus nicht nur auf die Kommissionärin, sondern auch auf die Kommittentin richten (vgl. E. 15 hier vor) – eine Abmachung, wonach vorgängig eine Genehmigung durch den Beschwerdeführer einzuholen ist, als ungewöhnlich. Denn es ist nicht klar

erstellt, dass diese Genehmigung im Namen der Kommittentin (als angebliche Eigentümerin der Kunstwerke) erteilt werden soll. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er selbst (und nicht die M.\_\_\_\_\_) vor einem allfälligen Verkauf um Genehmigung ersucht worden wäre, deuten darauf hin, dass die Beteiligten das «Spiel der Gesellschaft» nicht korrekt spielten, indem sie darüber hinwegsehen, dass die Eigentümerbefugnisse nicht dem Beschwerdeführer, sondern – wenn überhaupt – der M.\_\_\_\_\_ zustanden bzw. dieser Gesellschaft als Komittentin hätten zustehen müssen (vgl. dazu auch vorn E. 15.2.2 und 15.2.4). Im Übrigen würde die behauptete Einflussnahme des Beschwerdeführers auf die Preisgestaltung auch in einer tatsächlichen, wirtschaftlichen Sicht gegen die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_ sprechen.

Der genannte Beweisantrag ist, weil er sich nach dem Gesagten auf nicht erhebliche Tatsachen bezieht, in antizipierter Beweismündigkeit abzuweisen (vgl. E. 2.3).

**17.4** Es kommen verschiedene weitere Umstände hinzu, welche in Bezug auf die am 26. August 2008 eingeführten Werke auf eine Simulation des Consignment Agreements vom 20. August 2008 hindeuten:

#### **17.4.1**

**17.4.1.1** Den Akten ist zu entnehmen, dass als Bestimmungsort der Gemälde «Aq.\_\_\_\_\_» und «As.\_\_\_\_\_» seitens des Beschwerdeführers bereits am 13. August 2008 die «[...]» in Ao.\_\_\_\_\_ festgelegt war (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 328, 331, Fall-Nr. 125, pag. 326, 329). Die Galerie B.\_\_\_\_\_ erfuhr erst zwei Tage später, dass diese Werke bei ihr in Kommission gegeben werden sollen und sie «für eine Wohnung in Ao.\_\_\_\_\_» bestimmt seien (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 272, 352 ff., Fall-Nr. 148, pag. 291). Auch bei den Kunstobjekten «Av.\_\_\_\_\_» und «Bv.\_\_\_\_\_» war der Bestimmungsort einseitig und vorab vom Beschwerdeführer festgelegt worden, erklärte doch Q.\_\_\_\_\_ zeitgleich mit ihrer Mitteilung an O.\_\_\_\_\_ vom 13. August 2008, wonach diese Werke in Kommission gegeben werden sollen, dass sie an die Bn.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ zu bringen seien (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 342 ff.).

Die Wahl des Bestimmungsortes bei den genannten vier Werken beruht vor diesem Hintergrund augenscheinlich nicht auf einem Verkaufskonzept der Galerie B.\_\_\_\_\_. Dies bekräftigt die Annahme der Vorinstanz, der

Beschwerdeführer sei einfuhrsteuerrechtlich gesehen Auftraggeber der Importe dieser Objekte gewesen.

Abgesehen von der Skulptur «At.\_\_\_\_\_» und dem Kunstwerk «Ax.\_\_\_\_\_» lässt sich auch bei allen weiteren hier interessierenden Kunstobjekten den Akten entnehmen, dass der jeweilige Bestimmungsort ohne Einflussnahme der Galerie B.\_\_\_\_\_ durch den Beschwerdeführer festgelegt wurde: So teilte Q.\_\_\_\_\_ der Galerie B.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 16. September 2008 mit, wohin die Werke «Az.\_\_\_\_\_» und «Bd.\_\_\_\_\_» gebracht werden sollen («Bn.\_\_\_\_\_ [...]», Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 287). Ferner setzte Q.\_\_\_\_\_ O.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 8. Mai 2009 über den Bestimmungsort der Werke «Bb.\_\_\_\_\_» und «Bf.\_\_\_\_\_» in Kenntnis («Bn.\_\_\_\_\_» und «[...] in [...] Bu.\_\_\_\_\_»; vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 158, pag. 314). Bei all diesen Werken ist nicht ersichtlich, dass die Destinationen unter Mitwirkung der Galerie B.\_\_\_\_\_ festgelegt worden wären.

Die Bestimmung des jeweiligen Standortes durch den Beschwerdeführer ohne ersichtliche Einflussnahme der Galerie B.\_\_\_\_\_ spricht gegen die wirkliche Absicht der Vertragsparteien, ein tatsächlich zu einem Verkauf führendes Rechtsgeschäft abzuschliessen. Wäre es primär um den Verkauf der Kunstobjekte gegangen, hätte die M.\_\_\_\_\_ es nämlich ebenso gut der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Verkaufskommissionärin überlassen können, zu entscheiden, wo sich die Kunstwerke nach dem Abschluss des Kommissionsvertrages für einen raschen und lukrativen Verkauf befinden sollen.

Auffallend ist auch, dass – jedenfalls bei den erwähnten acht Fällen – die (teilweise vorgängige) Bestimmung des Standortes und die Wahl von Standorten im unmittelbaren Einflussbereich des Beschwerdeführers allein diesem oblag, und dies nicht im Consignment Agreement vom 20. August 2008 festgehalten wurde. Dies erscheint umso merkwürdiger, als Ziff. 6 des Consignment Agreements festhält, dass zu diesem Vertrag keine ergänzenden Vereinbarungen getroffen worden seien. Es mag zwar zulässig sein, der Galerie B.\_\_\_\_\_ auch ohne entsprechende Vertragsklausel die Vorgabe zu machen, dass die eigentliche Verkaufskommissionstätigkeit letztlich mit einem vom Beschwerdeführer gewählten Standort der Kunstwerke abgewickelt werden soll. Auch besteht – wie der Beschwerdeführer zutreffend anmerkt (Beschwerde, S. 40) – keine gesetzliche Vorschrift, wonach das Kommissionsgut vom Kommissionär in Besitz genommen werden muss. Gleichwohl erscheint es als ungewöhnlich und spricht gegen

einen tatsächlichen Willen, die Kunstwerke zum Verkauf in Kommission zu geben, wenn die anscheinend für die Vertragsparteien zentralen Rahmenbedingungen betreffend den Standort nicht ins Consignment Agreement aufgenommen, sondern vielmehr jeweils einseitig durch den Beschwerdeführer festgelegt wurden.

**17.4.1.2** Der konkrete Standort von neun der zehn hier in Frage stehenden Kunstobjekte nach der Einfuhr vom 26. August 2008 steht der Annahme, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionärin tätig geworden ist und das Consignment Agreement vom 20. August 2008 dem wirklichen Willen der Parteien entsprach, ebenfalls entgegen:

So befand sich die Skulptur «At. \_\_\_\_\_» nach den vorliegenden Akten jedenfalls vom 17. September 2008 bis am 16. April 2013 in einem Lager bei der F. \_\_\_\_\_ AG (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 140, pag. 25, 341). Mit Ausnahme von Bh. \_\_\_\_\_s Gemälde «Bg. \_\_\_\_\_», das ins E. \_\_\_\_\_ gebracht wurde (siehe dazu sogleich E. 17.5 f.), waren die Kunstwerke nach den Einfuhren vom 26. August 2008 in Lagern und später – jedenfalls im Zeitpunkt des Einschreitens durch die EZV Mitte April 2013 – in privaten Räumlichkeiten in der Einflussosphäre des Beschwerdeführers (vgl. für die letztlich an die [...] in Ao. \_\_\_\_\_ gebrachten Gemälde «Aq. \_\_\_\_\_» und «As. \_\_\_\_\_» Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 34, 115 f., 121, 307, 331, sowie Fall-Nr. 125, pag. 329; zur Liegenschaft an der [...] in Ao. \_\_\_\_\_ vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 125, pag. 170 ff.; zu den schliesslich an die Bn. \_\_\_\_\_ [...] in H. \_\_\_\_\_ gebrachten Werken «Av. \_\_\_\_\_», «Ax. \_\_\_\_\_», «Az. \_\_\_\_\_», «Bb. \_\_\_\_\_» und «Bd. \_\_\_\_\_» vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 15, 27, 46, 126, 168, 171 ff., 192 f., 357, Fall-Nr. 141, pag. 17, 134, 154 ff., 301 f., Fall-Nr. 148, pag. 14, 232, Fall-Nr. 153, pag. 13, 140, 196, 355 f., Fall-Nr. 159, pag. 22, 199 f., 358 f. Im Fall des Kunstwerks «Ax. \_\_\_\_\_» erfolgte zunächst ein Transport nach Bu. \_\_\_\_\_ [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 141, pag. 134]. Zwar befanden sich die Werke «Av. \_\_\_\_\_», «Az. \_\_\_\_\_» und «Ax. \_\_\_\_\_» nach einem E-Mail der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 21. Februar 2013 im E. \_\_\_\_\_ [vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 379 ff., Fall-Nr. 141, pag. 328 ff., Fall-Nr. 148, pag. 407 ff.]. Am 13. April 2013 konnte die Zollfahndung aber diese Werke in der Bm. \_\_\_\_\_ feststellen [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 377, Fall-Nr. 141, pag. 328, Fall-Nr. 148, pag. 405]. Zur in ein Bootshaus in Bu. \_\_\_\_\_ gebrachten Installation «Bf. \_\_\_\_\_» vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 158, pag. 1, 16, 28, 47, 182, 187, 365, 371 f., 397 ff.).

Die hiervor genannten Aktenstücke zeigen das Bild, dass die fraglichen Kunstwerke jedenfalls Mitte April 2013 (abgesehen von Bh. \_\_\_\_\_s Gemälde) an einem nicht öffentlich zugänglichen Ort waren und dies teilweise – wie bei den Kunstwerken «At. \_\_\_\_\_» und den beiden am 29. August 2008 nach Ao. \_\_\_\_\_ gebrachten Gemälden von Ar. \_\_\_\_\_ – während Jahren der Fall war. Diese Aufbewahrung der Kunstwerke an nicht öffentlich zugänglichen Orten (vor allem die bloße Lagerung im Fall der Skulptur «At. \_\_\_\_\_») spricht gegen das Vorliegen eines echten Kommissionsvertrages. Denn es liegt auf der Hand, dass eine solche Aufbewahrung einen gewinnbringenden Verkauf der Kunstwerke, zu welchem die Galerie B. \_\_\_\_\_ nach dem Consignment Agreement verpflichtet war, zumindest erschwerte. Als Indiz gegen einen echten Kommissionsvertrag fällt dies umso mehr ins Gewicht, als aus den vorliegenden Akten nicht ersichtlich ist, dass sich die Galerie B. \_\_\_\_\_ während dieser Aufbewahrung darum bemüht hätte, den Standort der Kunstwerke zu wechseln oder sie auf andere Weise potentiellen Verkäufern (überhaupt oder mehr) bekannt zu machen:

Der Beschwerdeführer behauptet, die Galerie B. \_\_\_\_\_ habe den Verkauf der Kunstwerke durch Kundenkontakte, ihre Messetätigkeit sowie durch ihre wissenschaftliche Arbeit gefördert (Beschwerde, S. 52). Doch ist nicht substantiiert, dass entsprechende Werbetätigkeiten seitens der Galerie B. \_\_\_\_\_ just in Bezug auf die hier in Frage stehenden Kunstwerke und in der Zeit unternommen wurden, als sich die Kunstobjekte in nicht öffentlich zugänglichen privaten Räumlichkeiten (wie namentlich der Bm. \_\_\_\_\_) befanden.

Die Darstellung des Beschwerdeführers, wonach die Platzierung der Kunstobjekte in seinen privaten Räumlichkeiten auf einem Verkaufskonzept der Galerie B. \_\_\_\_\_ beruht, steht einer Würdigung der erwähnten, nicht öffentlich zugänglichen Standorte als gewichtiges Indiz für eine Simulation nicht entgegen:

Der Beschwerdeführer macht zwar unter Anrufung von O. \_\_\_\_\_ als Zeugen oder Auskunftsperson geltend, es habe verschiedene Werbekonzepte der Galerie B. \_\_\_\_\_ gegeben und die Galerie habe neue Verkaufskanäle erschlossen (vgl. Beschwerde, S. 13). Selbst wenn eine Befragung von O. \_\_\_\_\_ als Zeugen oder Auskunftsperson zeigen sollte, dass dies der Fall war, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht, inwiefern die Aufbewahrung der erwähnten neun Kunstwerke an nicht öffentlich

zugänglichen Orten Teil eines Werbekonzeptes der Galerie B.\_\_\_\_\_ gewesen sein sollte. Schon aufgrund der vorhandenen Akten ist vielmehr als erstellt zu erachten, dass die Einfuhren und die Wahl der Standorte dieser Kunstwerke weder auf einem Konzept der Galerie B.\_\_\_\_\_ noch auf einem solchen der M.\_\_\_\_\_, sondern einzig auf der im Memorandum von P.\_\_\_\_\_ festgehaltenen Absicht des Beschwerdeführers beruhten, die Kunstwerke permanent auszustellen. Aus diesem Grund ist auf die beantragte Befragung von O.\_\_\_\_\_ in antizipierter Beweismündigkeit zu verzichten (vgl. E. 2.3).

**17.4.2** In Bezug auf die Gemälde «Aq.\_\_\_\_\_» und «As.\_\_\_\_\_» fällt nicht zuletzt ins Gewicht, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ entgegen den Angaben in der Einfuhrdeklaration vom 26. August 2008 gar nie Empfängerin der Werke war (vgl. die Einfuhrdeklaration in Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 4). Diese Werke wurde nämlich nach ihrer Auslagerung aus dem offenen Zolllager der «M.\_\_\_\_\_» und ihrer Einlagerung in einem «Schweizer Lager» dieses Unternehmens bei der F.\_\_\_\_\_ AG direkt an den Beschwerdeführer (per Adresse [...] Ao.\_\_\_\_\_) geliefert. Dabei war der Beschwerdeführer Auftraggeber des Transportes (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 106, pag. 115 f.).

**17.4.3** Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines simulierten Kommissionsvertrages bildet der Umstand, dass der darin enthaltenen Klausel, wonach die Transportkosten von der Galerie B.\_\_\_\_\_ getragen werden sollen (vgl. Ziff. 5 des Consignment Agreements vom 20. August 2008), bei verschiedenen Transporten der am 26. August 2008 eingeführten Kunstwerke (soweit ersichtlich) nicht nachgelebt wurde:

So wurde bei den Werken «Aq.\_\_\_\_\_» und «As.\_\_\_\_\_» der Transport vom Lager der F.\_\_\_\_\_ AG in Bq.\_\_\_\_\_ nach Ao.\_\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer per Adresse seines Administrativbüros in Rechnung gestellt (Akten ZFA, act. 106, pag. 114). Es ist den Akten nicht zu entnehmen, dass diese Kosten der Galerie B.\_\_\_\_\_ weiterbelastet worden wären.

Bei den Kunstwerken «Av.\_\_\_\_\_», «Az.\_\_\_\_\_» und «Bd.\_\_\_\_\_» erteilte zwar die Galerie B.\_\_\_\_\_ der F.\_\_\_\_\_ AG am 18. September 2008 einen Auftrag zum Transport von Bq.\_\_\_\_\_ an die Bn.\_\_\_\_\_ [...] in H.\_\_\_\_\_ (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 292 ff.). Die Transportkosten wurden dabei aber dem Beschwerdeführer per Adresse der Bm.\_\_\_\_\_ in Rechnung gestellt (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 119, pag. 126). Auch die Kosten eines von der Galerie B.\_\_\_\_\_ auf



Veranlassung von Q.\_\_\_\_\_ in Auftrag gegebenen Transportes der Installation «Bb.\_\_\_\_\_» am 14. Mai 2009 an die Bn.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ wurde dem Beschwerdeführer und nicht der Galerie in Rechnung gestellt (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 153, pag. 124, 139, 209, 212 und 317). Bei diesem Transport erklärte O.\_\_\_\_\_ ausdrücklich gegenüber der F.\_\_\_\_\_ AG, dass die Transportkosten nicht zulasten der Galerie B.\_\_\_\_\_ gehen würden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 153, pag. 139).

Auffallend ist sodann, dass ein von der F.\_\_\_\_\_ AG abgewickelter Transport des Kunstwerks «Ax.\_\_\_\_\_» in die Bm.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ vom 29. April 2010 der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellt wurde (act. 6.1.76, Fall-Nr. 141, pag. 129, 131). Es ist nicht nachzuvollziehen, weshalb die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG, welche dem Consignment Agreement vom 20. August 2008 zufolge gar nicht mehr Eigentümerin dieses Kunstwerkes gewesen war, die entsprechenden Transportkosten hätte tragen sollen. Dieser Umstand spricht in besonderem Masse dafür, dass das Consignment Agreement nur aufgesetzt worden ist, um das Verlagerungsverfahren geltend machen zu können (vgl. auch vorn E. 15.2.4).

Kurz vor einem von Q.\_\_\_\_\_ veranlassten, von der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Auftrag gegebenen Transport der Installation «Bf.\_\_\_\_\_» nach Bu.\_\_\_\_\_ am 15. Mai 2009 hat sodann O.\_\_\_\_\_ bezeichnenderweise gegenüber der F.\_\_\_\_\_ AG ausdrücklich erklärt, dass die Galerie die Transportkosten nicht trage (Akten ZFA, Fall-Nr. 158, pag. 323). Die Kosten wurden dementsprechend dem Beschwerdeführer per Adresse der Bm.\_\_\_\_\_ in Rechnung gestellt (Akten ZFA, Fall-Nr. 158, pag. 168). Auch hier wurde somit die Regelung zu den Transportkosten im Consignment Agreement vom 20. August 2008 nicht umgesetzt.

In all diesen Fällen scheint letztlich der Beschwerdeführer für den Transport aufgekommen zu sein. Dies entspricht im Übrigen – was ebenfalls auf eine Simulation hindeutet – der Kostenregelung, wie sie für das unter «Fall 1» im Memorandum von P.\_\_\_\_\_ vom 30. Oktober 2007 beschriebene Vorgehen festgehalten worden ist (vgl. E. 15.2.3).

## **17.5**

**17.5.1** Beim Gemälde «Bg.\_\_\_\_\_» von Bh.\_\_\_\_\_ bildet – wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat – Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements vom 20. August 2008 insbesondere der Umstand, dass gemäss den vorliegenden Akten nach der Einfuhr vom 26. August 2008 zunächst nicht die Galerie B.\_\_\_\_\_, sondern die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG in

Erscheinung trat. Die S. \_\_\_\_\_ AG hatte verschiedentlich mit diesem Gemälde zu tun, indem sie insbesondere

- dem Restaurator Bo. \_\_\_\_\_ im Februar 2009 ermöglichte, in ihrem Auftrag und auf ihre Rechnung eine Beschau des Werkes vorzunehmen und einen Zustandsbericht zu erstellen (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 275, 278, 695),
- einen am 24. Februar 2009 vorgenommenen Transport des Gemäldes nach Bp. \_\_\_\_\_ vorbereitete (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 274 ff.),
- die Kosten des letztgenannten Transportes übernahm bzw. bei sich in Rechnung stellen liess (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 263 ff.), und
- im Jahr 2009 eine Versicherung des Gemäldes abschloss, wobei diese Versicherung bis ins Jahr 2011 lief (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 645 ff., 658 ff., 679 ff., 684 f., 687 ff., 700 ff.).

**17.5.2** Für eine Simulation des mit der Galerie B. \_\_\_\_\_ abgeschlossenen Consignment Agreements vom 20. August 2008 spricht in Bezug auf das Gemälde «Bg. \_\_\_\_\_» auch, dass a) im Jahr 2009 Abmachungen getroffen wurden, wonach dieses Kunstobjekt durch die Galerie S. \_\_\_\_\_ AG als Kommissionärin verkauft werden soll, und b) entsprechende Kommissionstätigkeiten vorgenommen wurden. So vereinbarte R. \_\_\_\_\_ mit dem Beschwerdeführer am 5. Mai 2009, dass das Gemälde beim Stand der Galerie S. \_\_\_\_\_ AG an der Br. \_\_\_\_\_ als einziges Werk ausgestellt und verkauft werden sollte (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 455). Ferner unterzeichneten die M. \_\_\_\_\_, die Galerie B. \_\_\_\_\_ und die Galerie S. \_\_\_\_\_ AG am 20. Juli 2009 ein Consignment Agreement, mit welchem die letztere Galerie mit dem Verkauf des Bildes beauftragt wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1031 ff.). Das Gemälde wurde entsprechend diesen Abmachungen von der Galerie S. \_\_\_\_\_ AG im Mai 2009 an der Br. \_\_\_\_\_ zum Verkauf angeboten (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 494. Aufgrund dieser – anders als bei der Galerie B. \_\_\_\_\_ – nachgewiesenen Kommissionstätigkeit der S. \_\_\_\_\_ AG lässt sich im Übrigen entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers [vgl. Stellungnahme vom 9. Juli 2018, S. 8, 21; Stellungnahme vom 24. September 2018, S. 7, 15 f.] von vornherein nichts aus

einer allfälligen behördlichen Duldung der Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG ableiten).

Zwar war für das Consignment Agreement vom 20. Juli 2009 eine reguläre Vertragsdauer bis zum 31. Dezember 2009 vorgesehen (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1034, Ziff. 8), doch scheinen die Parteien den mit diesem Vertrag getroffenen Abmachungen auch über diese Zeitspanne hinaus nachgelebt zu haben, hat doch die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG das Gemälde noch am 27. Januar 2011 zum Verkauf angeboten (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 494) und hat sie (wie erwähnt) die Versicherung bis ins Jahr 2011 übernommen.

Es fällt dabei insbesondere auf, dass im Consignment Agreement vom 20. Juli 2009 für den Fall eines Verkaufes des Gemäldes während der Vertragsdauer eine Provision für die Galerie B.\_\_\_\_\_ ausdrücklich ausgeschlossen wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1033, Ziff. 2 Satz 2). Der Umstand, dass dieser Vertrag abgeschlossen wurde, ohne dass dabei das der Galerie B.\_\_\_\_\_ nach Art. 432 Abs. 1 OR einen Provisionsanspruch einräumende Consignment Agreement vom 20. August 2008 ausdrücklich aufgehoben wurde, deutet zusammen mit den weiteren genannten Indizien für eine Simulation darauf hin, dass letztere Vereinbarung von Anfang an nicht dem wirklichen Parteiwillen entsprach.

## **17.6**

**17.6.1** Wie im Folgenden zu zeigen ist, bildet auch die Art und Weise, wie das Gemälde «Bg.\_\_\_\_\_» im Sommer 2011 ins E.\_\_\_\_\_ gebracht wurde, ein Indiz dafür, dass das Consignment Agreement vom 20. August 2008 simuliert war.

**17.6.2** Die Geschehnisse im Zusammenhang mit dem erwähnten Transport ins E.\_\_\_\_\_ gestalteten sich im Wesentlichen wie folgt:

Nachdem der Beschwerdeführer in der ersten Hälfte des Jahres 2011 entschieden hatte, dass das Gemälde in das E.\_\_\_\_\_ zu liefern sei (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1050, 1055), teilte O.\_\_\_\_\_ dem Administrativbüro des Beschwerdeführers mit, dass das Kunstwerk «noch zolltechnisch entsprechend versorgt werden» müsse (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1056). In der Folge wurde das in der Schweiz befindliche Gemälde ausgeführt, wobei in der Ausfuhrzollanmeldung vom 15. Juni 2011 die Galerie B.\_\_\_\_\_ als Versenderin und Gross-

britannien als Bestimmungsland angegeben wurden. Die Ausfuhrzollanmeldung enthielt ferner den Vermerk «M.\_\_\_\_\_» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 53). Eine Woche zuvor hatte der Beschwerdeführer ein zu dieser Ausfuhrzollanmeldung passendes, von O.\_\_\_\_\_ angeblich benötigtes «offizielles Schreiben» genehmigt, mit welcher die «M.\_\_\_\_\_» die Rückgabe des Gemäldes von der Galerie B.\_\_\_\_\_ fordert (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 1059). Ebenso passend zur Ausfuhrzollanmeldung stellte die Galerie betreffend das Bild eine «PROFORMA INVOICE (Return of Consignment)» mit einer Anschrift an «M.\_\_\_\_\_» in Bs.\_\_\_\_\_ aus (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 886).

