Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid aufgehoben durch BGer mit Urteil vom 07.03.2017 (2C_1079/2016)

Abteilung I
A-2675/2016

Urteil vom 25. Oktober 2016

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

Gesellschaft A._____,
vertreten durch Tax Partner AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Einfuhrsteuer (Bemessungsgrundlage).

Sachverhalt:

A.

A.a Die [ausländische] […] Gesellschaft A._____ ist unter der Mehrwertsteuernummer […] bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung registriert. Sie ist die Einkaufsgesellschaft des internationalen B._____-Konzerns. Als solche kauft sie Waren weltweit bei Lieferanten ein und verkauft diese an die lokalen B._____-Ländergesellschaften, welche alsdann das Sortiment in ihren Verkaufsläden den Endkonsumenten anbieten.

A.b Eine von der Zollkreisdirektion Basel im Jahre 2014 eingeleitete Zollstrafuntersuchung ergab, dass die A._____ in der Zeitspanne vom Januar 2009 bis Juni 2014 im Ausland bei Lieferanten bestellte Waren in ein Warenlager in E._____ in der Schweiz transportieren liess, wobei sie die Anmeldung der Waren zur Einfuhr durch die C._____ SA mit Sitz in D._____ vornehmen liess. Ferner wurde anlässlich der erwähnten Untersuchung festgestellt, dass die in den entsprechenden Einfuhrdeklarationen angegebenen Werte auf den von den ausländischen Lieferanten ausgestellten Rechnungen an die A._____ und der an diese fakturierten Frachtkosten basierten und die Waren erst nach ihrer Ankunft im Lager in E._____ der C._____ SA verkauft worden sind.

B.

In der Folge verpflichtete die Zollkreisdirektion Basel die A._____ mit Verfügung vom 23. Oktober 2014, für die genannten Einfuhren Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 100'285'399.40 zuzüglich Verzugszins von Fr. 924'854.25 nachzuentrichten. Zur Begründung führte die Zollkreisdirektion im Wesentlichen aus, dass als Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer nicht die deklarierten Einkaufspreise der A._____ zuzüglich der deklarierten Frachtkosten zu betrachten seien. Stattdessen sei bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage von den Beträgen (exkl. Mehrwertsteuer) gemäss den Rechnungen der A._____ an die C._____ SA auszugehen und hiervon ein Abzug von 10 % zur Berücksichtigung der im Inland bezogenen besteuerten Leistungen vorzunehmen.

Da die Zollkreisdirektion Basel im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs schon vor Erlass der Verfügung vom 23. Oktober 2014 die ihrer Ansicht nach nachzufordernden Steuer- und Verzugszinsbeträge bekanntgegeben hatte, hatte die A._____ am 21. Oktober 2014 «unter dem ausdrücklichem Vorbehalt einer gerichtlichen Überprüfung der Rechtmässigkeit der Nachforderung» eine Hinterlage in der Höhe von

Fr. 101'210'253.65 geleistet (vgl. Akten Vorinstanz, Pag.-Nr. 6559 und 6568).

C.
Die A._____ liess mit Beschwerde vom 25. November 2014 bei der Oberzolldirektion (OZD) beantragen, die Verfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 23. Oktober 2014 sei unter Kostenfolge aufzuheben.

D.
Die OZD (im Folgenden auch: Vorinstanz) wies die Beschwerde mit Entscheid vom 24. März 2016 kostenpflichtig ab.

E.
Mit Beschwerde vom 29. April 2016 lässt die A._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht beantragen, der Entscheid der OZD vom 24. März 2016 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Eidgenössischen Zollverwaltung aufzuheben.

F.
Mit Vernehmlassung vom 23. Juni 2016 stellt die OZD den Antrag, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

G.
Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Beschwerdeentscheide der OZD betreffend die Nachforderung der Einfuhrsteuer können beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (vgl. Art. 116 Abs. 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] in Verbindung mit Art. 50 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]; Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32] e contrario sowie Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den

Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021; siehe Art. 37 VGG und Art. 2 Abs. 4 VwVG). Die Beschwerdeführerin ist zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat diese im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht.

