

Wenn der Stein erst Mal ins Rollen kommt... Warum mangelnde Compliance im Bereich MWST und Zoll auch aus direktsteuerlicher Sicht relevant sein kann

Christoph Drexl	christoph.drexl@primetax.ch
Linda Graff Brakemeier	linda.graff@primetax.ch
Zsuzsanna Serra	zsuzsanna.serra@primetax.ch
Stéphanie Fuchs	stephanie.fuchs@primetax.ch
Dominique Tunesi	dominique.tunesi@primetax.ch

Das Bundesgericht hat einen Kunstsammler unlängst zur Nachzahlung von Einfuhrsteuern in Höhe von rund CHF 11 Mio. plus Verzugszinsen in Höhe von rund 2.5 Mio. verurteilt. Richtig teuer wurde es für den Kunstsammler aber, als die Steuerfahnder des kantonalen Steueramtes die vom Zoll beschlagnahmten Akten eingehend prüften.

HINTERGRUND

Hintergrund war, dass die Einfuhr in die Schweiz durch eine Galerie erfolgte, die eine Bewilligung zur Nutzung des Verlagerungsverfahrens hatte. Offenbar zu Unrecht, denn wie das Gericht in seinem Urteil 2C_219/2018 vom 27. April 2020 bestätigt, ist nur derjenige berechtigt, als Importeur aufzutreten, der unmittelbar nach der Einfuhr die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Importwaren innehat. Dass die Galerie die Verfügungsmacht an den Werken hatte, wurde vorliegend verneint und in der Folge der Kunstsammler, dem die Verfügungsmacht im fraglichen Zeitpunkt tatsächlich zustand und daher als Importeur hätte auftreten müssen, zur Zahlung der Einfuhrsteuern verpflichtet.

DAS VERLAGERUNGSVERFAHREN

Beim Verlagerungsverfahren entrichtet der Importeur die Einfuhrsteuer nicht an das BAZG, sondern deklariert sie im Rahmen der entsprechenden Mehrwertsteuer-Quartalabrechnung auf einem separaten Formular und macht sie zeitgleich als Vorsteuer geltend (weshalb kein Geld fliesst). Die Anwendung des Verlagerungsverfahrens ist an diverse, kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen geknüpft, u.a. dass der Bewilligungsinhaber in der Schweiz steuerpflichtig ist.

Im hier beurteilten Fall war der Kunstsammler in der Schweiz nicht für die MWST registriert, weshalb er allein schon aus diesem Grund selber über keine Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens verfügte und generell auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

DER «RICHTIGE» IMPORTEUR

Grundsätzlich und unabhängig von der Anwendung des Verlagerungsverfahrens gilt gestützt auf die Zollgesetzgebung, dass rechtmässiger Importeur nur sein kann, wer unmittelbar nach der Einfuhr über den importierten Gegenstand wirtschaftlich verfügen kann. Konkret bedeutet dies, dass der Importeur berechtigt sein muss, den Gegenstand selber zu verbrauchen oder zu nutzen oder ihn im eigenen Namen weiterzuverkaufen (z.B. im Rahmen eines Kommissionsgeschäftes). Oder wie der EuGH es formuliert: wirtschaftliche Verfügungsmacht bedeutet, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand verfügen zu können.

Im vorliegenden Fall nutzte die Galerie für die Einfuhr der diversen Kunstwerke ihre Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens und trat somit als Importeurin auf. Für den Nachweis, dass sie auch die Verfügungsmacht daran hatte, verwies sie auf verschiedene Kommissionsverträge, gemäss derer die Galerie die Werke im eigenen Namen weiterverkaufen sollte. Das Bundesgericht sah es jedoch als erwiesen an, dass diese Kommissionsverträge lediglich simuliert wurden, im Wesentlichen mit dem Ziel, für die Einfuhr der Werke unrechtmässig die Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens durch die Galerie nutzen zu können (und damit nicht nur vom Cash-Flow Vorteil zu profitieren, sondern auch davon, dass die Galerie die Einfuhrsteuern wieder als Vorsteuern zurückforderte – und mithin dem Staat im Ergebnis die Mehrwertsteuer vor-enthalten wurde).