Anders als nach diesen Dokumenten wurde das Gemälde von Bh.\_\_\_\_\_ freilich nicht etwa nach Grossbritannien ausgeführt, sondern nach Deutschland transportiert und bereits am 16. Juni 2011 – nunmehr im Auftrag der Galerie S.\_\_\_\_\_ AG – in das offene Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG in Bq.\_\_\_\_\_ gebracht (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 347). Am Folgetag meldete die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG das Gemälde (gestützt auf ihre Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens) zur Einfuhr im Verlagerungsverfahren an (Akten ZFA, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 344). Im Anschluss an die Einfuhr gelangte das Gemälde ins E.\_\_\_\_\_.

**17.6.3** Die vorliegenden Akten lassen mit dem geschilderten Geschehensablauf keinen anderen Schluss zu, als dass gegenüber der EZV eine ordnungsgemässe Rückgabe des Kommissionsgutes an die M.\_\_\_\_\_ mit einer Anschrift in Grossbritannien vorgetäuscht wurde, damit bei der Übernahme des Werkes durch die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG nicht der möglicherweise zu Einfuhrsteuerfolgen führende Eindruck entsteht, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ das Kunstwerk am 26. August 2008 ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht bzw. in Tat und Wahrheit nicht als Kommissionärin im Verlagerungsverfahren eingeführt hat. Die Annahme, dass dies der Beweggrund für die innert nur zwei Tagen erfolgte Aus- und Wiedereinfuhr des Gemäldes im Jahr 2011 war, wird nicht zuletzt durch den Umstand gestützt, dass O.\_\_\_\_\_ – wie erwähnt – im Vorfeld davon sprach, dass das Kunstwerk «noch zolltechnisch entsprechend versorgt» werden müsse. Ins Bild passt, dass die Galerie S.\_\_\_\_\_ AG in ihren Unterlagen zur Ausfuhr des Gemäldes nach Deutschland am 16. Juni 2011 den Vermerk «Aus B.\_\_\_\_\_’s ESTV-Konto heraus gelöst» anbrachte (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 492) und die Galerie B.\_\_\_\_\_ das Gemälde nicht nur in der Ausfuhrzollanmeldung, sondern auch gegenüber der ESTV in ihrer Abrechnung für das zweite Quartal 2011 unrichtigerweise als

am 17. Juni 2011 definitiv nach Grossbritannien exportiert bezeichnete (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 39 A/B, pag. 750).

**17.6.4** Schon mit Blick auf das Gesagte lässt der Umstand, dass sich das Gemälde «Bv. \_\_\_\_\_» ab dem 17. Juli 2011 im E. \_\_\_\_\_ befand, nicht auf eine Kommissionstätigkeit der Galerie B. \_\_\_\_\_ schliessen. Insbesondere lässt sich dieser Standort ab diesem Zeitpunkt von vornherein nicht als Teil eines Verkaufskonzeptes der Galerie B. \_\_\_\_\_ verstehen. Dies gilt nicht zuletzt auch deshalb, weil die Galerie das Gemälde gegenüber den Behörden als am 17. Juni 2011 definitiv ausgeführt bezeichnete.

Die genannten Indizien für eine Simulation in Bezug auf das Kunstobjekt von Bh. \_\_\_\_\_ würden selbst dann nicht entkräftet, wenn der Beschwerdeführer bei einer Befragung aussagen würde, dass er dieses Kunstwerk aufgrund einer Wertsteigerung behalten habe und es nunmehr zu einem Preis von mehr als Fr. 120 Mio. zum Verkauf stehe. Der in der Beschwerde gestellte Beweisantrag auf Durchführung einer entsprechenden Befragung (vgl. Beschwerde, S. 38) ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (vgl. E. 2.3).

**17.7** Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es aufgrund verschiedener gewichtiger Indizien der OZD gelingt, nachzuweisen, dass das Consignment Agreement vom 20. August 2008 hinsichtlich der darin aufgeführten, am 26. August 2008 ins schweizerische Zollgebiet eingeführten Kunstobjekte in dem von der OZD angenommenen Sinn simuliert war. Mindestens aber ist aufgrund des die Geschehnisse massgeblich beeinflussenden Handelns des Beschwerdeführers aus einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sicht auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu schliessen.

## **18.**

**18.1** Die Kunstwerke «Bi. \_\_\_\_\_» von Bj. \_\_\_\_\_ und «Bk. \_\_\_\_\_» von Bl. \_\_\_\_\_ wurden von der Galerie B. \_\_\_\_\_ am 11. September 2008 im Verlagerungsverfahren eingeführt, wobei bei der EZV als Beleg das Consignment Agreement zwischen der M. \_\_\_\_\_ und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 20. August 2008 eingereicht wurde. Als Spediteurin fungierte bei diesen Einfuhren die Bw. \_\_\_\_\_ AG (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 222 ff., Fall-Nr. 166A, pag. 264).

**18.2** Vor den Einfuhren vom 11. September 2008 ist im Wesentlichen Folgendes geschehen:

Das Kunstobjekt «Bi.\_\_\_\_\_» wurde von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG am 11. Januar 2005 bei der Galerie B.\_\_\_\_\_ gekauft. Das Kunstwerk «Bk.\_\_\_\_\_» hat die vom Beschwerdeführer beherrschte K.\_\_\_\_\_ Inc. am 21. Januar 2008 erworben, und zwar ebenfalls bei der Galerie B.\_\_\_\_\_. Bei beiden Käufen genehmigte der Beschwerdeführer die Bezahlung der Kaufpreise. Seitens der Galerie B.\_\_\_\_\_ erfolgten die Verkäufe dabei mit dem Hinweis «Export: The sales price does not include VAT» bzw. «No VAT no Custom Duties included – Export», also ohne Inlandsteuerfakturierung (siehe zum Ganzen Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 29, 38, Fall-Nr. 166A, pag. 7 ff.).

Nach ihrem Verkauf an die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bzw. die K.\_\_\_\_\_ Inc. wurden die beiden Kunstwerke zunächst in einem offenen Zolllager des Beschwerdeführers bei der F.\_\_\_\_\_ AG eingelagert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 102, Fall-Nr. 166A, pag. 43). Die Werke wurden sodann am 17. März 2008 mit weiteren vierzehn Kunstobjekten nach Grossbritannien exportiert sowie in Lager mit den Bezeichnungen «[...] Galerie J.\_\_\_\_\_ / A.\_\_\_\_\_» und «[...] K.\_\_\_\_\_ Inc. / A.\_\_\_\_\_ [...]» bei der Bt.\_\_\_\_\_ Ltd. in Bs.\_\_\_\_\_ gebracht (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 47 ff., 57 ff., 101, Fall-Nr. 166A, pag. 88 ff., 102, 125 f.). Veranlasst wurde dies mittels eines Schreibens der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG vom 5. März 2008, in welchem als Kontaktadresse die Adresse des Administrativbüros des Beschwerdeführers angegeben ist (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 129 ff.). Am 22. April 2008 teilte Q.\_\_\_\_\_ der Bt.\_\_\_\_\_ Ltd. mit, dass alle in deren Lagern befindlichen Werke an die M.\_\_\_\_\_ verkauft worden seien und an die Adresse «M.\_\_\_\_\_, c/o Bw.\_\_\_\_\_ AG, [...] Bx.\_\_\_\_\_, Switzerland» zu transportieren seien (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 534). Die Kunstwerke «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» wurden dementsprechend zusammen mit den weiteren, am 17. März 2008 nach Bs.\_\_\_\_\_ gebrachten vierzehn Kunstwerken am 16. Juli 2008 in das Lager von M.\_\_\_\_\_ im Zollfreilager der Bw.\_\_\_\_\_ AG in Bx.\_\_\_\_\_ eingelagert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 147 ff., 194 ff.).

Mit E-Mail vom 27. August 2008 erteilte die Galerie B.\_\_\_\_\_ der Bw.\_\_\_\_\_ AG die Anweisung, die Werke «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» gestützt auf das Consignment Agreement vom 20. August 2008 «via Estv-Verfahren» zu verzollen (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 466). Zu diesem Zweck erteilte Q.\_\_\_\_\_ der Bw.\_\_\_\_\_ AG mit E-Mail vom 1. September 2008 eine «Freistellung» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 102, pag. 232).

**18.3** Die OZD nimmt an, dass der Erwerb der hier in Frage stehenden beiden Skulpturen in den Jahren 2005 und 2008, deren Ausfuhr mit der anschliessenden Einlagerung bei der Bt. \_\_\_\_\_ Ltd. in Bs. \_\_\_\_\_ am 17. März 2008, der vier Monate danach erfolgte Transport ins Zollfreilager bei der Bw. \_\_\_\_\_ AG in Bx. \_\_\_\_\_ und die anschliessende Einfuhr im Verlagerungsverfahren auf das Administrativbüro des Beschwerdeführers bzw. ihn selbst zurückzuführen seien. Nach Ansicht der Vorinstanz ist dieses Vorgehen der Beteiligten nur verständlich vor dem Hintergrund der per 1. Mai 2007 in Kraft getretenen Regelungen, wonach

- in offenen Zolllagern oder Zollfreilagern eingelagerte, zur Ausfuhr veranlagte Waren grundsätzlich innert sechs Monaten ins Zollaussland zu verbringen sind (vgl. dazu E. 8.4 Abs. 2), und
- das an die Stelle des früheren Freipassverkehrs (im Sinne von Art. 47 aZG) getretene Verfahren der vorübergehenden Verwendung (vgl. insbesondere Art. 9 und Art. 58 ZG) nur eine vorübergehende Verwendung während höchstens zwei Jahren erlaubt (Art. 30 Abs. 1 Bst. b ZV), wobei die vorübergehende Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Zollabgaben noch höchstens um drei weitere Jahre verlängert werden kann (Art. 30 Abs. 2 ZV).

Die OZD hält dafür, dass es den Beteiligten letztlich nur darum gegangen sei, die beiden Kunstobjekte und die weiteren vierzehn am 17. März 2008 nach Bs. \_\_\_\_\_ gebrachten Werke, «die trotz ihrer – zum Teil schon seit Jahren bestehenden – Exportbestimmung oder Verkaufsbestimmung bzw. die sich ohne Inlandmehrwertsteuerbelastung im Schweizer Staatsgebiet befanden, trotz Gesetzesänderungen wieder ohne (definitive) Entrichtung der Mehrwertsteuer einführen zu können» (E. 8 Ziff. 17 f. Abs. 3 ff. [insbesondere S. 65] des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

**18.4** Die hiervor genannten Schlüsse der Vorinstanz drängen sich insbesondere deshalb zu Recht auf, weil im Memorandum von P. \_\_\_\_\_ vom 30. Oktober 2007 (vgl. E. 15.2.3) namentlich für bereits von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG gekaufte Kunstobjekte festgehalten wurde, dass ein dringender Handlungsbedarf bestehe, und ein Ablaufschema skizziert wurde, das abgesehen von einer im Memorandum erwähnten Freipassabfertigung in weiten Teilen der in der Folge bei den Kunstwerken «Bi. \_\_\_\_\_» und «Bk. \_\_\_\_\_» angewendeten Vorgehensweise entspricht. So lautet das genannte Ablaufschema wie folgt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 100, pag. 386, unter «Fall 2»):

«Phase 1: Die Käufer (J.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_) erteilen B.\_\_\_\_\_ [= Galerie B.\_\_\_\_\_] den Auftrag, die Objekte ins Ausland zu liefern (Rahmung, Wertanalyse etc.). Als Ort der Lieferung ist z. B. Bt.\_\_\_\_\_ in Bs.\_\_\_\_\_ zu empfehlen.

Phase 2: Der Auftraggeber (z.B. K.\_\_\_\_\_ Inc.) lässt Objekt durch Bt.\_\_\_\_\_ exportieren und ins Zollfreilager Bx.\_\_\_\_\_ einführen. Dort bleibt die Ware und kann mit Freipass herausgenommen und wieder eingeliefert werden.»

Ins Bild passt, dass O.\_\_\_\_\_ in einem E-Mail vom 21. Januar 2008 dem Beschwerdeführer mitteilte, er müsse mit ihm oder P.\_\_\_\_\_ dringend «über den Versand vergangener Ankäufe sprechen, den wir unbedingt noch Ende Januar oder Anfang Februar ausführen müssen» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 54/55, pag. 171). Auch gegenüber Q.\_\_\_\_\_ meldete O.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 27. Januar 2008 die Notwendigkeit eines unverzüglichen Exportes von Kunstwerken an, teilte er ihr doch mit, sie müssten dringend mehr als die von Q.\_\_\_\_\_ in einem E-Mail vom 5. Juni 2007 aufgeführten Bilder exportieren (vgl. Akten ZFA, act. 8.27.2 Beilage 12.4). Mangels anderweitiger Hinweise muss davon ausgegangen werden, dass dieser Export von O.\_\_\_\_\_ im Januar 2008 allein aufgrund der per 1. Mai 2007 eingetretenen Rechtsänderungen als dringlich erachtet wurde (vgl. dazu auch E. 8 Ziff. 17 f. Abs. 8 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

Gestützt wird die Sichtweise der Vorinstanz insbesondere auch durch den Umstand, dass sich O.\_\_\_\_\_ am 27. März 2008 bei Q.\_\_\_\_\_ danach erkundigt hat, ob die Transporte nach Grossbritannien reibungslos verlaufen seien (Akten ZFA, act. 8.27.2, Beilage 18.1), und er am 9. April 2008 Q.\_\_\_\_\_ darum bat, dass sich ein Vertreter der M.\_\_\_\_\_ bei der Bw.\_\_\_\_\_ AG für die Miete eines Teils des Zollfreilagers melde (Akten ZFA, act. 8.9.5, Beilage 8). Abgesehen von den von der Vorinstanz angenommenen steuerlichen Motiven ist nämlich kein plausibler Grund ersichtlich, weshalb sich die Galerie B.\_\_\_\_\_, nachdem sie die beiden Kunstwerke «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» bereits seit Jahren bzw. einigen Monaten verkauft hatte, um deren Transport nach Bs.\_\_\_\_\_ und deren zeitnahen Standort auf wiederum schweizerischem Staatsgebiet hätte kümmern sollen.

Schon mit Blick auf das Ausgeführte scheint das Bestreben, vor Ablauf der im neuen Zollrecht vorgesehenen Befristungen die Exportverkäufe der Galerie B.\_\_\_\_\_ zolltechnisch mittels Ausfuhr aus dem Zollgebiet und damit ohne (definitive) Mehrwertsteuerbelastung abzuschliessen, das einzige



Motiv gewesen zu sein, die Kunstwerke «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» just im März 2008 (zusammen mit mehr als einem Dutzend anderer Werke) auf kostspielige Weise nach Grossbritannien auszuführen, sie kurze Zeit später wieder in das schweizerische Staatsgebiet zu bringen und sie im Verlagerungsverfahren einzuführen. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht einmal ansatzweise andere Beweggründe namhaft macht.

**18.5** Der Beschwerdeführer bringt vor, die Ausführungen der OZD bezüglich der Verkäufe ohne Mehrwertsteuerfakturierung seien mangels Zuständigkeit der EZV für die Inlandsteuer nicht relevant (vgl. Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 12 f.). Damit verkennt der Beschwerdeführer, dass bei der Prüfung, ob die beiden fraglichen Kunstwerke nach dem Willen der Vertragsparteien des Consignment Agreements vom 20. August 2008 tatsächlich als Kommissionsgut in die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_ gegeben wurden (und damit zu Recht eine Zollanmeldung zur Einfuhr im Verlagerungsverfahren erfolgt ist), durch das Bundesverwaltungsgericht und als Vorfrage auch durch die OZD beurteilt werden darf, ob für das Verhalten der Beteiligten inlandsteuerliche Überlegungen ausschlaggebend waren.

Mit Blick auf die hiervor genannten Umstände gelingt der OZD der Nachweis, dass das Consignment Agreement zwischen der M.\_\_\_\_\_ und der Galerie B.\_\_\_\_\_ vom 20. August 2008 auch in Bezug auf die Kunstwerke «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» simuliert war.

## **19.**

Die festgestellten, schwerwiegenden und rechtsgenügenden Indizien (vgl. E. 17 f.) rechtfertigen schon für sich allein den Schluss, dass das Consignment Agreement vom 20. August 2008 nur zum Zwecke der Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ abgeschlossen wurde und es dementsprechend simuliert war. Es braucht unter diesen Umständen nicht auf allfällige weitere Hinweise für eine Simulation dieses Vertrages eingegangen zu werden.

## **20. Commission Arrangements betreffend die Installation «Eo.\_\_\_\_\_»**

**20.1** Die Installation «Eo.\_\_\_\_\_» von An.\_\_\_\_\_ wurde am 15. November 2007 durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG für USD 541'000 ersteigert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 7). Die Bezahlung wurde dabei vom Beschwerdeführer genehmigt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 8,

11). Das Kunstwerk wurde am 13. Februar 2008 nach einem Transport von New York nach H.\_\_\_\_\_ im offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG eingelagert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 24 ff.).

Am 24. Oktober 2008 wies das Administrativbüro des Beschwerdeführers die F.\_\_\_\_\_ AG an, das Kunstwerk auf die K.\_\_\_\_\_ Inc. «umzuschreiben» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 241). Gleichentags sandte das Administrativbüro ein Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» an P.\_\_\_\_\_, und zwar zur Unterschrift im Namen der K.\_\_\_\_\_ Inc. und zur Weiterleitung an die Galerie B.\_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 239 f.). Das Schreiben enthält im Wesentlichen einzig den Hinweis, dass das Kunstwerk «Eo.\_\_\_\_\_» von der K.\_\_\_\_\_ Inc. der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Kommission gegeben werden soll, dabei schweizerisches Vertragsrecht sowie ein Mindestverkaufspreis von USD 541'000 gelten sollen und die Galerie B.\_\_\_\_\_ als Zeichen des Einverständnisses eine unterzeichnete Kopie des Schreibens retournieren soll.

Mit E-Mail vom 12. Dezember 2008 teilte Q.\_\_\_\_\_ O.\_\_\_\_\_ mit, dass die Installation an die Bn.\_\_\_\_\_ [...] in H.\_\_\_\_\_ (Bm.\_\_\_\_\_) geliefert werden und O.\_\_\_\_\_ dazu der F.\_\_\_\_\_ AG den Transportauftrag erteilen solle (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 158). Am 21. November 2008 erfolgten die Auslagerung und eine Einfuhrverzollung mit Zwischenabfertigung für die vorübergehende Verwendung zwecks ungewissen Verkaufs. In der Einfuhrzollanmeldung wurde dabei die Galerie B.\_\_\_\_\_ als Empfängerin und Importeurin vermerkt. Ferner wurde der Zollanmeldung das mit einer Unterschrift versehene Schreiben mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» beigelegt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 40, 59).

Das Kunstwerk wurde sodann am 27. November 2008 im Auftrag des Beschwerdeführers in die Bm.\_\_\_\_\_ gebracht (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 50, 141).

Nachdem die vorübergehende Verwendung zweimal bis zum 21. November 2012 verlängert worden war (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 59, 107 f., 192 f.), erstellte die Galerie B.\_\_\_\_\_ für das Kunstwerk «Eo.\_\_\_\_\_» am 6. November 2012 eine Pro-Forma-Rechnung mit einem Wert des Objektes von USD 541'000 und dem Vermerk «Wir beziehen ab Freipass [...] zur definitiven Einfuhr via Verlagerungsverfahren» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 111). Gestützt auf diese Pro-Forma-

Rechnung nahm die F.\_\_\_\_\_ AG am 7. November 2012 eine e-dec-Deklaration vor, und zwar mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Importeurin sowie Empfängerin und einem Antrag auf Anwendung des Verlagerungsverfahrens (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 104 ff., 109).

## **20.2**

**20.2.1** Das hier in Frage stehende Kunstwerk «Eo.\_\_\_\_\_» blieb gemäss den vorliegenden Akten nach seiner Auslagerung aus dem offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG und der Einfuhr am 21. November 2008 bis am 16. Februar 2013 (Datum der zollamtlichen Feststellung des Kunstwerkes in der Bm.\_\_\_\_\_) im schweizerischen Zollgebiet (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 1, 123 ff., 250). Aus diesem Grund könnten wegen unrechtmässiger Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens mit Zollanmeldung vom 7. November 2012 von vornherein nur dann Einfuhrsteuernachforderungen entstanden sein, wenn die Einfuhrsteuer nicht bereits aufgrund der Einfuhr vom 21. November 2008 zu entrichten gewesen wäre. Wären die Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung am 21. November 2008 nicht erfüllt gewesen, käme mit anderen Worten nur eine Nachforderung von Einfuhrsteuern, die bei der seinerzeitigen Einfuhr wegen unrechtmässiger Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung nicht erhoben wurden, nicht aber eine Nachforderung von Einfuhrsteuern wegen unrechtmässiger Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens mit der Zollanmeldung vom 7. November 2012 in Betracht.

## **20.2.2**

**20.2.2.1** Die Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung sind namentlich dann nicht erfüllt, wenn bei der Zollanmeldung zu diesem Verfahren ein unzutreffender Verwendungszweck angegeben wird (Urteil des BVGer A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 7.4.4, 10.2.2, 10.4, mit ausführlichen Erwägungen zur Regelung von aArt. 162 Abs. 1 ZV in der bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung dieser Bestimmung [AS 2007 1469 ff.] und Art. 162 Abs. 1 ZV in der am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Fassung [AS 2015 4917 ff.], wonach bei der Zollanmeldung zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung der Verwendungszweck der Ware anzugeben ist).

In der vorliegenden Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung vom 21. November 2008 wurde ein ungewisser Verkauf als Verwendungszweck angegeben (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 40). Indessen ist davon auszugehen, dass diese Angabe des Verwendungszwecks zu

keinem Zeitpunkt den Tatsachen entsprach. Der Kommissionsvertrag zwischen der K. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ bzw. das Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» erscheint nämlich aus den im Folgenden genannten Gründen (E. 20.2.2.2) als simuliert.

**20.2.2.2** Die OZD sieht ein Indiz für eine Simulation eines Kommissionsvertrages schon allein im Umstand, dass das Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» rudimentär ist und es (wenn auch mit der darin enthaltenen Bitte um Gegenzeichnung einer Kopie) einseitig von der K. \_\_\_\_\_ Inc. aufgesetzt wurde. Ob dieser Auffassung auch bei Berücksichtigung der Anwendbarkeit des dispositiven Vertragsrechts des OR im Falle des Fehlens einer von den Vertragsparteien getroffenen Regelung und angesichts des (mangels anderweitiger Abrede der Parteien) nach dem Gesetz fehlenden Schriftformerfordernisses (vgl. Art. 11 Abs. 1 OR und Art. 425 ff. OR) zu folgen ist, kann hier dahingestellt bleiben. Wie im Folgenden nämlich ersichtlich wird, bestehen unabhängig davon genügend andere Indizien, welche auf eine Simulation schliessen lassen.

Als Hinweis auf eine Simulation eines Kommissionsvertrages ist zu werten, dass beim Kunstwerk «Eo. \_\_\_\_\_» als Mindestverkaufspreis im Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» just derjenige Preis festgehalten wurde, welchen die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG ursprünglich für den Erwerb des Objektes bezahlt hat. Die hiervoor gemachten Ausführungen zu einer entsprechenden Gestaltung des Mindestverkaufsansatzes für das Werk «As. \_\_\_\_\_» (Übernahme des von der ursprünglichen Erwerberin Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bezahlten Kaufpreises als Mindestverkaufspreis) im Consignment Agreement vom 20. August 2008 (vgl. E. 17.3.2 ff.) gelten mutatis mutandis auch für das Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements». So ist nicht nachvollziehbar, weshalb die K. \_\_\_\_\_ Inc. einen Verkauf zu diesem Mindestverkaufspreis hätte anstreben sollen, wäre doch damit – selbst wenn keine Lager- und Transportkosten angefallen wären – für diese Gesellschaft und/oder die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG kein Gewinn entstanden und hätte die K. \_\_\_\_\_ Inc. im Falle eines vorangegangenen entgeltlichen Erwerbes des Kunstwerkes bei der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG gar einen Verlust erzielt. Hinweise auf Liquiditätsengpässe, welche das Setzen eines derart tiefen Mindestverkaufspreises als angezeigt hätten erscheinen lassen können, bestehen auch im Fall der K. \_\_\_\_\_ Inc. nicht.