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.149).

1.3 Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die früheren Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (vgl. Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Der angefochtene Entscheid betrifft Wareneinfuhren im Zeitraum vom Januar 2009 bis Juni 2014. Somit finden auf die Zeitspanne vom Januar bis und mit Dezember 2009 in materieller Hinsicht noch die Bestimmungen des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2000 1347) Anwendung. Die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis Ende Juni 2015 beurteilt sich dagegen nach dem neuen Mehrwertsteuerrecht, das heisst nach dem MWSTG und der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201).

1.4 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER et al., a.a.O., 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.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (sog. Mehrwertsteuer; vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuer wird unter anderem auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 3 Bst. c–e MWSTG bzw. Art. 5 aMWSTG; Inlandsteuer) und auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfängerinnen im Inland (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. b MWSTG bzw. Art. 5 Bst. d aMWSTG; Bezugsteuer) erhoben.

2.2 Lieferungen werden (neurechtlich unter Vorbehalt hier nicht interessierender Ausnahmen gemäss Art. 7 Abs. 2 MWSTG) an dem Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (*Beförderungs- oder Versandlieferung*, Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 13 Bst. a aMWSTG), bzw. am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (*Abhollieferung,* Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG bzw. Art. 13 Bst. b aMWSTG). Eine Abhollieferung in letzterem Sinne ist gegeben, «wenn die Gegenstände vom Abnehmer selbst oder in dessen Auftrag von einem Dritten (z.B. Spediteur, Frachtführer) beim Lieferanten abgeholt werden» (FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 7 N. 2, auch zum Folgenden). Der Ort der Lieferung befindet sich gegebenenfalls am Lageort des Gegenstandes zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über diesen wirtschaftlich zu verfügen.

Im Sinne einer Ausnahmeregelung sieht unter dem neuen Recht Art. 4 MWSTV freilich vor, dass bei Lieferungen von Gegenständen, welche aus dem Ausland in ein Lager im Inland verbracht und ab diesem Lager geliefert werden, der Ort der Lieferung im Ausland liegt, sofern der Lieferungsempfänger und das zu entrichtende Entgelt beim Verbringen der Gegenstände ins Inland feststehen und sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung im zollrechtlich freien Verkehr befinden.

2.3

2.3.1 Die Inlandsteuer wird im Gesamtsystem der Mehrwertsteuer durch die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen ergänzt (Art. 50 ff. MWSTG

bzw. Art. 72 ff. aMWSTG). Ohne diese Einfuhrsteuer würden die aus dem Ausland eingeführten Gegenstände gegenüber den inländischen Erzeugnissen «bevorteilt» (so Urteil des BGer 2C_510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.1).

Für die Einfuhrsteuer gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des MWSTG bzw. des aMWSTG nichts anderes anordnen (Art. 50 MWSTG bzw. Art. 72 aMWSTG).

2.3.2 Einfuhrsteuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner (vgl. Art. 51 Abs. 1 MWSTG) bzw. zollzahlungspflichtig ist (vgl. Art. 75 Abs. 1 aMWSTG).

2.3.3 Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 73 Abs. 1 aMWSTG). Unter den Begriff der Einfuhr fällt grundsätzlich jedes Verbringen von Gegenständen ins Zollgebiet (vgl. noch zum aMWSTG Urteil des BGer 2A.372/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein (entgeltliches) Umsatzgeschäft ist nicht erforderlich (BVGE 2014/7 E. 3.5; Urteile des BVGer A-845/2011 vom 7. Februar 2012 E. 2.2.1, A-826/2011 vom 7. Februar 2012 E. 2.2.1, A-8136/2010 vom 1. November 2011 E. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 4; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-1716/2013 vom 15. Januar 2014 E. 2.2.2).