DER STEIN KOMMT INS ROLLEN

Nachdem die eidgenössische Zollverwaltung den Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Einfuhr dieser besagten Kunstgegenstände befragte, beschlagnahmte sie dabei auch gleich umfangreiche Akten. Aufgrund eines Gesuchs um Erteilung von Amtshilfe gelangten diese Dokumente schlussendlich in die Hände des kantonalen Steueramtes. Dieses stellte später im Rahmen von deren Auswertung fest, dass die Aktivität des Steuerpflichtigen gar als gewerbmässiger Kunsthandel zu qualifizieren ist und dessen Gewinne aus der Veräusserung von Kunstgegenständen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer unterlegen hätten. Aufgrund dessen eröffnete das kantonale Steueramt gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Nach- und Strafsteuerverfahren in der Höhe von ca. CHF 270 Mio., was schliesslich vom Bundesgericht entsprechend bestätigt wurde (2C_799/2017, 2C_800/2017).

Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird trotz seiner zentralen Bedeutung weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer noch im Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung geregelt. Vielmehr ist diesbezüglich auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts abzustellen. Im Unterschied zur Liebhaberei wird eine selbständige Erwerbstätigkeit grundsätzlich vor allem in jenen Situationen angenommen, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, sprich das Ziel, durch Erbringung von entgeltlichen Leistungen an Dritte einen Gewinn zu erzielen. Weitere Faktoren, welche von Seiten der Steuerbehörden im Hinblick auf eine selbständige Erwerbstätigkeit geprüft werden, sind sodann der Einsatz von Arbeit und Kapital, die Tätigkeit auf eigenes Risiko, die Ausübung der Tätigkeit in einer frei gewählten Organisation, die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr sowie die planmässige und dauerhafte Tätigkeit. Von Seiten der Steuerpflichtigen ist es ratsam, die verschiedenen ausschlaggebenden Faktoren im Auge zu behalten und regelmässig auf deren Erfüllung hin zu prüfen. Im vorliegenden Fall nun für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als ausschlaggebend gilt einerseits die Beschäftigung von Personal und andererseits das

Vorliegen von umfassender Büroinfrastruktur, sowie das Beherrschen und Verwalten von ausländischen, teils substanzlosen Gesellschaften.

FAZIT

Dieser Fall zeigt zum einen, wie wichtig eine sorgfältige (und in diesem Fall auch wahrheitsgemässe) Dokumentation und interne Organisation bestimmter Abläufe mit Bezug auf die MWST ist. Mit den erforderlichen Compliance-Strukturen und einem IKS (Internes Kontrollsystem) für MWST könnten die Risiken einer nicht korrekten Anwendung eines rechtlichen Verfahrens oder systematischer Fehlentscheidungen verringert werden. Denn es muss nicht immer kriminelle Energie sein, die zu beträchtlichen Aufrechnungen bei der MWST führt. Es reicht z.B. schon aus, dass versehentlich nicht der rechtmässige Importeur erfasst wird, um schwerwiegende Konsequenzen nach sich zu ziehen. In diesem Zusammenhang wird an diesem Fall deutlich, welche zentrale Bedeutung der konstanten Überwachung der Faktoren zukommt, welche für Zwecke der direkten Steuern die Liebhaberei von der selbständigen Erwerbstätigkeit unterscheiden.

Zum anderen verdeutlicht dieser Fall eindringlich, dass Behörden nicht nur ihren eigenen Aufgaben nachkommen. So hatte vorliegend die bereichsübergreifende Zusammenarbeit zwischen Zollverwaltung, MWST-Behörden und kantonalem Steueramt weitreichende Folgen. Auf dem Wege der Amtshilfe kann die Wirksamkeit einzelner Steuerprüfungen auf weitere Steuerbereiche eines Steuersubjekts ausgeweitet werden. Eine isolierte Betrachtung einzelner Steuerarten ohne Blick auf die gesamte steuerliche Situation, wie dies mit einem umfassenden IKS bewerkstelligt werden könnte – sei es auf Stufe einer natürlichen Person oder eines Unternehmens – kann daher wie im vorliegenden Fall zu einer Spirale steuerlicher Konsequenzen resp. Umqualifizierungen und Aufrechnungen führen. Umso wichtiger ist es, relevante Vorgänge ganzheitlich zu beurteilen.