Weiter spricht auch für einen simulierten Kommissionsvertrag, dass sich das Kunstwerk «Eo. \_\_\_\_\_» entgegen Angaben, welche die Galerie

B.\_\_\_\_\_ gegenüber dem Zollamt H.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 13. November 2012 und in ihrer Lagerliste machte (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 264, pag. 226, 247 und 249), anscheinend seit dem 27. November 2008 bis Mitte April 2013 ununterbrochen abseits der Öffentlichkeit in der Bm.\_\_\_\_\_ befand und bezüglich dieses Kunstwerkes – wie die Vorinstanz zutreffend feststellte – keine Verkaufsbemühungen aktenkundig sind (vgl. E. 8 Ziff. 19 Abs. 2 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

**20.2.3** Angesichts des Umstandes, dass – wie gesehen – die Voraussetzungen für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung infolge Angabe eines unzutreffenden Verwendungszwecks in der Zollanmeldung vom 21. November 2008 nicht erfüllt waren, hat die EZV mit ihrer Nachbezugsverfügung vom 19. August 2015 und dem angefochtenen Beschwerdeentscheid zu Unrecht eine Einfuhrsteuernachforderung wegen unrichtiger Zollanmeldung der Einfuhr des Kunstwerkes «Eo.\_\_\_\_\_» zum Verlagerungsverfahren erhoben. In diesem Punkt ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

Eine allfällige Einfuhrsteuernachforderung, welche wegen im Jahr 2008 nicht erfüllten Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung entstanden wäre, kann keinen Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden. Eine solche Einfuhrsteuernachforderung war nämlich kein Gegenstand des angefochtenen Beschwerdeentscheids, noch hätte sie es nach richtiger Rechtsanwendung hätte sein müssen, betraf doch die Nachforderungsverfügung der EZV vom 19. August 2015 nicht die Einfuhr und Einfuhrzollanmeldung vom 21. November 2008, sondern die Zollanmeldung vom 7. November 2012 (vgl. allgemein zum Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens Urteil des BVGer A-5347/2017 vom 5. Juni 2018 E. 2.1, mit Hinweisen. Selbstredend steht es der EZV frei, vorbehältlich der Verjährung hinsichtlich der unrechtmässigen Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung ein separates Verfahren anzustrengen).

## **21. Consignment Agreement vom 4. April 2008**

**21.1** Aktenkundig ist sodann ein Consignment Agreement zwischen der U.\_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B.\_\_\_\_\_ vom 4. April 2008, das folgende Kunstwerke betrifft (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 29, pag. 296 ff.):

- «Fj.\_\_\_\_\_» von Fl.\_\_\_\_\_,
- «Fm.\_\_\_\_\_» von Fn.\_\_\_\_\_,

- «Fo.\_\_\_\_\_» von Fp.\_\_\_\_\_,
- «Fq.\_\_\_\_\_» von Fp.\_\_\_\_\_,
- «Fr.\_\_\_\_\_» von Fp.\_\_\_\_\_,
- «Fs.\_\_\_\_\_» von Ft.\_\_\_\_\_.

Diese Werke wurden ursprünglich von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bzw. im Fall der Kunstwerke Fp.\_\_\_\_\_s durch die V.\_\_\_\_\_ per Adresse der Bm.\_\_\_\_\_ zum einen sowie dem Beschwerdeführer zum anderen erworben, und zwar bis auf das im Februar 2008 gekaufte Kunstobjekt «Fj.\_\_\_\_\_» im Jahr 2004. Die Bezahlung des Kaufpreises wurde dabei jeweils vom Beschwerdeführer genehmigt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 25, pag. 14, Fall-Nr. 26, pag. 3, Fall-Nr. 29, pag. 3 f., Fall-Nr. 185, pag. 8).

Die Auslagerung aus dem offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG und die Einfuhr der sechs Werke unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens erfolgten am 30. Juni 2009 (Fl.\_\_\_\_\_) und 18. März 2011 (Fn.\_\_\_\_\_ sowie Skulpturen von Fp.\_\_\_\_\_ und Ft.\_\_\_\_\_); vgl. zum Ganzen Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 25, pag. 35, Fall-Nr. 26, pag. 34, Fall-Nr. 185, pag. 80).

**21.2** Beim vorliegenden Consignment Agreement vom 4. April 2008 fällt auf, dass als «net prices» bzw. Nettoverkaufspreise weitestgehend die Beträge übernommen wurden, welche beim ursprünglichen Erwerb (durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bzw. durch die V.\_\_\_\_\_ und den Beschwerdeführer) entrichtet worden waren (bei den Werken von Fp.\_\_\_\_\_ weicht die Summe der im Consignment Agreement festgehaltenen drei Preise von je USD 367'000 nur um USD 1'000 vom Gesamtbetrag von USD 1'100'000 ab, welcher beim gleichzeitigen Kauf dieser Werke im Jahr 2004 bezahlt wurde. Bei den übrigen drei Werken figuriert jeweils ein exakt mit dem ursprünglichen Erwerbspreis übereinstimmender Betrag im Consignment Agreement. Vgl. zum Ganzen Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 25, pag. 14, Fall-Nr. 26, pag. 3, Fall-Nr. 29, pag. 3 f., 296, Fall-Nr. 185, pag. 8). Dieser Umstand ist aus analogen Überlegungen, wie sie hiervor in Bezug auf den im Kommissionsvertrag vom 20. August 2008 hinsichtlich des Kunstwerkes «As.\_\_\_\_\_» vereinbarten Preis angestellt wurden (vgl. E. 17.3.2 ff.), und mangels Hinweisen auf Liquiditätsengpässe bei der U.\_\_\_\_\_ Inc. ein Indiz für die Simulation des Consignment Agreements vom 4. April 2008.

Dieses Indiz ist umso gewichtiger, als Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die fraglichen Kunstwerke vor dem Abschluss des Consignment Agreements vom 4. April 2008 nicht direkt von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bzw. von der V.\_\_\_\_\_ und vom Beschwerdeführer auf die U.\_\_\_\_\_ Inc. übertragen wurden, sondern zuvor an die K.\_\_\_\_\_ Inc. gelangten und damit ein weiterer Umsatz ohne Gewinnmarge erfolgte. Q.\_\_\_\_\_ liess nämlich die fraglichen Werke am 11. März 2008 auf die K.\_\_\_\_\_ Inc. «umbuchen» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 29, pag. 313). Zudem sandte sie gleichentags an P.\_\_\_\_\_ den Entwurf eines Schreibens der K.\_\_\_\_\_ Inc. mit dem Betreff «Commission Arrangements», wonach diese Gesellschaft die genannten sechs Werke der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Kommission geben soll (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 29, pag. 267 ff.). Eine unterzeichnete Version dieses Schreibens liegt bei den vorliegenden Akten (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 29, pag. 289). Dieses Schreiben würde nur dann Sinn ergeben, wenn die K.\_\_\_\_\_ Inc. im Zeitpunkt seiner Ausstellung über die darin genannten Werke verfügt hätte.

### **21.3**

**21.3.1** Auch die von der U.\_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B.\_\_\_\_\_ abgemachte Vertragsdauer erscheint – wie im Folgenden ersichtlich wird – als Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements vom 4. April 2008.

**21.3.2** Im genannten Consignment Agreement finden sich insbesondere folgende Klauseln (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 29, pag. 297, 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.

**21.3.3** 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 nicht.

Zu beachten ist nicht zuletzt, dass Ziff. 7 des Consignment Agreements vom 4. April 2008 wörtlich mit Ziff. 7 des Consignment Agreements zwischen der U. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 26. Februar 2008 übereinstimmt (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 54/55, pag. 203 ff.). Auch wenn die allfälligen Einfuhrsteuernachforderungen aufgrund der Einfuhren der in letzterem Vertrag erwähnten Kunstgegenstände «Aa. \_\_\_\_\_», «Ab. \_\_\_\_\_», «Ad. \_\_\_\_\_», «Af. \_\_\_\_\_», «Ag. \_\_\_\_\_», «Ai. \_\_\_\_\_», «Ak. \_\_\_\_\_» und «Am. \_\_\_\_\_» verjährt sind (vgl. E. 12.1.1), ist im vorliegenden Kontext zu berücksichtigen, dass diese Kunstgegenstände bis auf eine Ausnahme (Installation «Am. \_\_\_\_\_») 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., Fall-Nr. 260, pag. 23). Dieser zeitliche Ablauf der Geschehnisse und der Umstand, dass sich bei diesen Werken im Zeitpunkt des Abschlusses des Kommissionsvertrages (ebenfalls) soweit ersichtlich kein baldiger Verkauf abzeichnete, sprechen dafür, dass die erwähnte Ordnung der Vertragsdauer im älteren Consignment Agreement vom 26. Februar 2008 einzig und allein deshalb aufgestellt wurde, um die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der Einfuhren als Kommissionärin mit wirtschaftlicher Verfügungsmacht erscheinen zu lassen. Ferner drängt sich bei dieser Sachlage der Schluss auf, dass die entsprechende Vertragsklausel unbesehen in das wenig später abgeschlossene Consignment Agreement vom 4. April 2008 übernommen



wurde und der letztere Vertrag gleichermaßen nur der Vorspiegelung wirtschaftlicher Verfügungsmacht der Galerie diene.

**21.3.4** Soweit ersichtlich wurde nach Ablauf der zweiwöchigen Frist von Ziff. 7 des hier interessierenden Consignment Agreements vom 4. April 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 sogleich E. 21.4), 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 geltend macht [vgl. Beschwerde, S. 46]), würde die damit verbundene Missachtung des Schriftformerfordernisses des Consignment Agreements ebenfalls dafür sprechen, dass dieser Vertrag von den Beteiligten nur simulationsweise aufgesetzt, nicht aber tatsächlich gewollt war.

**21.4** Ein weiteres Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements vom 4. April 2008 ist die Tatsache, dass die hier interessierenden sechs Werke im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung eingelagert waren und sie danach in einem Fall (Fl. \_\_\_\_\_) etwas mehr als ein Jahr sowie in den übrigen Fällen mehrere Jahre im Lager blieben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 25, pag. 148, 185, Fall-Nr. 26, pag. 142, 183, Fall-Nr. 30, pag. 159 ff., 179 ff., Fall-Nr. 185, pag. 80, 93, 96). Es ist 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 Kunstobjekte entweder in die private Bm. \_\_\_\_\_ oder ins

E.\_\_\_\_\_ gebracht wurden und die Wahl dieser Standorte im Einflussbereich des Beschwerdeführers ohne erkennbare Mitsprache der Galerie erfolgte (die Bm.\_\_\_\_\_ war Bestimmungsort des Werkes von Fl.\_\_\_\_\_ [vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 185, pag. 96]; die übrigen Werke wurden ins E.\_\_\_\_\_ transportiert [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 25, pag. 2, 148, Fall-Nr. 26, pag. 163 ff.]).

**21.5** Schon aufgrund der hiervor erwähnten Indizien (E. 21.2 ff.) vermag die Vorinstanz nachzuweisen, dass das Consignment Agreement vom 4. April 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.

## **22. Consignment Agreement vom 10. April 2008**

**22.1** Am 10. April 2008 schloss die Galerie B.\_\_\_\_\_ mit der T.\_\_\_\_\_ ein Consignment Agreement, das unter anderem folgende, Gegenstand streitbetreffener Einfuhren bildende Kunstwerke betrifft (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 146, pag. 201 ff.):

- «Fu.\_\_\_\_\_» von Fv.\_\_\_\_\_,
- «Fw.\_\_\_\_\_» von Fx.\_\_\_\_\_ und Fy.\_\_\_\_\_,
- «Fz.\_\_\_\_\_» von Ay.\_\_\_\_\_,
- «Ga.\_\_\_\_\_» von Gb.\_\_\_\_\_.

Ursprünglich waren diese Werke von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG in den Jahren 2004–2006 erworben worden, wobei abgesehen von einem Fall («Fw.\_\_\_\_\_») in den Akten Hinweise dafür bestehen, dass jeweils seitens des Beschwerdeführers die ganze Kaufpreiszahlung oder mindestens die Zahlung einer Kaufpreisrate genehmigt wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 27, pag. 5 ff., 39, Fall-Nr. 28, pag. 6 f., Fall-Nr. 32, pag. 4, Fall-Nr. 146, pag. 26 f.).

Die Auslagerung aus dem offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG und die Einfuhr unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ als Importeurin erfolgten beim Werk von Ay.\_\_\_\_\_ am 6. November 2009 und bei den übrigen drei Objekten (wie bei den hiervor erwähnten Kunstwerken von Fn.\_\_\_\_\_, Fp.\_\_\_\_\_ sowie Ft.\_\_\_\_\_) am 18. März 2011 (act. 6.1.76, Fall-Nr. 32, pag. 183 ff., Fall-Nr 146, pag. 82 f., 86 f., 187).

**22.2** Beim vorliegenden Consignment Agreement vom 10. April 2008 wurden (ebenfalls) ohne ersichtlichen Grund diejenigen Beträge als «net prices» bzw. Nettoverkaufspreise übernommen, die beim ursprünglichen Erwerb durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG in den Jahren 2004–2006 bezahlt worden sind (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 27, pag. 5 ff., 39, Fall-Nr. 28, pag. 6 f., Fall-Nr. 32, pag. 4, Fall-Nr. 146, pag. 26 f., 202). Mangels Hinweisen auf Liquiditätsprobleme der T.\_\_\_\_\_ bildet diese Gestaltung der Preisansätze ein Indiz für eine Simulation des Consignment Agreements. Diesbezüglich gelten mutatis mutandis die Erwägungen zu den Preisen im Consignment Agreement vom 4. April 2008 (vgl. E. 21.2. Der Umstand, dass beim vorliegenden Vertrag – anders als beim Consignment Agreement vom 4. April 2008 – keine Anhaltspunkte bestehen, dass die Kunstwerke über die K.\_\_\_\_\_ Inc. ins Eigentum der Kommittentin gelangten, lässt die Preisgestaltung nicht als nachvollziehbar erscheinen).

**22.3** Auch die Vertragsdauer, welche im Consignment Agreement vom 10. April 2008 gleich geregelt wurde wie im Consignment Agreement vom 4. April 2008 (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 146, pag. 202 f.), ist als Indiz für eine Simulation zu werten. Es lässt sich auch in diesem Punkt sinngemäss auf die entsprechenden Ausführungen zum Consignment Agreement vom 4. April 2008 verweisen (vgl. E. 21.3), zumal Hinweise auf eine schriftliche Vertragsänderung oder -verlängerung durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ und die T.\_\_\_\_\_ fehlen.

**22.4** Wie beim Consignment Agreement vom 4. April 2008 verblieben auch die Gegenstand des Consignment Agreements vom 10. April 2008 bildenden Kunstobjekte nach dem Abschluss des Vertrages jeweils längere Zeit, nämlich bis zu ihrer Einfuhr unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens, in Lagern, ohne dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ nachweislich etwas unternommen hätte, die Objekte möglichen Kaufinteressen zugänglich oder auch nur bekannt zu machen. Auch für die Zeit, nachdem diese Kunstwerke ins E.\_\_\_\_\_ gebracht worden waren (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 27, pag. 178 f., Fall-Nr. 32, pag. 167 f., Fall-Nr. 146,

pag. 77 f.), sind keine Verkaufsbemühungen der Galerie erkennbar. Letzteres gilt umso mehr, als auch bei diesen Kunstwerken keine konkreten Hinweise darauf bestehen, dass deren Standorte aufgrund eines Verkaufskonzeptes der Galerie festgelegt wurden.

**22.5** Mit Blick auf die genannten Indizien (E. 22.2 ff.) kann mit der Vorinstanz als erstellt erachtet werden, dass das Consignment Agreement vom 10. April 2008 nur abgeschlossen wurde, um mittels Simulation das Verlagerungsverfahren in Anspruch nehmen zu können.

**23. Consignment Agreement vom 28. Mai 2009: Gemälde «Ep.\_\_\_\_\_» von Gc.\_\_\_\_\_**

**23.1** Die Vorinstanz nimmt sinngemäss an, dass auch das Gegenstand eines Consignment Agreements vom 28. Mai 2009 bildende Gemälde «Ep.\_\_\_\_\_» von Gc.\_\_\_\_\_ gestützt auf einen simulierten Kommissionsvertrag bzw. ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_ durch diese als angebliche Importeurin in das schweizerische Zollgebiet eingeführt worden ist (vgl. E. 8 Ziff. 54 des angefochtenen Beschwerdeentscheids). Aus den im Folgenden darzulegenden Gründen konnte allerdings die entsprechende, im Mai 2011 erfolgte Einfuhr im Verlagerungsverfahren weder Gegenstand des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens sein noch kann sie Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht bilden.

**23.2** Nach einer Zeit, während welcher das genannte Kunstwerk von Gc.\_\_\_\_\_ im offenen Zolllager bei der F.\_\_\_\_\_ AG eingelagert war, erfolgte am 28. Mai 2009 die Auslagerung des Objektes aus diesem Zolllager und eine Einfuhrverzollung zur vorübergehenden Verwendung, wobei als Zweck ein ungewisser Verkauf angegeben wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 301 ff., 306 f.). Das Kunstwerk wurde in der Folge nach Ao.\_\_\_\_\_ in eine Privatliegenschaft gebracht, wo es bis zum Einschreiten der EZV Mitte April 2013 verblieb (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 356 ff., 456 ff.).

Die Einfuhr des Gemäldes im Verlagerungsverfahren mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Importeurin wurde am 25. Mai 2011 deklariert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 36). Am Folgetag wurde zollamtlich der Abschluss der vorübergehenden Verwendung vermerkt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 33 f.).

**23.3** Aus dem Gesagten erhellt, dass sich das Gemälde von Gc.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt, als dessen Einfuhr im Verlagerungsverfahren deklariert wurde, bereits in einer Liegenschaft in Ao.\_\_\_\_\_ befand. Unter diesen Umständen kommt die Erhebung einer Einfuhrsteuernachforderung infolge einer zu Unrecht erfolgten Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens von vornherein nur in Betracht, wenn vor dieser Einfuhr die Voraussetzungen des seinerzeitigen Verfahrens der vorübergehenden Verwendung erfüllt gewesen wären. Letzteres ist aber nicht der Fall, weil der bei der Einfuhrzollanmeldung vom 28. Mai 2009 angegebene Zweck der vorübergehenden Verwendung (ungewisser Verkauf) – wie im Folgenden ersichtlich wird – nicht den Tatsachen entsprach (vgl. zum Erfordernis, dass der Verwendungszweck bei Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung korrekt angegeben wird, vorn E. 20.2.2.1).

Das Kunstwerk von Gc.\_\_\_\_\_ war – nach einem Kauf durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG mit Weiterverrechnung bzw. Weiterkauf (ohne Fakturierung der Mehrwertsteuer) an die Kj.\_\_\_\_\_ – im Verfahren der vorübergehenden Verwendung zwecks ungewissen Verkaufs am 18. März 2008 in die Schweiz eingeführt und am 19. März 2009 unter «Teillöschung» des entsprechenden «Freipasses» im offenen Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG eingelagert worden (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 6, 20, 134).

Zwar trat die T.\_\_\_\_\_ in einem Schreiben vom 17. April 2009 gegenüber der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Kommittentin in Erscheinung und ist auch gemäss dem erwähnten Consignment Agreement vom 28. Mai 2009 die T.\_\_\_\_\_ «principal» bzw. Kommittentin (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 421 ff. und 471). Die Ereignisse rund um das Schreiben vom 17. April 2009 weisen aber klar darauf hin, dass diese Dokumente nur aufgesetzt wurden, um eine Verkaufsabsicht vorzutäuschen:

Mit E-Mail vom 16. April 2009 hatte sich Q.\_\_\_\_\_ an die F.\_\_\_\_\_ AG gewandt, um einen Transport des Gemäldes «Ep.\_\_\_\_\_» und sieben weiterer Kunstwerke mit dem Privatjet des Beschwerdeführers nach Grossbritannien zu organisieren (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 276 ff.). Nachdem sich am Nachmittag des gleichen Tages herausgestellt hatte, dass das Gemälde aufgrund seiner Grösse nicht in den Privatjet passt (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 461), gab der Beschwerdeführer um 21:30 Uhr per E-Mail seinem Administrativbüro die Anweisung, «den Gc.\_\_\_\_\_ zu B.\_\_\_\_\_ in commission [zu] geben und so aus resp. ein[zu]führen» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 466). Bereits um 7:45 Uhr des Folgetages (17. April 2009) lag der von P.\_\_\_\_\_

zu unterzeichnende Entwurf des Schreibens der T. \_\_\_\_\_ vor, wonach das Gemälde von Gc. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ in Kommission gegeben wird (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 467). Nur drei Stunden später veranlasste Q. \_\_\_\_\_ bei der F. \_\_\_\_\_ AG die «Umbuchung» des Kunstobjektes auf die T. \_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 227, pag. 473).

Die im E-Mail von Q. \_\_\_\_\_ vom 16. April 2009 nebst dem Werk von Gc. \_\_\_\_\_ erwähnten sieben Kunstobjekte wurden plangemäss am 17. April 2009 mit dem Privatjet des Beschwerdeführers nach England gebracht. Nach der insoweit unbestritten gebliebenen Darstellung der OZD sind fünf dieser sieben Kunstobjekte später ohne Zollanmeldung in die Schweiz transportiert worden (vgl. E. 8 Ziff. 54 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

Aufgrund der erwähnten Ereignisse drängt sich der Schluss auf, dass es den Beteiligten vorliegend letztlich nur darum ging, das Werk von Gc. \_\_\_\_\_ – sei es durch einen Export mittels Privatjet und nachträglichem Wiederimport ohne Zollanmeldung, mittels Nutzung des Verlagerungsverfahrens oder unter Inanspruchnahme des letztlich am 28. Mai 2009 gewählten Verfahrens der vorübergehenden Verwendung – ohne Entrichtung der Einfuhrsteuer in die Schweiz zu bringen. Dies hat denn auch die Vorinstanz im angefochtenen Beschwerdeentscheid zutreffend erkannt (vgl. E. 8 Ziff. 54 Abs. 2 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

**23.4** Nach dem Gesagten hat die OZD zu Unrecht im Zusammenhang mit der Deklaration der Einfuhr des Gemäldes «Ep. \_\_\_\_\_» im Verlagerungsverfahren eine Steuernachforderung erhoben, da es bereits bei der zuvor erfolgten Einfuhr im Verfahren der vorübergehenden Verwendung an einer Verkaufsabsicht fehlte. In diesem Punkt ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

Eine allfällige Einfuhrsteuernachforderung, welche aufgrund der im Mai 2009 nicht erfüllt gewesenen Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung entstanden wäre, kann keinen Gegenstand des gegenwärtigen Beschwerdeverfahrens bilden. Eine solche Forderung bildete nämlich keinen Gegenstand des angefochtenen Beschwerdeentscheids. Auch hätte sie es nach richtiger Rechtsanwendung nicht sein müssen, da die Nachforderungsverfügung der EZV vom 19. August 2015 nicht

die Einfuhr und Einfuhrzollanmeldung vom 28. Mai 2009, sondern die Zollanmeldung vom 25. Mai 2011 betraf (vgl. E. 20.2.3. Selbstredend steht es der EZV frei, unter Vorbehalt der Verjährung hinsichtlich der unrechtmässigen Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung ein separates Verfahren anzustrengen).

#### **24. Consignment Agreement vom 28. Mai 2009: Skulptur «Gd.\_\_\_\_\_» von Ge.\_\_\_\_\_**

Im Consignment Agreement vom 28. Mai 2009 ist neben dem Gemälde «Ep.\_\_\_\_\_» auch die Skulptur «Gd.\_\_\_\_\_» von Ge.\_\_\_\_\_ als Kommissionsgut erwähnt (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 26). Es lässt sich aber nicht davon ausgehen, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ aufgrund dieses Vertrages mit der T.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der Einfuhr dieser Skulptur im Verlagerungsverfahren am 23. Juni 2011 (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 11) wirtschaftlich Verfügungsberechtigt war. Vielmehr erscheint der genannte Vertrag auch in Bezug auf diese Skulptur als simuliert:

Noch bevor die Galerie B.\_\_\_\_\_ darüber in Kenntnis gesetzt worden war, dass das Kunstwerk von Ge.\_\_\_\_\_ bei ihr in Kommission gegeben werden soll, war mit einem Museum vereinbart worden, dass das Kunstobjekt von Juni 2009 bis April 2010 nach Belgien ausgeliehen wird (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 309). Wie die Vorinstanz in der Vernehmung (S. 48) zutreffend ausführt, ist ausser dem Motiv, das Verlagerungsverfahren geltend machen zu können, nicht erkennbar, weshalb für die Dauer der Ausleihe ein Kommissionsvertrag mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ hätte abgeschlossen werden sollen.