2.3.4 Die Einfuhrsteuerschuld entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 56 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 78 Abs. 1 aMWSTG). 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). Wurde die Zollanmeldung unterlassen, entsteht die Zollschuld «im Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht oder zu einem anderen Zweck verwendet oder abgegeben werden […] oder ausserhalb der freien Periode [im Sinne von Art. 15 ZG] abgegeben werden […], oder, wenn keiner dieser Zeitpunkte feststellbar ist, im Zeitpunkt, in dem die Unterlassung entdeckt wird» (Art. 69 Bst. c ZG).

2.3.5 Die Steuer auf der Einfuhr wird nach Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird. Sofern dies nicht der Fall ist und auch keiner der in Art. 54 Abs. 1 Bst. b–f MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. c–g aMWSTG genannten Sondertatbestände greift, wird die Einfuhrsteuer gemäss Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG auf dem Marktwert berechnet. Letzteres ist namentlich bei Geschenksendungen der Fall (BVGE 2014/7 E. 3.5.1).

In die Bemessungsgrundlage sind nach Art. 54 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 3 aMWSTG einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten, (Bst. a) die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, sowie (Bst. b) die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die (eingeführten) Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG zu befördern sind (bzw. altrechtlich die bis zum «ersten inländischen Bestimmungsort» entstehenden Nebenkosten).

Die massgebenden Steuersätze für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen sind in Art. 55 MWSTG und Art. 77 aMWSTG geregelt.

2.3.6 Als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Es handelt sich somit um den Verkehrswert bzw. Veräusserungswert des eingeführten Gegenstandes, also den Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn bildet nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern stellt in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (vgl. BVGE 2014/7 E. 3.5.2; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4.1, mit Hinweisen).

2.3.7 Gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 4 aMWSTG kann die Eidgenössische Zollverwaltung die Steuerbemessungsgrundlage bei

der Einfuhrsteuer (vgl. E. 2.3.5 f.) nach pflichtgemässem Ermessen schätzen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung bestehen oder Wertangaben fehlen. Bei der gerichtlichen Überprüfung einer solchen Ermessenseinschätzung gelten die im Mehrwertsteuerrecht für Inlandleistungen entwickelten Grundsätze (BVGE 2014/7 E. 3.6; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.4).

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft zwar das Vorliegen der Voraussetzungen der Schätzung der Einfuhrsteuer – also gemäss Art. 54 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 4 aMWSTG das Bestehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder das Fehlen von Wertangaben – als Rechtsfrage uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich aber trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG; E. 1.2) bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Schätzungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte (vgl. Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit Hinweisen).

3.

3.1 Werden Waren aus dem Ausland mit dem Zweck, später bei Bedarf inländische Kunden beliefern zu können, in ein inländisches Lager verbracht, ohne dass dies im Rahmen einer Lieferung erfolgt, liegt grundsätzlich ein sog. Verbringungstatbestand vor (GEIGER, a.a.O., Art. 3 N. 15; REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, Art. 54 N. 31; dies., Konsignationslager-Geschäfte und Vereinfachungsreglungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2000, S. 1413 ff., S. 1419). Gegebenenfalls ist für die Zwecke der Einfuhrsteuer nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG der Marktwert dieser Waren heranziehen, da im Zeitpunkt des Grenzübertritts der Waren keine Lieferung und auch kein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft vorliegt (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 54 N. 31; dies., ST 2000, S. 1419). Werden die Waren zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund eines Verkaufes an einen inländischen Kunden aus dem Lager entnommen, liegt eine grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtige Inlandlieferung vor (vgl. Ziff. 6.1.2 der MWST-Info der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] 06 «Ort der Leistungserbringung» [gültig ab 1. Januar 2010; nachfolgend: MWST-Info 06]; Ziff. 6 des vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 gültig gewesenen Merkblattes der ESTV Nr. 05 «Ort der Lieferung von Gegenständen»; GEIGER, a.a.O., Art. 7 N. 15; SCHLUCKEBIER, ST 2000, S. 1418).