Für die Dauer der erwähnten Leihgabe ist sodann keine als eigentliche Kommissionstätigkeit qualifizierbare Handlung der Galerie B.\_\_\_\_\_ aktenkundig. Über den Standort des Kunstwerkes scheint einzig der Beschwerdeführer – unabhängig von der Galerie und der T.\_\_\_\_\_ – entschieden zu haben: So ordnete der Beschwerdeführer im März 2010 an, dass der Leihvertrag um ein Jahr verlängert werde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 320). Ferner wurde auf eine an das Administrativbüro des Beschwerdeführers gerichtete Anfrage des Museums vom 26. April 2011 hin, ob die Ausleihe des Bildes (nochmals) verlängert werden könne, ohne erkennbare Rücksprache mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ allein durch den Beschwerdeführer entschieden, dass das Kunstwerk aus Gf.\_\_\_\_\_ zurückgebracht werden soll (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 330). Ausschlaggebend war dabei anscheinend die Absicht

des Beschwerdeführers, die Skulptur im E. \_\_\_\_\_ auszustellen (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 325). Aus den Akten ist dabei nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer bei diesen Vorgängen als Organ oder Stellvertreter der T. \_\_\_\_\_ gehandelt hätte.

Ein weiteres Indiz für eine Simulation eines Kommissionsverhältnisses in Bezug auf die Skulptur von Ge. \_\_\_\_\_ bildet der Umstand, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ in einem Schreiben vom 22. Juni 2011 festhielt, das Kunstobjekt «ab dem OZD / Zollfreilager» zu beziehen, obschon das Objekt – soweit ersichtlich – nicht auf die Galerie «umgebucht» worden war und es vom Lager bei der F. \_\_\_\_\_ AG am 30. September 2011 direkt ins E. \_\_\_\_\_ gebracht worden ist (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 117 f., 278 ff.). Es kommt hinzu, dass das Objekt im schriftlichen Auftrag zum Transport ins E. \_\_\_\_\_ ohne ersichtlichen Grund, insbesondere ohne aktenkundige Umbuchung, geschweige denn aktenkundige Eigentumsübertragung, statt der T. \_\_\_\_\_ der M. \_\_\_\_\_ zugeschrieben wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 81, pag. 117 f.). Diese Ungeheimheiten stützen die Annahme, dass es den Beteiligten im Wesentlichen einzig darum ging, gegenüber den Verwaltungsbehörden den Eindruck zu erwecken, dass es sich vorliegend um Kommissionsware handelte, welche die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Verlagerungsverfahren einführen durfte.

Schon mit Blick auf die hier genannten Indizien ist die OZD in vertretbarer Weise (sinngemäss) zum Schluss gekommen, dass der Einfuhr der Skulptur «Gd. \_\_\_\_\_» von Ge. \_\_\_\_\_ im Verlagerungsverfahren ein simulierter Kommissionsvertrag zugrundelag und die Galerie B. \_\_\_\_\_ keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Kunstwerk innehatte. Mindestens aber ist aufgrund des die Geschehnisse massgeblich beeinflussenden Handelns aus dem Einflussbereich des Beschwerdeführers in einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sichtweise auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu schliessen. Es braucht daher nicht auf die Frage eingegangen zu werden, ob auch weitere Umstände für einen diesbezüglich simulierten Kommissionsvertrag sprechen.

## **25. Schreiben mit der Bezeichnung «Pro Forma Invoice – Consignment» vom 13. Juli 2009**

Gemäss einem Schreiben, das Q. \_\_\_\_\_ am 13. Juli 2009 zur Unterschrift an P. \_\_\_\_\_ sandte, gibt die U. \_\_\_\_\_ Inc. der Galerie B. \_\_\_\_\_ das Gemälde «Gg. \_\_\_\_\_» von Gh. \_\_\_\_\_ zum Verkauf zu



mindestens USD 102'000 in Kommission (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 74, pag. 99 ff., 135 ff.).

Darauf, dass der entsprechende Kommissionsvertrag zwecks Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens bei der Einfuhr dieses Gemäldes am 6. November 2009 simuliert wurde, deutet namentlich der Umstand hin, dass das Objekt zum gleichen Preis im Jahr 2006 von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG ersteigert worden war (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 74, Fallzusammenfassung, S. 1, pag. 1, 5, 11) und in der Zeitspanne zwischen dieser Ersteigerung sowie dem 13. Juli 2009 nicht in die Festsetzung des Verkaufspreisansatzes eingeflossene Transportkosten angefallen sind (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 74, pag. 13 f. Vgl. zur Übernahme des von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlten Erwerbspreises als Indiz für eine Vertragssimulation auch vorn E. 17.3.2 ff.).

Weiter fällt ins Gewicht, dass die Galerie B.\_\_\_\_\_ die Anordnung des Beschwerdeführers, dass das Gemälde ins E.\_\_\_\_\_ zu bringen sei, soweit ersichtlich ohne Weiteres ausführte bzw. weiterleitete, und sie damit keinen als Kommissionstätigkeit erkennbaren Einfluss bei der Wahl dieses Standortes ausübte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 74, pag. 19, 102). Schliesslich kommt hinzu, dass am 6. November 2009 auch weitere Werke zu Unrecht im Verlagerungsverfahren mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ in die Schweiz eingeführt worden sind (nämlich das vorn in E. 22 genannte Werk von Ay.\_\_\_\_\_ sowie die hinten in E. 26.4 ff. erwähnten Werke von Gi.\_\_\_\_\_ und Fl.\_\_\_\_\_).

Schon aufgrund der erwähnten Indizien muss ein Kommissionsvertrag zwischen der U.\_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B.\_\_\_\_\_, wie er gemäss dem erwähnten Schreiben vom 13. Juli 2009 bestehen soll, als simuliert betrachtet werden.

## **26. Commission Arrangements vom 27. Oktober 2009**

**26.1** In einem Schreiben vom 27. Oktober 2009 mit dem Betreff «Commission Arrangements» erklärt die M.\_\_\_\_\_ gegenüber der Galerie B.\_\_\_\_\_, ihr unter anderem folgende Werke als Kommissionsgüter zum Verkauf zu überlassen (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 120 f.):

- «Gj.\_\_\_\_\_», «Gk.\_\_\_\_\_», «Gl.\_\_\_\_\_» sowie «Gm.\_\_\_\_\_» von Gi.\_\_\_\_\_,

- «Gn.\_\_\_\_\_» von Ce.\_\_\_\_\_,

- «Cp.\_\_\_\_\_» von Co.\_\_\_\_\_,

- «Go.\_\_\_\_\_» von Fl.\_\_\_\_\_.

Diese Werke wurden in den Jahren 1993, 2003, 2006 und 2008 durch den Beschwerdeführer oder die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG erworben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 8, Fall-Nr. 65, pag. 51 f., Fall-Nr. 164, pag. 7, Fall-Nr. 186, pag. 3).

**26.2** Bei den genannten vier Werken von Gi.\_\_\_\_\_ und dem Werk von Co.\_\_\_\_\_ fällt auf, dass die im entsprechenden Schreiben festgehaltenen «sale net prices» (Nettoverkaufspreise) praktisch gleich bzw. nur sehr geringfügig über den Preisen liegen, welche beim ursprünglichen Erwerb in den Jahren 2003 und 2008 durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlt wurden. Dies zeigt die folgende Liste (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 120 f., Fall-Nr. 65, pag. 51 f.):

<b>Werkbezeichnung</b>	<b>Ursprünglicher Erwerbspreis in GBP</b>	<b>Nettoverkaufspreis im Schreiben vom 27. Oktober 2009 in GBP</b>
«Gj._____»	347'268.75	348'000
«Gk._____»	297'268.75	298'000
«Gl._____»	470'768.75	471'000
«Gm._____»	297'868.75	298'000
«Cp._____»	677'600	678'000

Beim Werk «Gn.\_\_\_\_\_» fällt sodann ins Gewicht, dass im Schreiben vom 27. Oktober 2009 als Nettoverkaufspreis ein Betrag von GBP 7'800'000.- genannt ist und dieses Gemälde im Juli 2006 von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG für USD 7'800'000.- gekauft worden war, also der ursprünglich vor rund drei Jahren seitens der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlte Betrag mit einer neuen Währung (ohne Währungsumrechnung) in das Schreiben aufgenommen wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 121, Fall-Nr. 164, pag. 1, 361).

Auch der in diesem Schreiben zum Kunstwerk «Go.\_\_\_\_\_» festgehaltene Mindestverkaufspreis von GBP 200'000 erscheint als ungewöhnlich, da dieser Preis weit unter dem Betrag von Fr. 1'008'000.- liegt, welcher als Wert des Objektes am 11. Februar 2008 in einer Liste zum Lager des Beschwerdeführers bei der F.\_\_\_\_\_ AG angegeben war (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 9 und 120. Dem Betrag von Fr. 1'008'000.- entsprach am 11. Februar 2008 [bei einem Wechselkurs von Fr. 1.- = GBP 0,465659; vgl. <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>, zuletzt abgerufen am 14. September 2018] ein Betrag von GBP 469'384.27). Bei der Festsetzung des Netto- bzw. Mindestverkaufspreises von GBP 200'000 scheint der im Oktober 2009 in Sammlungsunterlagen vermerkte Einkaufspreis von USD 200'000 (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 1) unbesehen und ohne Währungsumrechnung übernommen worden zu sein.

Die genannte Preisgestaltung bei allen hier interessierenden Kunstobjekten bildet – ähnlich wie die Preisgestaltung bei weiteren, hiuvor genannten Kommissionsverträgen (vgl. insbesondere E. 17.3.2 ff.) – ein Indiz für eine Simulation des Schreibens der M.\_\_\_\_\_ vom 27. Oktober 2009 mit dem Betreff «Commission Arrangements».

**26.3** Weiteres Indiz dafür, dass das Schreiben vom 27. Oktober 2009 nur zu Simulationszwecken aufgesetzt war, bildet der Umstand, dass es (so weit ersichtlich) von einer einzigen Person mit «M.\_\_\_\_\_» unterschrieben wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 121). Mit dieser von der EZV als «Fantasieunterschrift» qualifizierten Unterschrift (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 6) ist das Schreiben nicht rechtsgültig unterzeichnet. Dies fällt vorliegend zu Ungunsten des Beschwerdeführers ins Gewicht, auch wenn sich dieser auf den Standpunkt stellt, die OZD habe die «Vertragsgestaltung» nicht zu prüfen, und er zutreffend darauf hinweist, dass der Abschluss eines Kommissionsvertrages grundsätzlich keiner Schriftform bedarf (Beschwerde, S. 46; vgl. zum fehlenden Schriftformerfordernis Art. 11 Abs. 1 OR und Art. 425 ff. OR). Ausser der Absicht, einen Beleg für ein in Tat und Wahrheit simuliertes Rechtsgeschäft zu schaffen, ist nämlich kein plausibler Grund erkennbar, weshalb die M.\_\_\_\_\_ das Schreiben vom 27. Oktober 2009 mit der erwähnten «Fantasieunterschrift» hätte versehen sollen. Die «Fantasieunterschrift» bildet ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Beteiligten «das Spiel der Gesellschaft» nicht korrekt spielten, indem sie die M.\_\_\_\_\_ unter Missachtung der Eigenständigkeit dieser Gesellschaft als juristische Person lediglich vorschoben, um letztlich

die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens zu ermöglichen (vgl. dazu auch vorn E. 15.2.2).

**26.4** Zu berücksichtigen ist auch, dass das Administrativbüro des Beschwerdeführers (bzw. Q.\_\_\_\_\_) mit einem – wie das erwähnte Schreiben der M.\_\_\_\_ – auf den 27. Oktober 2009 datierenden E-Mail die F.\_\_\_\_\_ AG darum bat, die im Schreiben erwähnten Objekte von Gi.\_\_\_\_\_, Fl.\_\_\_\_\_ und Co.\_\_\_\_\_ auf die M.\_\_\_\_\_ «umzubuchen» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 150 ff.). Die Werke der ersteren beiden Künstler bildeten dabei nur kurze Zeit später, nämlich am 6. November 2009, Gegenstand streitbetreffener Einfuhren (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 10). Aufgrund dieses zeitlichen Ablaufes der Geschehnisse drängt sich der Schluss auf, dass der (angebliche) Abschluss eines Kommissionsvertrages im Sinne der im Memorandum von P.\_\_\_\_\_ unter dem Abschnitt «Fall 1» beschriebenen Vorgehensweise (vgl. E. 15.2.3) lediglich der Ermöglichung der Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens diene.

Diese Annahme wird auch dadurch gestützt, dass ebenfalls just auf den 27. Oktober 2009 drei an die Galerie B.\_\_\_\_\_ gerichtete, nicht unterschriebene Schreiben datieren, welche mit dem Stempel, der Mehrwertsteuernummer sowie der Nummer der Bewilligung zum Gebrauch des Verlagerungsverfahrens der Galerie versehen sind (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 164, pag. 240, 316 f.). Diese drei Schreiben der M.\_\_\_\_\_ betreffen das mit Zollanmeldung vom 11. November 2009 im Verlagerungsverfahren eingeführte Kunstwerk «Gn.\_\_\_\_\_» von Ce.\_\_\_\_\_, wobei sie in auffällig redundanter Weise in Übereinstimmung mit dem vorerwähnten Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» vom 27. Oktober 2009 (vgl. E. 26.1) festhalten, dass dieses Kunstwerk der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Kommission gegeben werden soll. Alle diese Schreiben enthalten im Übrigen bezeichnenderweise unterschiedliche Kontaktdaten zur M.\_\_\_\_\_, nämlich entweder gar keine Kontaktadresse, die Adresse der Gp.\_\_\_\_\_ AG in Ao.\_\_\_\_\_ oder eine Adresse in Bs.\_\_\_\_\_. Diese unterschiedlichen Kontaktdaten und der Umstand, dass zum gleichen Werk nebst dem Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» gleich drei im Übrigen praktisch identische Schreiben vom 27. Oktober 2009 vorliegen, legen die Vermutung nahe, dass es der M.\_\_\_\_\_ bzw. den Beteiligten gar nicht darum ging, der Galerie B.\_\_\_\_\_ ihre Absicht mitzuteilen, einen echten Kommissionsvertrag abzuschliessen. Zudem drängt sich der Schluss auf, dass mit den letztge-

nannten Schreiben ebenfalls einzig bezweckt wurde, in manipulativer Absicht für die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens ein Kommissionsverhältnis vorzutäuschen.

**26.5** Weiteres Indiz für die Simulation eines Kommissionsvertrages hinsichtlich der hier in Frage stehenden Werke von Gi.\_\_\_\_\_, Ce.\_\_\_\_\_, Co.\_\_\_\_\_ und Fl.\_\_\_\_\_ bildet sodann der Umstand, dass diese Objekte nach ihrer Einfuhr an bereits zuvor – ohne ersichtliche Einflussnahme der Galerie B.\_\_\_\_\_ – bestimmte Orte gebracht wurden, nämlich ins E.\_\_\_\_\_ (Werke von Fl.\_\_\_\_\_, Gi.\_\_\_\_\_ sowie Co.\_\_\_\_\_) und in eine private Wohnung von Fk.\_\_\_\_\_ in Ao.\_\_\_\_\_ (Werk von Ce.\_\_\_\_\_; vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 52, pag. 127, Fall-Nr. 164, pag. 360, Fall-Nr. 186, pag. 65). Beim Gemälde von Co.\_\_\_\_\_ kommt hinzu, dass das Werk nach dem Abschluss des angeblichen Kommissionsvertrages mit der M.\_\_\_\_\_ zunächst bis am 8. März 2013 ohne aktenkundige Verkaufsbemühungen der Galerie B.\_\_\_\_\_ in einem Lager aufbewahrt wurde und diese Galerie danach auf Veranlassung durch das Administrativbüro des Beschwerdeführers innert etwas mehr als zwei Stunden den Auftrag zum Transport nach Ao.\_\_\_\_\_ erteilte bzw. weiterleitete (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 186, pag. 96 ff., 122 f.). Letzterer Fall macht in besonderem Masse deutlich, dass der Galerie B.\_\_\_\_\_ die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Kunstgegenstände fehlte und sie insbesondere nicht im Rahmen einer Kommissionstätigkeit den Standort dieser Werke mitbestimmte (entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers kann der Standort des Werkes von Co.\_\_\_\_\_ nicht unter Verweis auf die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit als von vornherein irrelevant bezeichnet werden [vgl. dazu Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 33], da dieser Standort zusammen mit den weiteren Sachumständen Aufschluss darüber geben kann, ob die Galerie B.\_\_\_\_\_ bei der Einfuhr im Verlagerungsverfahren tatsächlich Verkaufskommissionärin war. Entsprechendes gilt auch für den Standort der übrigen streitbetroffenen Werke).

**26.6** Schon aufgrund der erwähnten Indizien (E. 26.2 ff.) ist der OZD der Nachweis gelungen, dass ein allfälliger Kommissionsvertrag im Sinne des erwähnten Schreibens der M.\_\_\_\_\_ vom 27. Oktober 2009 mit dem Betreff «Commission Arrangements» (E. 26.1) nur simulationsweise zur Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens abgeschlossen worden ist. Nicht näher untersucht werden muss unter diesen Umständen, ob auch weitere Anzeichen für eine Simulation eines entsprechenden Vertrages bestehen. Insbesondere braucht nicht näher auf die nach Ansicht der OZD

vorliegenden Ungereimtheiten im Zusammenhang mit einem früheren Export und einem Wiederimport des Gemäldes von Ce.\_\_\_\_\_ eingegangen zu werden (vgl. dazu E. 8 Ziff. 25 des angefochtenen Beschwerdeentscheids).

## **27. Commission Arrangements vom 17. Dezember 2009**

**27.1** Gemäss einem Schreiben der M.\_\_\_\_\_ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 17. Dezember 2009 wird die M.\_\_\_\_\_ der Galerie B.\_\_\_\_\_ das Kunstwerk «Cb.\_\_\_\_\_» von Ca.\_\_\_\_\_ in Kommission geben, und zwar mit einem Mindestverkaufspreis von EUR 1'740'000 (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 271 f.). Anscheinend unter Berufung auf einen entsprechenden Kommissionsvertrag wurde dieses Werk am 14. Januar 2010 aus einem Zollfreilager in Bx.\_\_\_\_\_ ausgelagert und im Verlagerungsverfahren der Galerie B.\_\_\_\_\_ eingeführt. Auch bei diesem Kunstobjekt ist aber – wie im Folgenden ersichtlich wird – von einer Simulation des Kommissionsvertrages und damit fehlender wirtschaftlicher Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_ auszugehen.

**27.2** Der im erwähnten Schreiben der M.\_\_\_\_\_ vom 17. Dezember 2009 festgehaltene Mindestverkaufspreis von EUR 1'740'000 liegt ohne ersichtlichen Grund unter dem Betrag von USD 2'500'000 (bzw. umgerechnet EUR 1'962'250), welchen die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG beim Kauf dieses Kunstobjektes bei der Galerie B.\_\_\_\_\_ am 7. Juli 2006 bezahlt hatte (Wechselkurs am 7. Juli 2006: 1 USD = EUR 0,7849; vgl. act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, pag. 166, sowie <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>, zuletzt eingesehen am 17. September 2018). Dies bildet ein Indiz für die Simulation des Kommissionsvertrages, da – auch mit Blick auf aktenkundige Transportkosten im Jahr 2008 von GBP 1'276'536.77 (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 166 A, pag. 196) – nicht nachvollziehbar ist, weshalb die M.\_\_\_\_\_ bei einem Verkauf wesentlich weniger hätte einnehmen wollen, als die frühere Erwerberin bezahlt hat.

**27.3** Die Galerie B.\_\_\_\_\_ verkaufte das hier in Frage stehende Kunstobjekt von Ca.\_\_\_\_\_ im Jahr 2006 der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG mit dem Vermerk «Export not including VAT» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, pag. 166). Nicht anders als bei den Kunstwerken «Bi.\_\_\_\_\_» und «Bk.\_\_\_\_\_» war hier also ursprünglich ein Verkauf der Galerie B.\_\_\_\_\_ ohne Mehrwertsteuerfakturierung erfolgt und wurde zunächst der Exportbestimmung nicht nachgelebt. Da das Kunstobjekt von

Ca. \_\_\_\_\_ in der Folge – ebenfalls in vergleichbarer Weise wie die genannten zwei anderen Kunstwerke (vgl. E. 18) – im Jahr 2008 im Auftrag der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG in ein Lager bei der Bt. \_\_\_\_\_ Ltd. in Bs. \_\_\_\_\_ gebracht (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, pag. 182, 185), danach ins Zollfreilager Bx. \_\_\_\_\_ transportiert und anschliessend ausgelagert sowie durch die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Verlagerungsverfahren importiert wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, pag. 196, 203 ff., 280 f.), drängt sich der Schluss auf, dass es den Beteiligten darum ging, die aufgrund der nach dem Verkauf im Jahr 2006 nicht umgesetzten Exportbestimmung des Kunstwerkes drohende Mehrwertsteuerbelastung mittels Exportes und späteren Wiederimportes im Verlagerungsverfahren zu verhindern. Aus diesem Grund erscheint im Übrigen die folgende, zusammenfassende Würdigung im Dossier der EZV als zutreffend (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, Fallzusammenfassung, S. 14):

«Beim Werk ‚Cb. \_\_\_\_\_‘ wurde das Memorandum [von P. \_\_\_\_\_ vom 30. Oktober 2007] mit einer Kombination der Fälle 1-3 [mit der Beschreibung bei Fall 3, wonach im Zollfreilager Bx. \_\_\_\_\_ ein Depot auf den Namen eines Spediteurs zu halten ist] praktisch umgesetzt, wobei sich die darin genannten Firmen und Personen eng an die Vorgaben des Memorandums gehalten haben. So erteilte die Galerie J. \_\_\_\_\_ der B. \_\_\_\_\_ [= Galerie B. \_\_\_\_\_] den Auftrag, das Werk ‚Cb. \_\_\_\_\_‘ nach GB zu exportieren, worauf B. \_\_\_\_\_ es ausführte und es mit der F. \_\_\_\_\_ AG ins Lager der Bt. \_\_\_\_\_, Bs. \_\_\_\_\_ transportiert und dort zwischengelagert wurde. Monate später wurde es durch die K. \_\_\_\_\_ Inc. von GB zurück in die Schweiz zurück verfrachtet und im Zollfreilager Bx. \_\_\_\_\_ in der Kabine von M. \_\_\_\_\_ eingelagert, welches die Bw. \_\_\_\_\_ bewirtschaftet. Anschliessend wurde das Werk mit Hilfe eines Kommissionsvertrages zwischen M. \_\_\_\_\_ und der B. \_\_\_\_\_ definitiv im ESTV [bzw. recte: im Verlagerungsverfahren] auf den Namen der B. \_\_\_\_\_ importiert und auf deren ESTV-Liste gesetzt, wobei die B. \_\_\_\_\_ zu keinem Zeitpunkt über das Werk im eigenen Namen verfügen konnte, obschon sie auf den Zollpapieren als Importeur fungiert.»

**27.4** Für die Annahme, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ während der Gültigkeitsdauer des (angeblichen) Kommissionsvertrages betreffend das Kunstwerke von Ca. \_\_\_\_\_ nicht wirtschaftlich verfügungsberechtigt war, spricht namentlich auch der Umstand, dass das Kunstobjekt nach der Einfuhr in ein nicht öffentlich zugängliches Bootshaus des Beschwerdeführers in Bu. \_\_\_\_\_ gebracht wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 180, pag. 1).

**27.5** Weil schon mit Blick auf die genannten Indizien (E. 27.2 ff.) der OZD der Nachweis gelingt, dass ein allfälliger Kommissionsvertrag im Sinne des erwähnten Schreibens der M. \_\_\_\_\_ vom 17. Dezember 2009 (E. 27.1)

lediglich zwecks Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens simuliert wurde, muss nicht geprüft werden, ob auch weitere Indizien für ein solche Simulation vorliegen.

## **28. Commission Arrangements vom 11. Januar 2010**

Gemäss einem Schreiben der M. \_\_\_\_\_ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 11. Januar 2010 wird die M. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ das Kunstwerk «Cc. \_\_\_\_\_» von Bl. \_\_\_\_\_ in Kommission geben, und zwar mit einem Mindestverkaufspreis von EUR 606'750 (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 273). Es verhält sich dabei im Wesentlichen gleich wie beim hiavor erwähnten Kunstwerk von Ca. \_\_\_\_\_ (vgl. E. 27), da

- das Kunstwerk «Cc. \_\_\_\_\_» früher (bzw. am 21. Januar 2008) von der K. \_\_\_\_\_ Inc. bei der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu einem über dem Mindestverkaufspreis im angeblich vereinbarten Kommissionsvertrag liegenden Preis gekauft worden war (der Kaufpreis von USD 900'000 entsprach am 21. Januar 2008 einem Betrag von EUR 615'780 [Wechselkurs: 1 USD = EUR 0,6842; vgl. <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>, zuletzt eingesehen am 17. September 2018]; siehe dazu Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 7 ff., 363), ohne dass ersichtlich wäre, weshalb der Mindestverkaufspreis von EUR 606'750 derart tief angesetzt wurde,
- das Kunstwerk «Cc. \_\_\_\_\_» seinerzeit von der Galerie B. \_\_\_\_\_ mit dem Vermerk «No VAT no Custom Duties included – Export», also ohne Mehrwertsteuerfakturierung verkauft wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 9),
- das Kunstwerk im Jahr 2008 im Auftrag der K. \_\_\_\_\_ Inc. nach Grossbritannien ins Lager der Bt. \_\_\_\_\_ Ltd. gebracht wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 232 f.),
- das Objekt einige Monate später von der K. \_\_\_\_\_ Inc. zurück in die Schweiz transportiert und im von der Bw. \_\_\_\_\_ AG bewirtschafteten Zollfreilager Bx. \_\_\_\_\_ auf den Namen der M. \_\_\_\_\_ eingelagert wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 183 ff.),
- daraufhin am 14. Januar 2010 die Auslagerung und die Einfuhr im Verlagerungsverfahren mit der Galerie B. \_\_\_\_\_ als (angebliche) Importeurin erfolgte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 269 f.), und



- für die Zeit nach der Einfuhr keine Anhaltspunkte bestehen, dass das (entgegen anderslautenden Angaben in Listen der Galerie B.\_\_\_\_\_) in der privaten Bm.\_\_\_\_\_ platzierte Kunstwerk in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Galerie war (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 179, pag. 300 ff., 379, 384 ff.).

Gemäss dem Gesagten muss auch beim Kunstwerk «Cc.\_\_\_\_\_» davon ausgegangen werden, dass es gestützt auf einen simulierten Kommissionsvertrag, also ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_, im Verlagerungsverfahren eingeführt wurde.

**29. Commission Arrangements vom 3. Februar 2008, 11. Januar 2010, 17. Februar 2010, 18. Februar 2010 und 8. September 2010**

**29.1** Die in Bezug auf die beiden Werke «Cb.\_\_\_\_\_» von Ca.\_\_\_\_\_ und «Cc.\_\_\_\_\_» von Bl.\_\_\_\_\_ dargestellte Vorgehensweise der Beteiligten (vgl. E. 27 f.) findet sich auch bei verschiedenen weiteren streit betroffenen Werken, welche ursprünglich von juristischen Personen im Einflussbereich des Beschwerdeführers (wie der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG oder der Stiftung L.\_\_\_\_\_) oder vom Beschwerdeführer selbst bei der Galerie B.\_\_\_\_\_ erworben worden waren und später im Verlagerungsverfahren mit dieser Galerie als angebliche Importeurin in das schweizerische Zollgebiet eingeführt worden sind. So verhält es sich – wie sogleich ersichtlich wird – bei den Kunstwerken «Cn.\_\_\_\_\_» von Co.\_\_\_\_\_, «Cr.\_\_\_\_\_», «Cs.\_\_\_\_\_» sowie «Cf.\_\_\_\_\_» von Bl.\_\_\_\_\_, «Cd.\_\_\_\_\_» von Ce.\_\_\_\_\_ und «Cm.\_\_\_\_\_» von Cq.\_\_\_\_\_ nicht rechtswesentlich anders als bei den Kunstobjekten «Cb.\_\_\_\_\_» und «Cc.\_\_\_\_\_».

**29.2** Insbesondere weisen die angeblichen Belege für Kommissionsverträge betreffend die hier neu genannten Kunstwerke im Vergleich zu den ursprünglichen Erwerbspreisen (bis auf eine Ausnahme) auffallend tiefe Netto- bzw. Mindestverkaufspreise aus. Dies zeigt die folgende Aufstellung:

Kunstobjekt	Erwerbspreis	Erwerbszeitpunkt (Datum des Kaufes, wenn nicht aktenkundig: Rechnungsdatum oder Jahr des Kaufes)	Wechselkurs*	Erwerbspreis, umgerechnet in EUR	Nettoverkaufspreis
«Cn._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 19, pag. 28 f., Fall-Nr. 181, pag. 15, 152, 362)	USD 3'075'000	26.2.2007	-	-	USD 3'075'000  (gemäss zwei Schreiben der M._____ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 17. Februar 2010 und 18. Februar 2010)
«Cr._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 182, pag. 4 ff., 338, 342 f.)	USD 600'000	21.1.2008	1 USD = 0,684200 EUR	410'520	EUR 404'500  (gemäss einem Schreiben der M._____ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 11. Januar 2010)
«Cs._____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 184, pag. 3, 319 ff.)	USD 1'150'000	14.3.2007	-	-	USD 1'115'000  (gemäss einem Schreiben der M._____ mit der Bezeichnung

					«Commission Arrangements» vom 8. September 2010)
«Cf. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 183, pag. 4 ff., 103, 245, 306)	USD 1'835'000	21.1.2008	1 USD = 0,6842 EUR	1'255'507	EUR 1'237'100  (gemäss einem Schreiben der M. _____ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 11. Januar 2010 und einer «Proforma Invoice» vom 20. September 2010)
«Cd. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 165, pag. 10 ff., 484 f., 487)	USD 8'500'000	7.7.2006	-	-	USD 8'000'000  (gemäss einem Schreiben der M. _____ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 8. September 2010)
«Cm. _____» (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 20, pag. 4, 19 f., 533 ff., 548 ff.)	CHF 4'500'000	17.1.2006	1 CHF = 0,6452 EUR	2'903'400	EUR 3'740'000  (gemäss einem Schreiben der M. _____ mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» vom 3. Februar 2008)

\* Wechselkurse abgerufen auf: <https://www.finanzipartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm> (zuletzt eingesehen am 18. September 2018).

Der Umstand, dass die genannten Netto- bzw. Mindestverkaufspreise bei fünf der sechs genannten Werke den ursprünglichen Erwerbspreisen entsprachen oder tiefer als diese Erwerbspreise waren, bildet ein Indiz dafür, dass es der M. \_\_\_\_\_ gar nicht um einen Verkauf dieser fünf Kunstwerke ging und die Kommissionsverträge, welche den Einfuhren dieser Werke im Verlagerungsverfahren zugrunde lagen, simuliert waren.

**29.3** Bei den erwähnten Verkäufen durch die Galerie B. \_\_\_\_\_ wurde soweit ersichtlich keine Mehrwertsteuer fakturiert. Bis auf einen Fall («Cm. \_\_\_\_\_» von Cq. \_\_\_\_\_) wurde die Nichtfakturierung der Mehrwertsteuer ausdrücklich auf den Rechnungen vermerkt, und zwar mit dem Hinweis «No VAT no Custom Duties included – Export» oder dem Hinweis «Export not including VAT» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 165, pag. 10, Fall-Nr. 181, pag. 152, Fall-Nr. 182, pag. 5 f., Fall-Nr. 183, pag. 4, 6, Fall-Nr. 184, pag. 3).

Auch in diesem Punkt besteht eine signifikante Parallele zum Sachverhalt, wie er sich hinsichtlich der Kunstobjekte «Cb. \_\_\_\_\_» und «Cc. \_\_\_\_\_» zugetragen hat.

**29.4** Sodann wurden die hier interessierenden sechs Kunstwerke – ebenso wie die Kunstobjekte «Cb. \_\_\_\_\_» und «Cc. \_\_\_\_\_» – in der Zeit nach dem Kauf bei der Galerie B. \_\_\_\_\_ in ein Lager der Bt. \_\_\_\_\_ Ltd. in Grossbritannien gebracht, bevor sie in das Lager von M. \_\_\_\_\_ bei der Bw. \_\_\_\_\_ AG in Bx. \_\_\_\_\_ transportiert und anschliessend im Verlagerungsverfahren eingeführt wurden (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 20, pag. 24, 38, 50, 120 f., 123, 134 ff., 139, 213 ff., 517, Fall-Nr. 165, pag. 32, 76, 79 f., 89 ff., 131, 170, 177 ff., 262, 542, Fall-Nr. 181, pag. 16 f., 91, 105 ff., 114, 186 ff., 191 ff., 260, 266, Fall-Nr. 182, pag. 70 f., 137, 140, 217, 225, 230, Fall-Nr. 183, pag. 117, 170 ff., 190 f.).

**29.5** Wie bei den Kunstwerken «Cb. \_\_\_\_\_» und «Cc. \_\_\_\_\_» liegen namentlich für die Zeit nach den Einfuhren im Verlagerungsverfahren keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die erwähnten Kunstobjekte hatte. Schon die soweit erkennbar ohne massgeblichen Einfluss der Galerie festgelegten, vorliegend aktenkundigen Standorte dieser Kunstobjekte sprechen gegen die Annahme, dass die Galerie über diese Werke wie eine Verkaufskommissionärin verfügen konnte, wurden die Objekte doch (soweit ersichtlich) in private Liegenschaften des Beschwerdeführers bzw. seines Sohnes in Ao. \_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 165, Fallzusammenfassung,

S. 14, pag. 288 ff., Fall-Nr. 181, Fallzusammenfassung, S. 7, pag. 494, 497 ff.), in das erwähnte Bootshaus in Bu.\_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 184, pag. 1, 193, 324, 337), in die ebenfalls private Bm.\_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fallzusammenfassung, S. 9, Fall-Nr. 182, pag. 233, 293 ff., Fall-Nr. 183, pag. 249 ff., 311) oder ins E.\_\_\_\_\_ (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 20, pag. 247) gebracht. Es kommt hinzu, dass bei einzelnen der fraglichen Kunstwerke in den Unterlagen der Galerie B.\_\_\_\_\_ unzutreffende Angaben über den Standort gemacht wurden (vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 165, Fallzusammenfassung, S. 17, pag. 565 ff., Fall-Nr. 182, Fallzusammenfassung, S. 9, pag. 293 ff., 362 ff. Hinsichtlich des Kunstwerkes «Cs.\_\_\_\_\_» sind in den Unterlagen der Galerie B.\_\_\_\_\_ per 21. Februar 2013 und 16. April 2013 das E.\_\_\_\_\_ und die Bm.\_\_\_\_\_ als Standorte notiert [vgl. Akten ZFA, Fall-Nr. 184, pag. 394 ff.], doch fehlt es an Belegen, dass sich das Kunstwerk tatsächlich dort und nicht nach wie vor sowie in Übereinstimmung mit Angaben in Sammlungsunterlagen des Administrativbüros des Beschwerdeführers [vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 184, pag. 1, 387] – im Bootshaus in Bu.\_\_\_\_\_ befand).

## **29.6**

**29.6.1** Nach dem Gesagten erweist sich, dass auch in Bezug auf die Kunstobjekte «Cn.\_\_\_\_\_», «Cr.\_\_\_\_\_», «Cs.\_\_\_\_\_», «Cf.\_\_\_\_\_», «Cd.\_\_\_\_\_» und «Cm.\_\_\_\_\_» im Wesentlichen das im Memorandum von P.\_\_\_\_\_ für drei Fallkonstellationen skizzierte Vorgehen praktisch umgesetzt wurde. Auch bei diesen Kunstwerken ist folglich von einer Simulation der Kommissionsverträge auszugehen.

Bei einzelnen der genannten Kunstwerke rechtfertigt es sich, im Folgenden ergänzende Hinweise zu machen.

**29.6.2** Zu den hiervor gezogenen Schlüssen passt ins Bild, dass zum einen O.\_\_\_\_\_ am 18. Februar 2008 unter Hinweis auf den in zwei Tagen erfolgenden Verfall des «Freipasses» darum bat, am 19. Februar 2008 einen Transport des Kunstwerkes «Cd.\_\_\_\_\_» nach Deutschland durchzuführen (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 165, pag. 74), und zum anderen an letzterem Tag bezüglich dieses Kunstwerks eine «Freipasslöschung» mit Transport ins offene Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG erfolgte. Abgesehen davon, dass bei dieser «Freipasslöschung» unzutreffenderweise angegeben wurde, dass das Kunstwerk an den ursprünglichen Versender in Frankreich retourniert werde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 165, Fallzusammenfassung,

sung, S. 5, pag. 67), war der im Rahmen des Transportes ins offene Zolllager gelöschte «Freipass» zwecks ungewissen Verkaufs von vornherein zu Unrecht beansprucht worden, da der «Freipass» von der Galerie B.\_\_\_\_\_ am 16. Februar 2007, also zu einem Zeitpunkt nach dem bereits erfolgten Verkauf an die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG beantragt worden ist (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 165, pag. 72). Auch wenn die Frage nach der ordnungsgemässen einfuhrsteuerlichen Abwicklung des (ursprünglichen) Importes des Gemäldes durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ im Jahr 2007 an sich keinen Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet, ist die genannte Vorgeschichte mit der «Freipassabfertigung» entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ein Indiz, dass es den Beteiligten auch später – im Rahmen des Abschlusses eines Kommissionsvertrages – einzig und allein darum ging, Einfuhrsteuerfolgen abzuwenden.

**29.6.3** Als Indiz für eine Simulation bezüglich des Kunstwerkes «Cm.\_\_\_\_\_» zu würdigen ist nicht zuletzt auch der Umstand, dass Q.\_\_\_\_\_ den Entwurf des Schreibens der M.\_\_\_\_\_ mit der Bezeichnung «Commission Agreements» vom 3. Februar 2008 am 6. Juli 2011 zur Unterschrift an P.\_\_\_\_\_ bzw. dessen Sekretärin sandte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 20, Fallzusammenfassung, S. 2, pag. 523 ff.), das entsprechende Schreiben also rückdatiert war. Die Rückdatierung dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die Beteiligten den Eindruck erwecken wollten, dass die Kommissionsvereinbarung lange vor der am 29. August 2011 erfolgten Einfuhr des Kunstwerkes «Cm.\_\_\_\_\_» im Verlagerungsverfahren (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 20, pag. 213) abgeschlossen worden ist und dieser Vertragsabschluss nicht (oder nicht nur) der Inanspruchnahme dieses Verfahrens diene.

**29.6.4** Die Werke «Cn.\_\_\_\_\_» von Co.\_\_\_\_\_ und «Cs.\_\_\_\_\_» von Bl.\_\_\_\_\_, welche die Stiftung L.\_\_\_\_\_ im Jahr 2007 bei der Galerie B.\_\_\_\_\_ erworben hatte, sollen zwar nach vorliegenden Unterlagen in der Folge an die M.\_\_\_\_\_ verkauft worden sein (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 181, 492, Fall-Nr. 184, pag. 2). Auch figurieren die Werke in vorliegenden Dokumenten als der M.\_\_\_\_\_ als Kommittentin gehörende Kommissionsgüter (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 181, pag. 270, 367, 380 f., Fall-Nr. 184, pag. 321). Im Widerspruch zu den Aktenstücken, nach welchen das Eigentum an diesen Kunstwerken auf die M.\_\_\_\_\_ übergegangen ist, hat nach einem unter Mitwirkung von P.\_\_\_\_\_ zustande gekommenen Stiftungsratsbeschluss vom 26. Juni 2013 die Stiftung L.\_\_\_\_\_ (angeblich als Eigentümerin) entschieden, die beiden Kunstwerke (sowie das Kunstwerk «Xy.\_\_\_\_\_» von Be.\_\_\_\_\_) «leihweise»

der M.\_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen, damit sie «anschliessend der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Kommission gegeben werden» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 181, pag. 296 ff.). Dieser Widerspruch legt den Schluss nahe, dass a) die Beteiligten sich an das Memorandum von P.\_\_\_\_\_ hielten, wonach die Stiftung L.\_\_\_\_\_ nicht mehr im Handel in Erscheinung treten soll, b) die M.\_\_\_\_\_ nur vorgeschoben war und c) eine Absicht, die beiden Kunstwerke von Co.\_\_\_\_\_ und Bl.\_\_\_\_\_ durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ verkaufen zu lassen, im Zeitpunkt der streitbetroffenen Einfuhren nicht bestanden hat.

### **30. Schreiben mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» und Commission Arrangements vom 11. Januar 2012**

Die Galerie B.\_\_\_\_\_ verkaufte der K.\_\_\_\_\_ Inc. am 25. März 2011 das Gemälde «Gq.\_\_\_\_\_» von Gr.\_\_\_\_\_ sowie die Skulptur «Gs.\_\_\_\_\_» von Fn.\_\_\_\_\_, wobei auf der Rechnung der Hinweis «Export – no VAT, duties, charges or other fees included» festgehalten war (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 33, pag. 4). Ferner verkaufte die Galerie am 30. Juni 2011 der M.\_\_\_\_\_ die Gemälde «Gt.\_\_\_\_\_», «Ct.\_\_\_\_\_», «Cu.\_\_\_\_\_» und «Cv.\_\_\_\_\_» von Bl.\_\_\_\_\_, und zwar mit dem Vermerk «Export – no VAT or Custom Duties included» (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 4 f., 188).

Die genannten Kunstwerke lagerten in der Folge zunächst in einem Lager der Galerie B.\_\_\_\_\_ bei der Cw.\_\_\_\_\_ AG (Frühjahr 2011 bis 22. Dezember 2011; vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 33, pag. 119, Fall-Nr. 217, pag. 119, 121). Anschliessend wurden diese Kunstwerke in einem (Inland-)Lager dieser Galerie bei der F.\_\_\_\_\_ AG aufbewahrt (27. Dezember 2011 bis 12. Januar 2012; vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 118, 120). Am 12. Januar 2012 erfolgte die Ausfuhr der Werke ins offene Zolllager der F.\_\_\_\_\_ AG und wurde eine Ausfuhrdeklaration vorgenommen, wonach die Kunstwerke nach Grossbritannien gebracht werden sollen (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 86 ff., 94 ff.). Die Werke wurden freilich nicht nach Grossbritannien transportiert, sondern am 13. Januar 2012 zur Ch.\_\_\_\_\_ GmbH in Ci.\_\_\_\_\_ (Deutschland) gebracht und gleichentags wieder in das offene Zolllager bei der F.\_\_\_\_\_ AG verfrachtet (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 53 ff.). Am 18. Januar 2012 erfolgte die Auslagerung der Werke (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 20 f.) und die Einfuhrzollanmeldung unter Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die (angebliche) Importeurin Galerie B.\_\_\_\_\_ (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 217, pag. 18 ff.).

Schon aufgrund der erwähnten Warenbewegungen ist davon auszugehen, dass die Kommissionsverträge, welche Grundlage für die Einfuhren der genannten Kunstwerke im Verlagerungsverfahren hätten bilden sollen, simuliert waren, und die als Belege für solche Verträge vorliegenden Dokumente – namentlich ein Schreiben mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» vom 11. Januar 2012 und ein ebenfalls auf diesen Zeitpunkt datierendes Schreiben mit dem Betreff «Commission Arrangements» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 33, pag. 25 f., 28, 219) – jedenfalls in Bezug auf diese Kunstwerke bloss aus einfuhrsteuerlichen Gründen aufgesetzt worden sind. Denn soweit ersichtlich gab es nur ein Motiv für den unter Angabe eines falschen Bestimmungslandes vorgenommenen, mit Aufwand verbundenen Export nach Deutschland, den am gleichen Tag (13. Januar 2012) erfolgten, ebenso aufwendigen Rücktransport ins schweizerische Staatsgebiet und die kurze Zeit später durchgeführte Einfuhr im Verlagerungsverfahren: Es galt, den Eintritt von Steuerfolgen zu verhindern, welche aufgrund der beim früheren Verkauf der Werke durch die Galerie B. \_\_\_\_\_ nicht erfolgten Mehrwertsteuerfakturierung drohten.

Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, ob auch weitere Gegebenheiten für eine Simulation derjenigen Kommissionsverträge sprechen, auf welche sich die Galerie B. \_\_\_\_\_ zur Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens bei der Einfuhr der hier interessierenden sechs Kunstobjekte stützte.



**31. Commission Arrangements vom 3. Februar 2008, 11. Januar 2010 und 18. Februar 2010; Schreiben mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» vom 16. September 2011: Werke von Cx.\_\_\_\_\_, Cy.\_\_\_\_\_, Cz.\_\_\_\_\_, Da.\_\_\_\_\_, Db.\_\_\_\_\_, Dc.\_\_\_\_\_, Aj.\_\_\_\_\_, Dd.\_\_\_\_\_, De.\_\_\_\_\_, Al.\_\_\_\_\_, Df.\_\_\_\_\_ und Dg.\_\_\_\_\_**

**31.1** Einzugehen ist sodann auf die unter Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens erfolgten Einfuhren verschiedener, ursprünglich von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG und/oder der M.\_\_\_\_\_ erworbener Kunstwerke von Cx.\_\_\_\_\_, Cy.\_\_\_\_\_, Cz.\_\_\_\_\_, Da.\_\_\_\_\_, Db.\_\_\_\_\_, Dc.\_\_\_\_\_, Aj.\_\_\_\_\_, Dd.\_\_\_\_\_, De.\_\_\_\_\_, Al.\_\_\_\_\_, Df.\_\_\_\_\_ und Dg.\_\_\_\_\_. Dabei gilt wiederum zu prüfen, ob diesbezüglich die nach Darstellung des Beschwerdeführers Grundlage der Einfuhren bildenden Kommissionsverträge bzw. die entsprechende Belege simuliert waren.

**31.1.1** Gemäss einem mit Datum vom 3. Februar 2008 versehenen Schreiben mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» soll die M.\_\_\_\_\_ der Galerie B.\_\_\_\_\_ unter anderem die Werke «Dh.\_\_\_\_\_» von Cz.\_\_\_\_\_, «Di.\_\_\_\_\_» von Aj.\_\_\_\_\_, «Dj.\_\_\_\_\_» von Al.\_\_\_\_\_, «Dk.\_\_\_\_\_» von De.\_\_\_\_\_, «Dl.\_\_\_\_\_» von Df.\_\_\_\_\_, «Dm.\_\_\_\_\_» von Dg.\_\_\_\_\_ und «Dn.\_\_\_\_\_» von Cx.\_\_\_\_\_ als Kommissionsgüter zum Verkauf geben (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 171, pag. 254 ff.).

Ende Juli 2011 wurde das genannte Schreiben um die Skulptur «Do.\_\_\_\_\_» von Dd.\_\_\_\_\_ erweitert, ohne dass das im Schreiben genannte Datum geändert wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 16, pag. 323 ff.). Die (Rück-)Datierung auf den 3. Februar 2008 bildet ein starkes Indiz für eine Simulation des Vertrages, da sämtliche in dieser Erwägung genannten Kunstobjekte erst im Jahr 2011 von der M.\_\_\_\_\_ oder von der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG erworben wurden und diese Kunstwerke im Laufe dieses Jahres im Verlagerungsverfahren eingeführt worden sind (Zollanmeldungen vom 8. und 29. August 2011; vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 20, pag. 217 ff., Fall-Nr. 174, pag. 23 f.).

Die beim ursprünglichen Erwerb entrichteten Kaufpreise und die Mindestverkaufspreise, welche im erwähnten Schreiben mit dem Datum vom 3. Februar 2008 festgehalten sind, gestalten sich wie folgt:

Kunstobjekt	Erwerbspreis	Erwerbszeitpunkt (Datum des Kaufes, wenn nicht aktenkundig: Rechnungsdatum oder Jahr des Kaufes)	Wechselkurs*	Erwerbspreis, umgerechnet in EUR	Nettoverkaufspreis in EUR
«Dh. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 14, pag. 7)	USD 482'500	12.5.2011	1 USD = 0,6972 EUR	336'399	335'000
«Di. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 15, pag. 6)	EUR 323'388	27.5.2011	-	-	323'400
«Dj. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 173, pag. 10 ff.)	USD 782'500	4.5.2011	1 USD = 0,6751 EUR	528'265.75	542'000
«Dk. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 170, pag. 3, 10)	USD 1'022'500	3.5.2011	1 USD = 0,6744 EUR	689'574	709'000
«Dm. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 175, pag. 3)	USD 530'500	12.5.2011	1 USD = 0,6972 EUR	369'864.6	368'000
«Dl. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 174, pag. 5).	USD 662'500	4.5.2011	1 USD = 0,6751 EUR	447'253.75	460'000
«Dn. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 171, pag. 6)	USD 400'000	9.3.2011	1 USD = 0,7175 EUR	287'000	277'000

«Do. _____» (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 16, pag. 6)	EUR 115'000	4.7.2011	-	-	115'000
--	-------------	----------	---	---	---------

\* Wechselkurse abgerufen auf: <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm> (zuletzt eingesehen am 24. September 2018).

**31.1.2** Das am 4. November 2011 im Verlagerungsverfahren eingeführte Gemälde «Dp. \_\_\_\_\_» von Cy. \_\_\_\_\_ figuriert als Kommissionsgut im hiervor in E. 31.1.1 erwähnten Schreiben der M. \_\_\_\_\_ vom 3. Februar 2008 mit der Bezeichnung «Commission Arrangements», und zwar mit einem Mindestverkaufspreis von EUR 597'500 (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 21, pag. 197 ff., 381 ff.). Das Gemälde war von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG am 29. Juni 2011 zum Preis (inkl. «Artist's Resale Royalty») von GBP 542'473.55, also zu einem Betrag von umgerechnet EUR 605'726 ersteigert worden (Wechselkurs 1 GBP = 1,1166 EUR; vgl. <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm> [zuletzt eingesehen am 21. September 2018]; Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 21, pag. 10).

**31.1.3** Die Kunstobjekte «Dq. \_\_\_\_\_» von Cz. \_\_\_\_\_ und «Für alle Lieben dieser Welt» von Da. \_\_\_\_\_, beide im Verlagerungsverfahren eingeführt am 4. November 2011, sind in vorliegenden Unterlagen – namentlich in einem Schreiben vom 16. September 2011 mit der Bezeichnung «Goods on Selling Commission» – als seitens der K. \_\_\_\_\_ Inc. der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionsgüter anvertraute Gegenstände mit Mindestverkaufspreisen von GBP 579'700 bzw. GBP 150'300 genannt (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 11, pag. 15, 220, 241 f., 245 f., Fall-Nr. 12, pag. 15, 72 f.). Die Werke waren dabei ursprünglich im Juni 2011 durch die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG für GBP 579'770.43 bzw. GBP 150'300 erworben worden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 11, pag. 5, Fall-Nr. 12, pag. 6).

**31.1.4** Wie bereits erwähnt, hat die M. \_\_\_\_\_ mit einem Schreiben vom 11. Januar 2010 mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» erklärt, der Galerie B. \_\_\_\_\_ verschiedene Kunstwerke von Bl. \_\_\_\_\_ in Kommission geben zu wollen (vgl. E. 28 f.). Gemäss diesem Schreiben soll die M. \_\_\_\_\_ auch das Gemälde «Ds. \_\_\_\_\_» von Db. \_\_\_\_\_ als Kommissionsgut zum Verkauf der Galerie B. \_\_\_\_\_ anvertrauen, und zwar mit einem Mindestverkaufspreis (minimum sales price) von EUR 1'009'300 (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 161, pag. 93 f.). Für dieses Gemälde hatte die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG gemäss Rechnung vom 7. November 2007 ursprünglich USD 1'497'000 bezahlt (Akten ZFA, act. 6.1.76,

Fall-Nr. 161, pag. 1 und 5), was damals einem Betrag von EUR 1'031'433 entsprach (Wechselkurs 1 USD = 0.689 EUR; vgl. <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm> [zuletzt eingesehen am 20. September 2018]).

**31.1.5** Das Schreiben der M. \_\_\_\_\_ vom 18. Februar 2010 mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» wurde bereits hiervoor erwähnt (vgl. E. 29.2). Nach diesem Schreiben sollen unter anderem die Gemälde «Gu. \_\_\_\_\_» von Dc. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ in Kommission gegeben werden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 19, pag. 28 f.). Als Mindestverkaufspreis für diese Gemälde wurde dabei ein Preis von USD 14'601'000 festgehalten. Dieser Betrag entspricht exakt dem Betrag, welchen die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG für den Erwerb dieser Gemälde gemäss einer Rechnung vom 6. November 2007 bezahlt hatte (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 19, pag. 8 [die Werkbezeichnung lautet auf dieser Rechnung «Gw. \_\_\_\_\_» statt «Gu. \_\_\_\_\_»]).

**31.2** Bei den in E. 31.1 neu genannten Werken bilden die erwähnten Mindestverkaufspreise mit Blick auf die ursprünglich von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG oder der M. \_\_\_\_\_ bezahlten Erwerbspreise ein Indiz für eine Simulation der Kommissionsverträge, auf welche sich die Galerie B. \_\_\_\_\_ bei der Einfuhr dieser Gemälde im Verlagerungsverfahren stützte. Dies gilt auch für diejenigen unter E. 31.1.1 genannten Fälle, bei welchen der Mindestverkaufspreis höher liegt als der ursprünglich entrichtete Kaufpreis. Denn in diesen Konstellationen ist der Mindestverkaufspreis nur wenig höher als der von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bezahlte Kaufpreis, weshalb nicht davon ausgegangen werden kann, dass bei einem Verkauf zum Mindestverkaufspreis zwischenzeitlich angefallene Lager- sowie Transportkosten gedeckt wären und/oder die M. \_\_\_\_\_ einen Gewinn erzielen würde.

**31.3** Nebst der erwähnten Preisgestaltung deutet auf eine Simulation der erwähnten Kommissionsverträge hin, dass nach der jeweiligen Einfuhr der hier genannten Werke im Verlagerungsverfahren

- seitens der Galerie B. \_\_\_\_\_ keine konkreten Verkaufsbemühungen unternommen wurden (solche Bemühungen sind jedenfalls nicht substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich),
- das Werk «Dn. \_\_\_\_\_» und die Skulpturen «Dk. \_\_\_\_\_» sowie «Dt. \_\_\_\_\_» in die private Bm. \_\_\_\_\_ gebracht wurden (Akten ZFA,

act. 6.1.76, Fall-Nr. 170, pag. 148 f., 253, Fall-Nr. 171, pag. 62, 280, Fall-Nr. 173, pag. 1, 193 f.),

- auch die Skulptur «DI. \_\_\_\_\_» zunächst in die Bm. \_\_\_\_\_ transportiert und anschliessend – entgegen den Angaben in Sammlungsunterlagen der Galerie B. \_\_\_\_\_, wonach sich die Skulptur im E. \_\_\_\_\_ befindet – an einen (der Galerie anscheinend nicht bekannt gewesenen) Standort an der [...] in H. \_\_\_\_\_ gebracht wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 174, Fallzusammenfassung, S. 4 f., pag. 1, 109, 258 ff.),
- das Gemälde von Db. \_\_\_\_\_ im Schlafzimmer einer privaten Villa in Ao. \_\_\_\_\_ aufgehängt wurde (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 161, pag. 66),
- die «Umbuchung» der Skulptur «Dm. \_\_\_\_\_» bei der F. \_\_\_\_\_ AG auf die Galerie B. \_\_\_\_\_ erst am 22. März 2013 veranlasst wurde (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 175, pag. 85),
- und die übrigen, ins E. \_\_\_\_\_ gebrachten Kunstwerke nach dem Internetauftritt des Hotels im September 2012 ohne Hinweis auf eine Käuflichkeit zur Privatsammlung des Beschwerdeführers gerechnet wurden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 19, pag. 129 ff.).

Aufgrund der genannten Indizien muss mit der OZD davon ausgegangen werden, dass keine tatsächliche Absicht bestand, die erwähnten Werke im Rahmen einer Kommission zu verkaufen. Vielmehr waren die Kommissionsverträge bezüglich dieser Kunstobjekte simuliert, um gestützt darauf das Verlagerungsverfahren geltend machen zu können (daran nichts ändern kann auch das mit einem Antrag auf Befragung des Beschwerdeführers verbundene Vorbringen, der Standort des Gemäldes von Db. \_\_\_\_\_ in einer Villa in Ao. \_\_\_\_\_ habe aus Sicht der Galerie B. \_\_\_\_\_ Sinn gemacht, weil der Beschwerdeführer dort etliche Festlichkeiten veranstaltet und er dabei die in der Villa befindlichen Kunstwerke interessierten Personen gezeigt habe [vgl. insbesondere Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 12]. Selbst wenn eine Befragung des Beschwerdeführers ergeben sollte, dass er in der Villa Feste gefeiert und das Gemälde im Schlafzimmer den Gästen gezeigt hat, liesse sich daraus nicht auf eine Kommissionstätigkeit der Galerie B. \_\_\_\_\_ schliessen. Dies gilt nicht zuletzt schon deshalb, weil der Beschwerdeführer selbst nicht behauptet, die Kunstwerke in der Villa Ao. \_\_\_\_\_ zum Verkauf angeboten

zu haben. Der erwähnte Beweisantrag ist vor diesem Hintergrund in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen [vgl. E. 2.3]).

**32. Selling Commission vom 15. März 2011, wahrscheinlich am 13. März 2012 verfasstes Schreiben der T.\_\_\_\_\_ und Schreiben der T.\_\_\_\_\_ vom 1. Juni 2012**

**32.1** Verschiedene Werke, welche Gegenstand streitbetroffener Einfuhren im Verlagerungsverfahren bilden, sind entweder in einem Schreiben mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» der K.\_\_\_\_\_ Inc. vom 15. März 2011, in einem wohl am 13. März 2012 verfassten Schreiben der T.\_\_\_\_\_ oder in einem Schreiben der T.\_\_\_\_\_ vom 1. Juni 2012 erwähnt.

Gemäss dem Schreiben mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» vom 15. März 2011 gibt die K.\_\_\_\_\_ Inc. insbesondere die Werke «Du.\_\_\_\_\_» von Dv.\_\_\_\_\_, «Dw.\_\_\_\_\_» von Dv.\_\_\_\_\_, «Dx.\_\_\_\_\_» von Dy.\_\_\_\_\_, «Dz.\_\_\_\_\_» von Ea.\_\_\_\_\_, «Eb.\_\_\_\_\_» von Ec.\_\_\_\_\_ und «Ed.\_\_\_\_\_» von Ef.\_\_\_\_\_ der Galerie B.\_\_\_\_\_ zum Verkauf in Kommission (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 9, pag. 328 f.). Die im Schreiben festgehaltenen Nettoverkaufspreise decken sich entweder mit den beim früheren Erwerb dieser Kunstwerke (bzw. im Fall des Kunstwerks «Dw.\_\_\_\_\_» beim früheren Erwerb der Lizenz für die Skulptur) durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlten Kaufpreisen («Du.\_\_\_\_\_»: USD 450'000 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 8, pag. 29], «Dw.\_\_\_\_\_»: USD 1'800'000.- [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 13, pag. 16]) oder liegen unter den beim ursprünglichen Erwerb durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG entrichteten Preisen («Dx.\_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis USD 370'000, ursprünglicher Erwerbspreis am 17. Februar 2011 GBP 230'294.27 bzw. umgerechnet USD 370'981.27 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 169, pag. 10]; «Dz.\_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis USD 560'000, ursprünglicher Erwerbspreis am 9. Februar 2011 GBP 349'800 bzw. umgerechnet USD 563'540.04 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 9, pag. 11]; «Eb.\_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis USD 1'545'000, ursprünglicher Erwerbspreis am 15. Februar 2011 GBP 964'700 bzw. umgerechnet USD 1'546'280.97 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 7, pag. 10]; «Ed.\_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis USD 95'000, ursprünglicher Erwerbspreis am 9. Februar 2011 GBP 59'550 bzw. umgerechnet USD 95'937.13 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 9, pag. 11; hier angewendete, in den Erwerbszeitpunkten gültig gewesene Umrechnungskurse abgerufen am 20. September 2018 auf <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>).

Gemäss dem wohl am 13. März 2012 verfassten Schreiben überlässt die T. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionsgüter zum Verkauf das Gemälde «Eg. \_\_\_\_\_» von Eh. \_\_\_\_\_, die Skulptur «Ei. \_\_\_\_\_» von Ej. \_\_\_\_\_ und die Skulptur «Ek. \_\_\_\_\_» von El. \_\_\_\_\_. Die in diesem Schreiben festgehaltenen «Nettopreise» für diese drei Kunstwerke sind fast identisch oder identisch mit den Kaufpreisen, welche die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bzw. der Beschwerdeführer beim Erwerb dieser drei Objekte im Mai 2011, Februar 2012 und Juni 2011 bezahlt hat (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 34, pag. 8, Fall-Nr. 35, pag. 3, 5, Fall-Nr. 36, pag. 3, 189).

Beim Schreiben der T. \_\_\_\_\_ vom 1. Juni 2012, wonach die T. \_\_\_\_\_ das Gemälde «Em. \_\_\_\_\_» von Dv. \_\_\_\_\_ der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionsware zum Verkauf anvertraut, deckt sich der dazu angegebene «Nettopreis» bzw. Nettoverkaufspreis mit dem für dieses Kunstwerk (im Mai 2008) seitens der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bezahlten Erwerbspreis (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 38, pag. 7, 152).

Die genannte Preisgestaltung in den drei Schreiben vom 15. März 2011, 13. März 2012 und 1. Juni 2012 bildet – wie die Preisgestaltung bei anderen, hiervor genannten Kommissionsverträgen – ein Indiz für eine Simulation der nach diesen Dokumenten (angeblich) bestehenden Verträge.

**32.2** Dafür, dass die unter E. 32.1 (neu) erwähnten Kunstwerke gestützt auf simulierte Kommissionsverträge im Verlagerungsverfahren eingeführt wurden, spricht nebst der erwähnten Preisgestaltung, dass sie nach ihrer Einfuhr am 1. April 2011, 10. Oktober 2011, 21. März 2012 und 4. Juni 2012 ins E. \_\_\_\_\_ bzw. im Fall des Kunstwerkes «Dx. \_\_\_\_\_» in die Bm. \_\_\_\_\_ sowie im Fall des Gemäldes «Em. \_\_\_\_\_» zunächst ins E. \_\_\_\_\_ und dann, nach einer Ausleihe für eine Ausstellung in En. \_\_\_\_\_, in die Bm. \_\_\_\_\_ gebracht wurden, ohne dass hinreichend substantiiert oder aktenkundig ist, dass die Wahl des jeweiligen Standortes auf den Einfluss der Galerie B. \_\_\_\_\_ im Rahmen einer Kommissionstätigkeit zurückzuführen ist (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 7, pag. 25 f., 118, 148 f., Fall-Nr. 9, pag. 125, Fall-Nr. 13, pag. 43, 263 ff., Fall-Nr. 34, pag. 11, Fall-Nr. 35, pag. 19, Fall-Nr. 36, pag. 9, 46 ff., Fall-Nr. 38, Fallzusammenfassung, S. 11, pag. 38, 46, 49, 112 f., Fall-Nr. 169, pag. 273).

Bei einem der hier interessierenden Fälle wurde sodann für die Platzierung des Kunstwerkes im E. \_\_\_\_\_ ein Sockel für Fr. 15'000.- gekauft (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 9, pag. 95), was für die Absicht spricht, das

Kunstwerk dort im Sinne des Memorandums von P.\_\_\_\_\_ permanent ausstellen zu lassen. Auch bei einem weiteren der fraglichen Kunstwerke ist die Art und Weise, wie das Objekt im E.\_\_\_\_\_ platziert wurde, ein (zusätzliches) Indiz gegen einen tatsächlichen Willen, das Kunstwerk durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ verkaufen zu lassen, mussten doch für die Skulptur «Dw.\_\_\_\_\_» rund 15 Meter Hecke entfernt werden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 13, pag. 410).

Bereits aufgrund der genannten Indizien gelingt der OZD der Nachweis, dass die Kommissionsverträge, welche nach dem Schreiben der K.\_\_\_\_\_ Inc. mit dem Betreff «Goods on Selling Commission» vom 15. März 2011, gemäss dem wohl am 13. März 2012 verfassten Schreiben der T.\_\_\_\_\_ und nach dem Schreiben der T.\_\_\_\_\_ vom 1. Juni 2012 abgeschlossen worden sein sollen, simuliert waren, um gestützt darauf das Verlagerungsverfahren zu beanspruchen.

### **33. Commission Arrangements vom 6. April 2011**

**33.1** Anscheinend gestützt auf ein Schreiben der M.\_\_\_\_\_ vom 6. April 2011 mit der Bezeichnung «Commission Arrangements» bzw. einen entsprechenden Kommissionsvertrag wurden am 11. April, 5. Mai und 17. Mai 2011 Einfuhren der Kunstwerke «Et.\_\_\_\_\_» und «Eu.\_\_\_\_\_» von Ev.\_\_\_\_\_, «Ew.\_\_\_\_\_» von Aj.\_\_\_\_\_ und «Ex.\_\_\_\_\_» von Ey.\_\_\_\_\_ im Verlagerungsverfahren mit der Galerie B.\_\_\_\_\_ als Importeurin deklariert (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 4, pag. 125 f., 321 ff., Fall-Nr. 23, pag. 23 f., Fall-Nr. 276, pag. 20). Doch ist – wie im Folgenden ersichtlich wird – aufgrund verschiedener Anhaltspunkte davon auszugehen, dass dieser Kommissionsvertrag zwecks Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens simuliert war und die Galerie B.\_\_\_\_\_ dementsprechend keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die genannten Kunstwerke hatte.

**33.2** Die im erwähnten Schreiben der M.\_\_\_\_\_ angegebenen Mindestverkaufspreise sind

- entweder tiefer als die beim ursprünglichen Erwerb der Kunstobjekte durch die Galerie J.\_\_\_\_\_ AG bezahlten Preise («Et.\_\_\_\_\_»): Mindestverkaufspreis EUR 317'200, ursprünglicher Erwerbspreis am 16. Februar 2011 GBP 278'288.51 bzw. umgerechnet EUR 331'385.96 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 4, pag. 11]; «Eu.\_\_\_\_\_»): Mindestverkaufspreis EUR 258'000, ursprünglicher Erwerbspreis am 17. Februar 2011 GBP 217'794.27 bzw. umgerechnet EUR 259'414.75 [Akten



ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 5, pag. 5; hier angewendete, in den Erwerbszeitpunkten gültig gewesene Umrechnungskurse abgerufen am 20. September 2018 auf <https://www.finanzpartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>],

- oder in einem zu vernachlässigenden Umfang (EUR 12) höher als der beim seinerzeitigen Erwerb durch die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG entrichtete Preis (so beim Kunstwerk «Ex. \_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis EUR 1'392'800, ursprünglicher Erwerbspreis am 31. März 2011 EUR 1'392'788),
- oder identisch mit dem von der M. \_\_\_\_\_ beim Erwerb bezahlten Preis (so beim Werk «Ew. \_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis und ursprünglicher Erwerbspreis je EUR 750'000 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 23, pag. 4]).

Bei einem Verkauf zu den genannten Mindestverkaufspreisen hätte die Galerie J. \_\_\_\_\_ AG und/oder die M. \_\_\_\_\_ jedenfalls keinen nennenswerten Gewinn erzielt. Dies legt – wie die Preisgestaltung in anderen vorliegenden Kommissionsverträgen – den Schluss nahe, dass eigentlich gar kein Verkauf der Kunstwerke beabsichtigt war.

**33.3** Die Standorte der hier genannten Kunstwerke (Gemälde von Ev. \_\_\_\_\_ und Skulptur von Aj. \_\_\_\_\_: E. \_\_\_\_\_ [vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 4, pag. 145 f., Fall-Nr. 23, pag. 28, 208]; Skulptur von Ey. \_\_\_\_\_: Bm. \_\_\_\_\_ [vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 276, pag. 35 f., 104, 151]) wurden soweit ersichtlich nicht unter entscheidender Mitwirkung der Galerie B. \_\_\_\_\_ im Rahmen einer Kommissionstätigkeit festgelegt.

**33.4** Bei der Skulptur «Ew. \_\_\_\_\_» hat der Beschwerdeführer mit E-Mail vom 7. Oktober 2011 zu Händen eines Kaufinteressenten sogar ausdrücklich erklärt, dass das Werk nicht zum Verkauf stehe (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 23, pag. 214). Auch dies bildet ein Indiz dafür, dass a) betreffend dieses Werk zu keinem Zeitpunkt – namentlich nicht bei der Einfuhr im Verlagerungsverfahren am 5. Mai 2011 – eine Verkaufsabsicht bestand, b) der (angeblich abgeschlossene) Kommissionsvertrag betreffend dieses Werk simuliert war, c) das diesbezügliche Schreiben der M. \_\_\_\_\_ vom 6. April 2011 nur für die Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens aufgesetzt worden ist und d) die Galerie B. \_\_\_\_\_ nicht wie eine Verkaufskommissionärin über das Werk verfügen konnte.

### 34. Schreiben der T. \_\_\_\_\_ vom 27. April 2011

Auch ein Schreiben der T. \_\_\_\_\_ vom 27. April 2011 (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 18, pag. 401 ff.), nach welchem diese Gesellschaft der Galerie B. \_\_\_\_\_ die Werke «Cj. \_\_\_\_\_» und «Cl. \_\_\_\_\_» von Ck. \_\_\_\_\_ in Kommission gibt, erscheint als bloss aufgesetzt, um mittels Simulation die Einfuhr dieser Objekte im Verlagerungsverfahren geltend machen zu können:

Als Indiz für eine solche Simulation ins Feld zu führen sind namentlich die im Vergleich zu den ursprünglich von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG bezahlten Erwerbspreisen ungewöhnlich tiefen Mindestverkaufspreise in diesem Schreiben («Cj. \_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis Fr. 950'000.-, ursprünglicher Erwerbspreis am 8. November 2006 USD 1'080'000 bzw. umgerechnet Fr. 1'351'206.36 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 17, pag. 18]; «Cl. \_\_\_\_\_»: Mindestverkaufspreis Fr. 8'704'000.-, ursprünglicher Erwerbspreis am 9. Mai 2007 USD 9'896'000 bzw. umgerechnet Fr. 11'972'942.79 [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 18, pag. 15; herangezogene Wechselkurse am 20. September 2018 abgerufen auf <https://www.financepartner.de/rechner/historische-waehrungskurse.htm>]).

Ins Gewicht fällt überdies, dass bereits mit der Übermittlung des erwähnten Schreibens an die Galerie B. \_\_\_\_\_ seitens des Administrativbüros des Beschwerdeführers erklärt wurde, dass die beiden Kunstwerke im E. \_\_\_\_\_ aufgestellt werden sollen (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 17, pag. 358). Diese – anscheinend für die Beteiligten zentrale Vorgabe – hat aber bezeichnenderweise keinen Eingang in das Schreiben zur Einlieferung als Kommissionsware gefunden (vgl. auch E. 17.4.1.1 am Ende). Es kommt hinzu, dass insbesondere nach der Deklaration der beiden Werke zur Einfuhr im Verlagerungsverfahren am 9. Mai 2011 keine Verkaufsbemühungen der Galerie B. \_\_\_\_\_ aktenkundig sind. Ins Bild passt ferner, dass die beiden Werke gemäss der Website des E. \_\_\_\_\_ im September 2012 ohne Hinweis auf eine Käuflichkeit zur Privatsammlung des Beschwerdeführers gezählt wurden (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 17, pag. 314 ff.).

### 35. Undatiertes Schreiben mit dem Vermerk «On consignment to»

Am 10. Juni 2011 erfolgte eine Zollanmeldung zur Einfuhr der Kunstwerke «Ez. \_\_\_\_\_» von Fa. \_\_\_\_\_, «Fb. \_\_\_\_\_» von Bl. \_\_\_\_\_, «Fc. \_\_\_\_\_» von Fd. \_\_\_\_\_ und «Fe. \_\_\_\_\_» von Ff. \_\_\_\_\_ im Verlagerungsverfahren. Als Importeurin wurde dabei die Galerie B. \_\_\_\_\_ angegeben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 167, pag. 87 f.). Mit der

Zollanmeldung vorgelegt wurde ein undatiertes, nicht unterzeichnetes Dokument der M. \_\_\_\_\_ an die Galerie B. \_\_\_\_\_. Das Schreiben trägt den Vermerk «On consignment to» und weist für die genannten Kunstwerke die Nettoverkaufspreise von USD 30'000 («Ez. \_\_\_\_\_»), USD 2'000'000 («Fb. \_\_\_\_\_»), USD 400'000 («Fc. \_\_\_\_\_») und USD 500'000 («Fe. \_\_\_\_\_») aus (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 167, pag. 90, 261).

Das erwähnte Schreiben kann ebenso wenig wie die weiteren aktenkundigen Unterlagen als Beleg für einen gültigen, nicht bloss simulierten Kommissionsvertrag qualifiziert werden. Dies gilt schon deshalb, weil die Werke von der Galerie B. \_\_\_\_\_ mit Rechnung vom 10. Mai 2011 mit dem Hinweis «Export no VAT or Custom Duties included» der M. \_\_\_\_\_ verkauft worden waren (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 167, pag. 4), sie am 6. Juni 2011 – entgegen der Ausfuhrdeklaration bzw. dem Ausfuhrzollausweis, wo als Bestimmungsland Grossbritannien angegeben wurde – zur Ch. \_\_\_\_\_ nach Ci. \_\_\_\_\_ (Deutschland) ausgeführt, gleichentags zurück in das offene Zolllager der F. \_\_\_\_\_ AG transportiert und dort auf den Namen der Galerie B. \_\_\_\_\_ eingelagert worden waren [Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 167, pag. 58 ff., 65 f., 73, 78 f.]. Diese eintägige Ausfuhr nach Deutschland, welche mit Kosten von über Fr. 2'000.- verbunden war (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 167, pag. 60), und die kurze Zeit später vorgenommene Einfuhr im Verlagerungsverfahren lassen sich nur mit dem Bestreben erklären, die aufgrund der bis dahin nicht umgesetzten Ausfuhrbestimmung der Kunstwerke drohende Mehrwertsteuerbelastung abzuwenden. Es verhält sich in diesem Punkt nicht anders als bei den genannten, ebenfalls nur für einen Tag (und mit unrichtiger Angabe Grossbritanniens als Bestimmungsland) exportierten sowie danach wieder ins offene Zolllager der F. \_\_\_\_\_ AG gebrachten Kunstobjekten (vgl. E. 30).

### **36. Consignment Agreement vom 29. September 2008**

**36.1** Gegenstand eines aktenkundigen Schreibens mit der Bezeichnung «Consignment Agreement» zwischen der U. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 29. September 2008, das soweit ersichtlich nur durch die Galerie unterzeichnet wurde, bilden insbesondere folgende Kunstwerke (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, pag. 240, 244 ff.):

- «Eq. \_\_\_\_\_» von Fg. \_\_\_\_\_,
- «Er. \_\_\_\_\_» von Fh. \_\_\_\_\_,
- «Es. \_\_\_\_\_» von Fi. \_\_\_\_\_.

Diese ursprünglich von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG erworbenen Werke wurden im November 2008 im Verfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt. Bei der Abfertigung wurde ein Exemplar des erwähnten, einseitig unterzeichneten Kommissionsvertrages vorgelegt und als Zweck der vorübergehenden Verwendung «ungew. Verkauf» angegeben (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, Fallzusammenfassung, S. 6, pag. 29, 31, 239 f., 307 f.). Die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung wurde in der Folge bis zum 12. November 2012 verlängert (vgl. Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, pag. 121 f.).

Kurz vor Ablauf der Frist bis zum 12. November 2012, am 6. November 2012, verfasste die Galerie B. \_\_\_\_\_ ein Schreiben, wonach sie die genannten Kunstwerke «ab Freipass [...] zur def. Einfuhr via Verlagerungsverfahren» beziehe (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, pag. 120). Ebenfalls am 6. November 2012 wurden die drei Werke zur Einfuhr im Verlagerungsverfahren mit der Galerie B. \_\_\_\_\_ als Importeurin angemeldet (Akten ZFA, act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, pag. 127).

**36.2** Nach Ansicht der OZD erfolgte die Anmeldung der Einfuhr im Verlagerungsverfahren vom 6. November 2012 zu Unrecht und sind deshalb vorliegend Einfuhrsteuern nachzuerheben. Da sich die zur Einfuhr im Verlagerungsverfahren angemeldeten drei Werke damals bereits im schweizerischen Zollgebiet befanden, kommt aber die Erhebung einer Einfuhrsteuernachforderung infolge einer zu Unrecht erfolgten Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens in diesem Zusammenhang von vornherein nur in Betracht, wenn vor dieser Einfuhr die Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung erfüllt gewesen wären. Letzteres ist aber nicht der Fall, da die Einfuhrzollanmeldung vom November 2008 unter Angabe eines unzutreffenden Zwecks der vorübergehenden Verwendung erfolgte. Es kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass die drei Kunstwerke für einen ungewissen Verkauf bestimmt waren (vgl. zur Voraussetzung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung, dass der Verwendungszweck korrekt angegeben wird, E. 20.2.2.1; zur vergleichbaren Konstellation beim Gemälde «Ep. \_\_\_\_\_» siehe E. 23):

Gegen eine Verkaufsbestimmung der erwähnten Art spricht insbesondere, dass im Schreiben mit der Bezeichnung «Consignment Agreement» zwischen der U. \_\_\_\_\_ Inc. und der Galerie B. \_\_\_\_\_ vom 29. September 2008 als Nettoverkaufspreise die gleichen oder praktisch dieselben Preise wie die seinerzeitigen, von der Galerie J. \_\_\_\_\_ AG in den Jahren 2003, 2006 und 2007 bezahlten Kaufpreise aufgeführt sind (vgl. Akten ZFA,

act. 6.1.76, Fall-Nr. 63, pag. 5, 308, Fall-Nr. 251, pag. 8, Fall-Nr. 265, pag. 5). Es kommt hinzu, dass Verkaufsbemühungen in der Zeit ab der Einfuhr zur vorübergehenden Verwendung weder substantiiert geltend gemacht wurden noch aktenkundig sind. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Werke unter Angabe eines unzutreffenden Verwendungszwecks im Verfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, um Einfuhrsteuern nicht entrichten zu müssen.

**36.3** Nach dem Ausgeführten hat die OZD zu Unrecht im Zusammenhang mit der Deklaration der Einfuhr der Kunstwerke «Eq.\_\_\_\_\_», «Er.\_\_\_\_\_» und «Es.\_\_\_\_\_» im Verlagerungsverfahren eine Steuernachforderung erhoben. In diesem Punkt ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

Eine allfällige Einfuhrsteuernachforderung, welche aufgrund der im November 2008 fehlenden Voraussetzungen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung entstanden wäre, kann keinen Gegenstand des gegenwärtigen Beschwerdeverfahrens bilden. Eine solche Einfuhrsteuernachforderung war nämlich kein Gegenstand des angefochtenen Beschwerdeentscheids, noch hätte sie es nach richtiger Rechtsanwendung hätte sein müssen, betraf doch die Nachforderungsverfügung der EZV vom 19. August 2015 nicht die Einfuhr und Einfuhrzollanmeldung vom November 2008, sondern die Zollanmeldung vom 6. November 2012 (vgl. E. 20.2.3 sowie 23.4. Selbstredend steht es der EZV auch hier frei, vorbehältlich der Verjährung hinsichtlich der unrechtmässigen Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung ein separates Verfahren anzustrengen).

### **37.**

Als Ergebnis der vorstehenden Würdigung ist festzuhalten, dass in Bezug auf die im Verlagerungsverfahren erfolgten Einfuhren der Kunstwerke «Aa.\_\_\_\_\_», «Ab.\_\_\_\_\_», «Ad.\_\_\_\_\_», «Af.\_\_\_\_\_», «Ag.\_\_\_\_\_», «Ai.\_\_\_\_\_», «Ak.\_\_\_\_\_», «Am.\_\_\_\_\_», «Eo.\_\_\_\_\_», «Ep.\_\_\_\_\_», «Eq.\_\_\_\_\_», «Er.\_\_\_\_\_» und «Es.\_\_\_\_\_» die Nacherhebung von Einfuhrsteuern zu Unrecht erfolgt ist, und zwar infolge Verjährung oder weil ein vorangegangenes Verfahren der vorübergehenden Verwendung unrechtmässig beansprucht worden war (vgl. E. 12.1.1, 20.2.3, 23.4 und 36.3).

Hinsichtlich der übrigen Fälle bzw. Kunstwerke ist – wie dargelegt – der OZD der Nachweis gelungen, dass die Kommissionsverträge, gestützt auf

welche die streitbetroffenen Einfuhren im Verlagerungsverfahren vorgenommen wurden, simuliert waren. Dementsprechend verfügte die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der fraglichen Einfuhren nicht über die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die fraglichen Kunstobjekte. Mindestens aber ist aufgrund des nachgewiesenen Handelns des Beschwerdeführers aus einer wirtschaftlichen, tatsächlichen Sicht auf die fehlende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu schliessen.

Folglich kann die Galerie bezüglich dieser Kunstobjekte nicht als Importeurin qualifiziert werden und wurden diese Objekte zu Unrecht im Verlagerungsverfahren dieser Galerie eingeführt (vgl. E. 13.2).

Weil nach den vorstehenden Erwägungen auch als erstellt zu erachten ist, dass die streitbetroffenen Einfuhren tatsächlich durch den Beschwerdeführer veranlasst wurden, gilt dieser zollrechtlich als Auftraggeber und damit als Zollpflichtiger und als Zoll- bzw. Abgabeschuldner; all dies ungeachtet dessen, ob er für sich alleine oder aber – was nicht erstellt ist – als Organ der Kommittentinnen gehandelt hat (E. 7.2. hievov). Indem der Beschwerdeführer den Zollpflichten nicht nachgekommen ist und die geschuldeten Einfuhrsteuern infolgedessen nicht entrichtet worden sind, wurden diese Steuern aufgrund einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben und sind sie vom Beschwerdeführer, welcher – als zur Zahlung der Einfuhrsteuer Verpflichteter – in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, gestützt auf Art. 12 VStrR nachzuentrichten (vgl. E. 10.1 ff.).

### **38.**

Die mit den bisherigen Erwägungen weder explizit noch implizit widerlegten Vorbringen und die noch nicht eigens thematisierten Beweisanträge des Beschwerdeführers können am Ergebnis der Beurteilung nichts ändern:

**38.1** Zwar behauptet der Beschwerdeführer unter Berufung auf O. \_\_\_\_\_ als Zeugen, es sei aufgrund von Präsentationen der Kunstwerke in verschiedenen Lokalitäten zu diversen Verkaufsanfragen gekommen (Beschwerde, S. 55). Trotz der grossen Zahl an Kunstwerken liegen aber nur vereinzelt Hinweise auf Kaufinteressenten vor (vgl. etwa Beschwerdebeilage 45). Deshalb erscheint die Aussage O. \_\_\_\_\_s, wonach das E. \_\_\_\_\_ für ein von der Galerie B. \_\_\_\_\_ in Kommission genommenes Werk der «bestmögliche Verkaufsort» gewesen sei und es (generell) zu sehr vielen Verkaufsanbahnungen gekommen sei (Akten ZFA, act. 8.9.1.1,

Einvernahme vom 18. April 2014, S. 9, 12), nicht als glaubhaft. Dieser Schluss drängt sich auch deshalb auf, weil Gx.\_\_\_\_\_, [...] der G.\_\_\_\_\_, AG [...], anlässlich einer Einvernahme vom 16. April 2013 erklärte, dass man die im Hotel ausgestellten Kunstwerke nicht kaufen könne (Akten ZFA, act. 8.11.1, S. 5. Dass das Hotel gemäss einem E-Mail einer Hotelmitarbeiterin eine Kartei mit Verkaufsinteressen geführt hat [vgl. Beschwerdebeilage 45], weist nicht auf eine tatsächliche Verkaufsabsicht der jeweiligen Kommittentin hin. Denn im entsprechenden E-Mail erkundigte sich die Hotelmitarbeiterin bezeichnenderweise beim Beschwerdeführer nach der Käuflichkeit der Skulptur «Ew.\_\_\_\_\_» von Aj.\_\_\_\_\_, was gerade zeigt, dass die Werke grundsätzlich nicht – jedenfalls nicht bekanntermassen – zum Verkauf standen. Der Beschwerdeführer antwortete seinerzeit überdies, dass das Werk momentan nicht käuflich sei).

Mit Blick auf die gesamte Aktenlage, welche in erdrückender Weise gegen eine Kommissionstätigkeit der Galerie B.\_\_\_\_\_ spricht, ist davon auszugehen, dass eine erneute Befragung von O.\_\_\_\_\_ zu den Verkaufsanfragen keine entscheidenden neuen Erkenntnisse zu Tage fördern würde, und ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.3) auf eine solche Befragung zu verzichten (offen bleiben kann, ob der erwähnte Beweis Antrag überhaupt hinreichend substantiiert wäre).

**38.2** Es erscheint angesichts des Dargelegten sodann kein Zufall zu sein, dass bis Mitte April 2013 keines der zahlreichen Kunstwerke nach der Einfuhr im Verlagerungsverfahren tatsächlich von der Galerie B.\_\_\_\_\_ verkauft wurde. Letzteres ist bei einer Gesamtwürdigung zu Ungunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen (anders jedoch insbesondere Beschwerde, S. 38 f.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 11, 13). Nichts daran ändern kann der Umstand, dass Kunstwerke in den oberen Preissegmenten schwer verkäuflich sind.

**38.3** Es mag zwar zutreffen, dass O.\_\_\_\_\_ bei denjenigen Kunstwerken, welche ins E.\_\_\_\_\_ gebracht wurden, – wie vom Beschwerdeführer behauptet – die Installation im Hotel (also namentlich den konkreten Standort in den entsprechenden Räumlichkeiten) mitbestimmte (vgl. dazu insbesondere Beschwerde, S. 41 ff.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 29 f.). Dennoch ist auch bei diesen Kunstwerken von einer fehlenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Galerie B.\_\_\_\_\_ auszugehen, da der Entscheid, dass diese Kunstwerke im E.\_\_\_\_\_ zu sehen sein sollten, – wie gesehen – im Einzelfall vom Beschwerdeführer sowie ohne massgebliche Einflussnahme der Galerie getroffen wurde,

und – wie ebenfalls ausgeführt – unzählige weitere Umstände gegen eine Verfügungsbefugnis der Galerie sprechen.

Aus dem Umstand, dass eine andere Galerie, nämlich die Galerie Caratsch, mit dem Beschwerdeführer bzw. seinem Administrativbüro zwecks Abschlusses eines Kommissionsvertrages über ein im E. \_\_\_\_\_ ausgestelltes Kunstwerke in Kontakt stand (vgl. Beschwerdebeilage 57), lässt sich im Übrigen entgegen der in der Beschwerde (auf S. 38) vertretenen Auffassung nicht ableiten, dass es sich bei der Ausstellung im E. \_\_\_\_\_ um eine Verkaufsausstellung handelte. Erst Recht lässt diese Tatsache nicht darauf schliessen, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ als Kommissionärin im Auftrag ihrer jeweiligen Vertragspartnerin die Kunstwerke zwecks Verkaufes im E. \_\_\_\_\_ ausstellte.

Ob der G. \_\_\_\_\_ AG bekannt war, dass die Kunstwerke nicht dem Beschwerdeführer persönlich gehörten, sondern im Eigentum juristischer Personen standen, ist für den Ausgang des Verfahrens unerheblich. In antizipierter Beweiswürdigung ist daher auf die in diesem Kontext beantragte Befragung des ehemaligen Managing Directors der G. \_\_\_\_\_ AG zu verzichten (vgl. E. 2.3 sowie Beschwerde, S. 41 f.).

### **38.4**

**38.4.1** Was die seitens des Beschwerdeführers in grosser Zahl gestellten Beweisanträge betrifft, wurden diese teilweise bereits hiervoor (wie soeben [E. 38.1 am Ende]) behandelt. Wo dies nur mit Bezug auf einzelne Kunstwerke bzw. Einfuhren geschah, gelten die dazu gemachten Ausführungen mutatis mutandis auch, soweit die entsprechenden Beweisanträge im Zusammenhang mit anderen streitbetroffenen Kunstwerken bzw. Einfuhren gestellt worden sein sollten.

Was die weiteren Beweisanträge und -offerten angeht, ist davon auszugehen, dass die Abnahme der angerufenen Beweismittel den gestützt auf die vorstehend erwähnten, allesamt schwer lastenden Indizien gezogenen Schluss, dass die streitbetroffenen Einfuhren – wie die objektiv beweisbelastete OZD nachzuweisen vermag – gestützt auf simulierte Kommissionsverträge und damit ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ erfolgten, nicht umstossen würde: Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang vorab, dass es sich bei diesen Beweisanträgen fast ausschliesslich um Anträge auf Befragung von Personen (wie dem Beschwerdeführer, O. \_\_\_\_\_, P. \_\_\_\_\_ und R. \_\_\_\_\_) handelt, welche



bereits von der EZV einlässlich einvernommen worden sind. Der Beschwerdeführer hat seinen Standpunkt im Übrigen namentlich im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausführlich dargelegt. Von einer weiteren Befragung der genannten Personen sind deshalb keine entscheidenden neuen Informationen zu erwarten, weshalb schon aus diesem Grund in antizipierter Beweiswürdigung auf diese Beweismassnahme zu verzichten ist (vgl. E. 2.3). Wie im Folgenden ersichtlich wird, ist eine solche antizipierte Beweiswürdigung ohnehin selbst bei einer näheren Betrachtung der noch im Raum stehenden Beweisanträge des Beschwerdeführers gerechtfertigt.

**38.4.2** Es ist insbesondere nicht zu erkennen, was sich an der Würdigung des vorliegenden Falles ändern würde, wenn der Beschwerdeführer – wie in der Beschwerde beantragt (Beschwerde, S. 12, 15) – als Partei zu seinen persönlichen Verhältnissen, seinem Interesse für Kunst, seiner (angeblichen) Tätigkeit als Kunsthändler im Allgemeinen und seinen Beziehungen zur Galerie B. \_\_\_\_\_ befragt würde. Denn selbst wenn der Beschwerdeführer mit seinen diesbezüglich aufgestellten Behauptungen übereinstimmende Aussagen machen sollte, liesse sich daraus aufgrund der festgestellten Indizien für simulierte Verträge nicht ableiten, dass die hier streitbetreffenen Kunstwerke gestützt auf tatsächlich gewollte Vereinbarungen mit wirtschaftlicher Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ eingeführt wurden.

Ob das Bundesgericht und die Gerichtsinstanzen des Kantons I. \_\_\_\_\_ den Beschwerdeführer für direktsteuerliche Zwecke als Kunst- und Antiquitätenhändler qualifiziert haben, ist für die Beurteilung der hier für die Einfuhrsteuer entscheidenden Frage nach der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der genannten Galerie ebenfalls nicht massgebend. Abgesehen davon, dass den entsprechenden Entscheiden (vgl. die Beilagen zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. November 2018) nicht zu entnehmen ist, dass just die vorliegend streitbetreffenen Kunstgegenstände durch den Beschwerdeführer verkauft worden sind, würde sich an der fehlenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Galerie B. \_\_\_\_\_ selbst dann nichts ändern, wenn solche Verkäufe stattgefunden hätten und/oder diese Kunstobjekte für die Zwecke der direkten Steuern als Verkaufsware dem «Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zugeordnet» worden wären (hätten statt der jeweiligen Kommittentin dem Beschwerdeführer zuzurechnende Verkäufe der streitbetreffenen Kunstgegenstände tatsächlich – was aber keineswegs erstellt ist – stattgefunden und wäre der Beschwerdeführer auch deshalb direktsteuerlich als Kunsthändler zu qualifizieren, würde

dies ohnehin für eine Simulation der Kommissionsverträge sowie das Fehlen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der angeblichen Kommissionärin sprechen). Vor diesem Hintergrund kann dahingestellt bleiben, ob die vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Gerichtsentscheide die im gegenwärtigen Verfahren in Frage stehenden Kunstgegenstände oder – wie Vorinstanz geltend macht (Stellungnahme der OZD vom 22. November 2018, S. 2 ff.) – andere Kunstobjekte betreffen. Damit lässt sich auch in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.3) darauf verzichten, entsprechend der in der Eingabe des Beschwerdeführers vom 10. Dezember 2018 gestellten Beweisofferte das Steueramt des Kantons I. \_\_\_\_\_ darüber zu befragen, ob es bei der von ihm vorgenommenen Ermessenseinschätzung um sämtliche in der Datenbank des Beschwerdeführers erfassten Kunstgegenstände und folglich auch um die hier in Frage stehenden Kunstobjekte ging.

**38.4.3** Wie bereits in Bezug auf einzelne der streitbetroffenen Kunstwerke ausgeführt (vgl. E. 17.4.1.2), spielt für die Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes keine Rolle, welche Verkaufskonzepte die Galerie B. \_\_\_\_\_ im Allgemeinen verfolgte. Denn entscheidend ist einzig, dass weder hinreichend substantiiert noch aktenkundig ist, dass die Galerie wie eine Kommissionärin im konkreten Einzelfall über die einzelnen Kunstwerke verfügen konnte. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass, dem Antrag auf Befragung von O. \_\_\_\_\_ zu den verschiedenen Werbekonzepten und Verkaufskanälen der Galerie B. \_\_\_\_\_ Folge zu leisten. Es besteht insbesondere kein Grund, O. \_\_\_\_\_ zum (angeblichen) Konzept der Galerie B. \_\_\_\_\_ zu befragen, mittels Ausstellung von Kunst in Hotels eine kaufkräftige Kundschaft zu erhalten (vgl. E. 17.4.1.2).

Für die Annahme simulierter Verträge ist im Übrigen nicht wesentlich, ob die Galerie B. \_\_\_\_\_ in allen Fällen bereits vor den Einfuhren wusste, wohin die Kunstwerke gebracht werden sollen (vgl. dazu Beschwerde, S. 48). Ebenso wenig spielt eine Rolle, ob und gegebenenfalls auf welche Weise die Galerie die Herkunft sowie Echtheit der fraglichen Kunstwerke geprüft hat (vgl. dazu Beschwerde, S. 49). Schliesslich ist irrelevant, welche Versicherungsregelung die Beteiligten bei den in der hier interessierenden Zeitspanne beschädigten Werken getroffen haben. Den Anträgen auf eine Befragung von O. \_\_\_\_\_ zu diesen Punkten (Beschwerde, S. 48 f. und 51) ist daher ebenfalls nicht stattzugeben.

**38.4.4** Selbst wenn der Beschwerdeführer bei einer Befragung erklären sollte, dass er sich – wie in der Beschwerde behauptet wird – «schlicht mit

den verschiedenen Einfuhrmöglichkeiten» nicht auskennt und er sich deshalb «volumfänglich auf die Spezialisten renommierter Galerien und erfahrener Spediteure verlassen hat» (Beschwerde, S. 44; vgl. dazu auch Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 22), würde dies entgegen seiner Ansicht nicht ausschliessen, dass er die Anweisung erteilt hat, die streitbetroffenen Kunstwerke im Verlagerungsverfahren einzuführen. Für die Erteilung einer solchen Anweisung spricht nebst den übrigen erwähnten zahlreichen Indizien für eine Simulation der Kommissionsverträge insbesondere, dass der Beschwerdeführer selbst erklärte, er habe nach Konsultation verschiedener Galerien entschieden, Kunstwerke im Verlagerungsverfahren einführen zu wollen (vgl. E. 15.2.1). Für die Umsetzung dieses Planes mögen zwar Experten beigezogen worden sein. Dies ändert aber nichts daran, dass nach den gesamten Umständen letztlich der Beschwerdeführer die Importe im Verlagerungsverfahren veranlasste und er damit einfuhrsteuerrechtlich als Auftraggeber zu betrachten ist. Der erwähnte Beweisantrag auf Befragung des Beschwerdeführers zu seinen Kenntnissen hinsichtlich der Einfuhrmöglichkeiten und zum Beizug von Spezialisten sowie erfahrenen Spediteuren betrifft unter den gegebenen Umständen folglich keine entscheiderelevanten Tatsachen.

**38.4.5** Der Beschwerdeführer behauptet sodann, O. \_\_\_\_\_ könne bestätigen, dass bis im Jahr 2013 behördlicherseits nichts beanstandet worden sei. Auch ersucht er um diesbezügliche Befragung von O. \_\_\_\_\_ (Beschwerde, S. 29, 33). Indessen spielt für die Frage, ob die EZV vorliegend die noch nicht verjährten Einfuhrsteuerforderungen nacherheben darf, keine Rolle, ob sie bis im Jahr 2013 keine Einwände gegen das Vorgehen der Beteiligten erhoben hat. Ebenso wenig ist massgebend, ob die ESTV bis dato der Galerie B. \_\_\_\_\_ die Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens entzogen hat oder nicht (anders jedoch Beschwerde, S. 33; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 11). Insbesondere lässt sich eine entsprechende (blosse) Untätigkeit der Behörden für sich alleine nicht als Vertrauensgrundlage werten, welche den späteren Erlass einer Nachforderungsverfügung als treuwidrig erscheinen liesse (in dieser Richtung aber Beschwerde, S. 18). Die auf der vorübergehenden Untätigkeit der Behörden basierende blosse Hoffnung des einfuhrsteuerpflichtigen Beschwerdeführers, sein Verhalten ziehe keine Konsequenzen in Bezug auf eine Nachforderung mit sich, verdient schon angesichts des Umstandes, dass er für die korrekte Einfuhrsteuerdeklaration verantwortlich ist (vgl. E. 8.2), keinen Schutz (vgl. zu einer ähnlichen Konstellation Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] 2003-059 vom 28. Januar 2004 E. 5b/bb).

Es besteht vor diesem Hintergrund kein Grund, O. \_\_\_\_\_ zum behördlichen Verhalten zu befragen.

**38.4.6** Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, die Galerie B. \_\_\_\_\_ habe sich «regelmässig aktiv bei Zollbehörden, bei spezialisierten Beratern und an Seminaren ins Bild setzen lassen, wie die Vorgänge korrekt abzuwickeln sind, um sicherzustellen, dass keine Gesetzesverletzung droht» (Beschwerde, S. 30). Die involvierten Parteien hätten «das Verlagerungsverfahren im Vorfeld sorgfältig geprüft» (Beschwerde, S. 55). Er beantragt, O. \_\_\_\_\_ sei hierzu zu befragen.

Zwar könnte sich bei einer Befragung O. \_\_\_\_\_s erweisen, dass die Galerie B. \_\_\_\_\_ grundsätzlich Massnahmen zur Sicherstellung eines rechtskonformen Verhaltens traf. Doch ist nicht ersichtlich, inwiefern sich das – wie gesehen – aufgrund von verschiedenen Indizien ergebende Bild, dass bei den hier zu beurteilenden konkreten Fällen das Verlagerungsverfahren zu Unrecht geltend gemacht wurde, durch eine erneute Befragung von O. \_\_\_\_\_ bzw. allfällige ansonsten getroffene Massnahmen der Galerie B. \_\_\_\_\_ zur Gewährleistung der Rechtskonformität ernstlich in Frage gestellt werden könnte. Aus diesem Grund ist auf die besagte Befragung zu verzichten.

**38.4.7** Es wurde von der OZD zu Recht nicht verlangt, dass die in Frage stehenden Kunstwerke von der Galerie B. \_\_\_\_\_ in deren eigenen Räumlichkeiten hätten ausgestellt werden müssen. Ob in den Räumlichkeiten der Galerie genügend Platz für eine solche Ausstellung vorhanden gewesen wäre, spielt für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens keine Rolle. Deshalb ist der diesbezüglich gestellte Beweis Antrag des Beschwerdeführers auf Befragung O. \_\_\_\_\_s ebenfalls abzuweisen.

**38.4.8** Der Beschwerdeführer beantragt zudem, verschiedene Mitarbeitende des E. \_\_\_\_\_ und Fh. \_\_\_\_\_, angeblich Gestalter eines «Tablets» mit Werkbeschreibungen der in diesem Hotel befindlichen Kunstwerke, seien zum Nutzen der Ausstellung der Kunstobjekte für das Hotel sowie zur Möglichkeit zu befragen, mittels eines den Hotelgästen zur Verfügung gestellten «Tablets» weiterführende Informationen zu den dort ausgestellten Kunstwerken zu erlangen (Beschwerde, S. 14).

Auch auf eine solche Befragung kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (vgl. E. 2.3), da die Tatsachen, welche der Beschwerdeführer damit zu beweisen sucht, erstellt sind und den Ausgang des Verfahrens nicht beeinflussen können:

Zum einen kann als allgemeinnotorisch vorausgesetzt werden, dass die Ausstellung von Kunstwerken in einem Hotel geeignet ist, den Umsatz des Hotels zu fördern. Dieser Umstand spricht aber für sich allein betrachtet nicht für tatsächliche Verkaufsanstrengungen der Galerie B. \_\_\_\_\_, sondern eher dafür, dass die ins Hotel gebrachten Kunstwerke dort (im Sinne des Memorandums von P. \_\_\_\_\_) permanent – also nicht mit dem Ziel des Verkaufes – ausgestellt werden sollten.

Zum anderen mag das E. \_\_\_\_\_ zwar seinen Gästen ein «Tablet» mit einer Beschreibung der Kunstwerke in einer eigens dafür konzipierten «App» ausgeliehen haben, doch spricht auch dies nicht für konkrete Verkaufsbemühungen der Galerie B. \_\_\_\_\_. Dies gilt umso mehr, als das in diesem Zusammenhang als Beweismittel eingereichte, angeblich im E. \_\_\_\_\_ genutzte «Tablet» einzig Werkbeschreibungen, aber unbestrittenemassen keine Hinweise auf die Käuflichkeit der Werke, geschweige denn Hinweise auf eine Käuflichkeit bei der Galerie B. \_\_\_\_\_ enthält. Der Beschwerdeführer stellt sich zwar auf den Standpunkt, es käme auf das Vorliegen eines Hinweises auf Kaufmöglichkeiten in der fraglichen «App» nicht an. Doch begründet er diesen Standpunkt einzig mit dem – nach dem Gesagten nicht stichhaltigen – Argument, dass eine Einfuhr im Verlageungsverfahren grundsätzlich auch ohne Rechtsgrund erfolgen könne (vgl. E. 14.1.2).

**38.4.9** In antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.3) abzuweisen ist sodann auch der Antrag des Beschwerdeführers, X. \_\_\_\_\_, Eigentümer der Galerie Y. \_\_\_\_\_ (vgl. Beschwerdebeilage 15, S. 13), sei als Sachverständiger insbesondere zum Aufwand von Auktionshäusern und zur Verkaufsquote bei Auktionen zu befragen (Beschwerde, S. 38). Zum einen ist nämlich weitgehend allgemeinnotorisch, was der Beschwerdeführer mit diesem Antrag zu beweisen sucht. Zum anderen ist nicht ersichtlich, inwiefern der in diesem Zusammenhang von ihm behauptete Umstand, dass Auktionshäuser anlässlich von Auktionen trotz erheblichen Aufwandes teilweise nicht einmal die Hälfte der angebotenen Kunstwerke verkaufen können, die vorstehende Würdigung des Sachverhaltes als unrichtig erscheinen lassen könnte.

**38.4.10** Der Beschwerdeführer bringt unter Berufung auf O.\_\_\_\_\_ als Zeugen vor, eine kurze Zeitspanne zwischen dem Abschluss des jeweiligen Kommissionsvertrages und der Einfuhr des Kunstgegenstandes im Verlagerungsverfahren habe im Interesse der Kommissionärin und im Interesse der jeweiligen Kommittentin an einer raschen Vertragserfüllung gelegen (Beschwerde, S. 48). Angesichts des Umstandes, dass relevante Verkaufsbemühungen der Galerie B.\_\_\_\_\_ nach den erfolgten Einfuhren weder substantiiert geltend gemacht wurden noch aus den Akten ersichtlich sind, muss aber der zum Teil bestehende enge zeitliche Zusammenhang zwischen dem Aufsetzen einer Kommissionsvereinbarung und der Einfuhr im Verlagerungsverfahren (vgl. etwa E. 26.4) selbst dann, wenn O.\_\_\_\_\_ bei einer Befragung ein solches Interesse ins Feld führen sollte, als Indiz für eine zu Unrecht mittels Simulation erfolgte Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens gewertet werden. In antizipierter Beweiswürdigung ist daher auf eine Befragung von O.\_\_\_\_\_ zu diesem Punkt zu verzichten und besteht auch kein Anlass, diesbezüglich den Beschwerdeführer zu befragen (vgl. dazu Beschwerde, S. 48).

**38.4.11** Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, kurz nach der Hausdurchsuchung in der Bm.\_\_\_\_\_ im April 2013 habe W.\_\_\_\_\_ [...] P.\_\_\_\_\_ gegenüber anlässlich eines Mittagessens in Fi.\_\_\_\_\_ gesagt, «es spiele doch keine Rolle, ob die Bilder in einem finsternen Lager oder oben im E.\_\_\_\_\_ hängen» (Beschwerde, S. 64 f.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 40). Ferner erklärt er, Y.\_\_\_\_\_ [...] habe anlässlich von Vergleichsgesprächen im Sommer 2015 sinngemäss kundgetan, dass sich die OZD ihrer Rechtsauffassung betreffend das Verlagerungsverfahren nicht sicher gewesen sei. Hierzu beantragt der Beschwerdeführer die Befragung von W.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_ und P.\_\_\_\_\_ als Zeugen (Beschwerde, S. 64 f.).

Es kann offen bleiben, ob sich V.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ in der vom Beschwerdeführer behaupteten Art und Weise geäußert haben. Denn es ist nicht hinreichend substantiiert dargetan, dass V.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ vorbehaltlos sowie im Sinne einer behördlichen Auskunft der OZD die Zusicherung erteilt hätten, dass auf eine Nacherhebung von Einfuhrsteuern im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ verzichtet wird. Insbesondere hat der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend dargelegt, weshalb die V.\_\_\_\_\_ zugeschriebene Aussage, welche im Rahmen einer Diskussion über die «Verlagerung der Kunst ins E.\_\_\_\_\_» gemacht worden sein soll (Beschwerde, S. 64), in ihrem Kontext – wenn sie denn tatsächlich gemacht

worden wäre – nach Treu und Glauben so verstanden werden durfte, dass V.\_\_\_\_\_ damit die Rechtmässigkeit der Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ anerkannte. Y.\_\_\_\_\_ soll im Übrigen nach eigener Darstellung des Beschwerdeführers, als er sinn-gemäss Zweifel an der Rechtsauffassung der OZD geäussert haben soll, zugleich ausdrücklich erklärt haben, dass die Steuernachforderungen im Zusammenhang mit dem Verlagerungsverfahren geschuldet bleiben.

Mit Blick auf das Gesagte könnte selbst dann nichts zu Gunsten des Be-schwerdeführers abgeleitet werden, wenn V.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ die ihnen in der Beschwerde zugeschriebenen Erklärungen abgegeben hätten. Daher ist in antizipierter Beweiswürdigung auf die beantragte Befragung von V.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_ und P.\_\_\_\_\_ zu verzichten (E. 2.3).

**38.4.12** Auf die verlangte Befragung der Mitarbeitenden der ESTV betref-fend die von der Galerie B.\_\_\_\_\_ in Anspruch genommenen Verlage-rungsverfahren und auf den beantragten Beizug der diesbezüglichen Akten der ESTV (vgl. Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 24. September 2018, S. 9) ist schliesslich ebenfalls in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (vgl. E. 2.3). Es ist nämlich nicht hinreichend substantiiert, dass die ESTV über Informationen zu den in Frage stehenden Einfuhren verfügt, die über diejenigen der für die Veranlagung der Einfuhrsteuer zuständigen EZV hinausgehen und als erhebliche Tatsachen den Ausgang des vorlie-genden Verfahrens beeinflussen könnten.

**38.5** Der Beschwerdeführer rügt auch, die EZV sei zu Unrecht einzig be-lastenden Elementen nachgegangen (vgl. Beschwerde, S. 25 f.; Stellung-nahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 7 f.). Zur Stützung dies-es Vorbringens verweist er auf die Art und Weise der Behandlung eines von ihm gestellten Antrages auf Ausdehnung der Untersuchung auf den Kunsthändler Cg.\_\_\_\_\_.

Abgesehen davon, dass die EZV diesen Antrag soweit ersichtlich aus nachvollziehbaren Gründen abgewiesen hat, weil Cg.\_\_\_\_\_ lediglich in einer anonymen Anzeige in Verbindung mit der Angelegenheit gebracht wurde und es an einem hinreichenden Tatverdacht gegen diese Person fehlte (vgl. Beschwerdebeilagen 33 ff.), ist selbst bei einer allfälligen Betei-ligung dieses Kunsthändlers an den streitbetroffenen Einfuhren auch nicht ansatzweise ersichtlich, inwiefern sich durch eine Ausdehnung der Unter-

suchung auf bzw. eine Befragung von Cg. \_\_\_\_\_ (im Rahmen oder ausserhalb eines gegen ihn geführten Strafverfahrens) für den Beschwerdeführer entlastende Elemente ergeben könnten. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Cg. \_\_\_\_\_ in den aktenkundigen Unterlagen mitunter erwähnt ist (vgl. dazu Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 19 f.). Im Übrigen zeugen die umfangreichen Akten der EZV von eingehenden, vollständigen Sachverhaltsermittlungen.

Vor diesem Hintergrund ist die erwähnte Rüge des Beschwerdeführers unbegründet.

### **38.6**

**38.6.1** Nach Ansicht des Beschwerdeführers hat die OZD zu Unrecht ihn statt die Galerie B. \_\_\_\_\_ und die Galerie S. \_\_\_\_\_ AG als «die ersten und einzigen Adressaten einer Verfügung im Verlagerungsverfahren» ins Recht gefasst (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 23, 56 ff., 110; vgl. dazu auch Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 27).

Damit stösst der Beschwerdeführer aber ins Leere. Wie aufgezeigt, wurde nämlich bei den streitbetroffenen Einfuhren (soweit die OZD im vorliegenden Verfahren richtigerweise Einfuhrsteuern nacherhoben hat) anstelle des Beschwerdeführers als Auftraggeber zu Unrecht die Galerie B. \_\_\_\_\_ als Importeurin angegeben. Letzteres hat – wie gesehen – zur Folge, dass beim Beschwerdeführer Einfuhrsteuern nachzuerheben sind bzw. er «revisionsweise» so zu stellen ist, wie wenn keine Zollanmeldungen zum Verlagerungsverfahren erfolgt wären (davon zu trennen ist die Frage, ob die erwähnten Galerien solidarisch mit dem Beschwerdeführer leistungspflichtig sind. Diese Frage bildet zulässigerweise keinen Gegenstand des vorliegenden Verfahrens [vgl. dazu sogleich E. 38.6.2.2 f.]).

### **38.6.2**

**38.6.2.1** Zudem beanstandet der Beschwerdeführer, die EZV habe nicht gegenüber allen (angeblich) Beteiligten eine Nachforderungsverfügung erlassen. Insbesondere habe die EZV in Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV die Galerie S. \_\_\_\_\_ AG, die U. \_\_\_\_\_ Inc., die T. \_\_\_\_\_ und die F. \_\_\_\_\_ AG nicht ins Recht gefasst (Beschwerde, S. 7, 9, 15, 25 f., 63 f.). Ferner macht der Beschwerdeführer geltend, die OZD habe das Rechtsgleichheitsgebot verletzt, indem sie in der vorliegenden Angelegenheit vorerst nur einen ihn betreffenden Beschwerdeentscheid erlassen habe (Beschwerde, S. 9, 26, 48; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Juli 2018, S. 10; Stellungnahme



des Beschwerdeführers vom 24. September 2018, S. 4). In diesem Kontext stellt der Beschwerdeführer auch den Antrag, das Beschwerdeverfahren sei zu sistieren, «bis die Vorinstanz [über] die hängigen Beschwerden der Stiftung L.\_\_\_\_\_, Galerie B.\_\_\_\_\_, Galerie J.\_\_\_\_\_ AG, M.\_\_\_\_\_ Ltd. und K.\_\_\_\_\_ Inc. entschieden hat» (Beschwerde, S. 2).

**38.6.2.2** Soweit der Beschwerdeführer erklärt, es werde in rechtsungleicher Weise nicht berücksichtigt, dass weitere Personen solidarisch nachleistungspflichtig sind, verkennt er, dass die EZV zwar alle Solidarschuldner ins Recht fassen kann, sie dies aber nicht tun muss. Dass gegebenenfalls andere Personen mit dem Beschwerdeführer solidarisch haften, vermag an der Leistungspflicht des Beschwerdeführers nichts zu ändern. Die EZV kann nämlich auf einen beliebigen Zollzahlungspflichtigen (mit Einschluss der nach Art. 12 VStrR haftenden Personen) greifen (vgl. BGE 107 Ib 207 E. 2a; Urteil des BVGer A-3638/2012 vom 21. März 2013 E. 7.2; Entscheid der ZRK vom 8. Oktober 1998, in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.73 E. 6d). Es ist dessen Sache, gegebenenfalls seine auf Zivilrecht gründende, allfällige Rückgriffsforderung geltend zu machen (vgl. BGE 107 Ib 205 E. 2a; BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 N. 9 f.). Mit anderen Worten obliegt die Wahl, wer ins Recht gefasst werden soll, der Verwaltung. Es liegt also im Ermessen der Zollverwaltung, ob sie einen oder mehrere Solidarschuldner in Anspruch nehmen will. Der von der Verwaltung belangte Zahlungspflichtige hat keinen Anspruch darauf, dass an seiner Stelle oder neben ihm auch andere mit ihm solidarisch haftende Schuldner leistungspflichtig zu erklären seien, würde sich doch dadurch an seiner eigenen Leistungspflicht und Haftung nichts ändern. Unter diesen Gesichtspunkten ist nicht erkennbar, inwiefern die Verwaltung das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV verletzt oder sich sonst in einer rechtswidrigen Art und Weise einseitig an den Beschwerdeführer gehalten haben soll (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3638/2012 vom 21. März 2013 E. 7.2, mit weiteren Hinweisen).

**38.6.2.3** Es ist im Übrigen nicht erkennbar, weshalb über die vorliegende Beschwerde erst nach Beurteilung der bei der OZD hängigen Beschwerden der Stiftung L.\_\_\_\_\_, der Galerie B.\_\_\_\_\_, der Galerie J.\_\_\_\_\_ AG, der M.\_\_\_\_\_ Ltd. und der K.\_\_\_\_\_ Inc. entschieden werden könnte. Insbesondere drängt sich keine Sistierung des Verfahrens mit Blick darauf auf, dass dessen Ausgang von der Rechtmässigkeit der Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie B.\_\_\_\_\_ abhängt. Denn mit Blick auf das Gesagte ist davon auszugehen, dass der

Entscheid, die streitbetroffenen Kunstgegenstände im Verlagerungsverfahren einzuführen, auf den Beschwerdeführer zurückzuführen ist. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers liegt deshalb keine Situation vor, bei welcher er in unzumutbarer Weise die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens durch eine von ihm unabhängige Drittperson rechtfertigen muss (vgl. dazu Beschwerde, S. 11, 48. Zwar macht der Beschwerdeführer auch geltend, das Verfahren sei infolge der zunächst unvollständig gewesenen Aktenverzeichnisse bzw. der entsprechend [angeblich] mangelhaften Eröffnung des angefochtenen Beschwerdeentscheids zu sistieren [Beschwerde, S. 11]. In diesem Punkt kann dem Beschwerdeführer aber ebenfalls nicht gefolgt werden, da die von der Vorinstanz begangene Verletzung der Aktenführungspflicht – wie gesehen – zwischenzeitlich geheilt worden ist [E. 5.2]).

### 39.

Würde der Beschwerdeführer für sämtliche Einfuhren, für welche ihn die OZD mit dem angefochtenen Beschwerdeentscheid für nachleistungspflichtig erklärt hat, Einfuhrsteuern schulden, ergäbe sich ein Nachforderungsbetrag von Fr. [...] und wären gesetzlich geschuldete Verzugszinsen von Fr. [...] angefallen. Dies ist zu Recht unbestritten.

Auf die Einfuhren, für welche nach dem Gesagten zu Unrecht Einfuhrsteuern nachgefordert wurden, entfallen dabei nach den ebenfalls unbestrittenen und soweit ersichtlich zutreffenden Berechnungen der EZV folgende Steuer- und Verzugszinsbeträge (vgl. Akten ZFA, act. 10.1.15, Nachforderungsliste):

Werktitel	Datum der Einfuhr	Einfuhrsteuerbetrag in CHF	Verzugszins in CHF
«Aa. _____» und «Ab. _____»	4.3.2008	[...]	[...]
«Ad. _____» und «Af. _____»	4.3.2008	[...]	[...]
«Ag. _____»	4.3.2008	[...]	[...]
«Ai. _____»	4.3.2008	[...]	[...]
«Ak. _____»	4.3.2008	[...]	[...]

«Am. _____»	27.3.2008	[...]	[...]
«Eo. _____»	21.11.2008	[...]	[...]
«Ep. _____»	25.5.2011	[...]	[...]
«Eq. _____»	6.11.2012	[...]	[...]
«Er. _____»	6.11.2012	[...]	[...]
«Es. _____»	6.11.2012	[...]	[...]

Aufsummiert ergibt dies einen zu Unrecht nachgeforderten Einfuhrsteuerbetrag von Fr. [...] sowie einen ebenfalls zu Unrecht geforderten Verzugszinsbetrag von Fr. [...]. In diesem Umfang ist folglich der angefochtene Beschwerdeentscheid abzuändern, was bedeutet, dass die Leistungspflicht des Beschwerdeführers neu auf Fr. [...] Einfuhrsteuern [...] und Fr. [...] Verzugszins [...] festzusetzen ist.

Die Beschwerde ist demzufolge teilweise gutzuheissen und die Leistungspflicht des Beschwerdeführers auf Fr. [...] Einfuhrsteuern und Fr. [...] Verzugszins zu reduzieren.

Die Sache ist zudem unter Aufhebung von Dispositiv-Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Beschwerdeentscheids insofern an die OZD zurückzuweisen, als diese im Lichte des vorliegenden Urteils – sowie namentlich unter Berücksichtigung der von der Zollkreisdirektion begangenen Gehörsverletzung (vgl. E. 4.1) – neu über die Kosten des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens und eine allfällige Parteientschädigung für dieses Verfahren zu befinden hat (vgl. Urteil des BVerger A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 16, mit Hinweis).

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **40.**

**40.1** Für die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt Art. 63 Abs. 1 VwVG, wonach die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt und bei teilweisem Unterliegen ermässigt werden. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Vorliegend erscheint der Beschwerdeführer zwar als zu rund 92 % bzw. überwiegend unterliegend, weshalb es sich rechtfertigen würde, ihm die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht zu rund 92 % aufzuerlegen. Angesichts der hiervor festgestellten, von der OZD begangenen Gehörsverletzung (vgl. E. 5.2) drängt es sich aber auf, dem Beschwerdeführer die ihm aufgrund des überwiegenden Unterliegens an sich aufzuerlegenden Kosten teilweise zu erlassen (vgl. BGE 126 II 111 E. 7b; Urteile des BVGer A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 18.1, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10). Folglich sind von den gestützt auf Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. [...] festzusetzenden Verfahrenskosten, die nach dem Unterliegerprinzip im Umfang von Fr. [...] dem Beschwerdeführer aufzuerlegen wären, Fr. [...] durch diesen Verfahrensbeteiligten zu tragen. Der letztere Betrag ist dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss von Fr. [...] zu entnehmen und der Restbetrag von Fr. [...] ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**40.2** Die Grundlage für die Zusprechung einer Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht findet sich in Art. 64 Abs. 1 VwVG. Ergänzend sieht Art. 7 Abs. 2 VGKE vor, dass die Parteientschädigung, wenn eine Partei nur teilweise obsiegt, entsprechend zu kürzen ist. Dem anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer wäre nach dieser Regelung an sich lediglich für den Teil, hinsichtlich welchen er als obsiegend zu betrachten sind, eine reduzierte Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zuzusprechen. Indessen rechtfertigt es sich, wie bei den Kosten für dieses Verfahren (vgl. E. 40.1), vom Unterliegerprinzip zu Gunsten des Verursacherprinzips teilweise abzuweichen und dementsprechend bei der Festsetzung der dem Beschwerdeführer zuzusprechenden reduzierten Parteientschädigung die von der Vorinstanz begangene Gehörsverletzung entschädigungserhöhend zu berücksichtigen (vgl. auch Urteile des BVGer A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 18.2, A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.2, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10).

Eine Kostennote liegt in casu nicht vor. Unter Berücksichtigung des Dargelegten ist deshalb die reduzierte Parteientschädigung für die dem Beschwerdeführer erwachsenen notwendigen Auslagen gestützt auf die Akten nach richterlichem Ermessen (sowie praxisgemäss) auf insgesamt Fr. [...] festzusetzen.

**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.

Dispositiv-Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Beschwerdeentscheids werden aufgehoben. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zu neuem Entscheid über die Kosten- und allfälligen Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens an die OZD zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Dem Beschwerdeführer werden reduzierte Verfahrenskosten 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.**

Die Vorinstanz wird 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; Beilage: Doppel der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 10. Dezember 2018)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

**Rechtsmittelbelehrung:**

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