Für eine Konstellation der hier genannten Art (gewöhnliche Verbringung) wird zum neuen Recht in Ziff. 6.1.2 der MWST-Info 06 Folgendes festgehalten (vgl. dazu auch FELIX GEIGER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 7 N. 28):

> «Die Einfuhrsteuer wird vom Marktwert am inländischen Bestimmungsort berechnet. Als Marktwert gilt der Verkaufspreis abzüglich 10 %, den der Lieferant beim Verkauf an einen unabhängigen Dritten auf derselben Handelsstufe berechnen würde (Engros-, Detailhandel usw.). Wenn der Lieferant seine Tätigkeit auf verschiedenen Stufen ausübt (z.B. Verkauf an Grosshändler und Endkonsumenten), ist die dem Endkonsum am nächsten gelegene Stufe massgebend.»

Zum früheren Recht findet sich betreffend das Konsignationslager (einer «Lagereinrichtung, bei der Waren von dem einen Unternehmer [Konsignant] einem anderen Unternehmer [Konsignatär] zur sofortigen Belieferung der Kundschaft oder zur eigenen Verwendung überlassen werden» [SCHLUCKEBIER, ST 2000, S. 1414]) eine Lehrmeinung, die weitgehend mit Ziff. 6.1.2 der MWST-Info 06 zum neuen Recht übereinstimmt: Danach entspricht der Marktwert, der für die Bemessung der Einfuhrsteuer beim Verbringen von Waren in ein Lager in der Schweiz ohne Lieferung und Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft massgebend ist, «(fast [d.h. abgesehen von der bei der Bestimmung dieses Marktwerts abzuziehenden, bei der anschliessenden Lieferung auszuweisenden Mehrwertsteuer]) demjenigen Kaufpreis, den der Konsignatär an den Konsignanten zu entrichten hat, soweit dieser die Ware aus dem Lager entnimmt» (SCHLUCKEBIER, ST 2000, S. 1419, auch zum Folgenden). Nach dieser Lehrmeinung wird damit «ein und derselbe Wert einmal als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer und einmal als Kaufpreis für das Kaufgeschäft mit dem Konsignatär herangezogen».

3.2 Nach Ziff. 6.1.1 der MWST-Info 06 wird zum Fall, dass ein Lieferant Gegenstände ab einem Auslieferungslager im Inland liefert und ihm bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Empfänger der Lieferung und das dafür geschuldete Entgelt bekannt sind, (soweit hier interessierend) Folgendes ausgeführt (vgl. auch Ziff. 2.5 der MWST-Info 06):

> «Die anschliessende Lieferung an den Kunden gilt als im Ausland erbracht (Art. 4 MWSTV […]), folglich unterliegt sie nicht der Inlandsteuer.
>
> In diesem Fall führt das Geschäft zwischen dem Lieferanten und dem Käufer des ab dem Lager gelieferten Gegenstandes zur Einfuhr. In der Zollanmeldung

> wird der Käufer des ab dem Lager gelieferten Gegenstandes sowohl als Importeur als auch als Empfänger aufgeführt.
>
> Die Einfuhrsteuer wird vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland berechnet, das der Käufer seinem Lieferanten für den ab Lager gelieferten Gegenstand schuldet […].»

Nach der Literatur zum neuen Recht kann bei Lieferungen ab einem Lager im Inland, in das die Ware aus dem Ausland verbracht wurde, im Sinne einer Praxisvereinfachung «das Entgelt für die sich anschliessende Inlandlieferung als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer zugrunde gelegt werden» (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 54 N. 32 f.) bzw. die Einfuhrsteuer vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland berechnet werden (GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 7 N. 27), wenn im Zeitpunkt der Einfuhr der Empfänger der Lieferung und das von diesem zu entrichtende Entgelt der Höhe nach feststehen.

4.

4.1 Gemäss Art. 96 Abs. 4 MWSTG begeht eine Steuerhinterziehung, wer zulasten des Staates die Steuerforderung verkürzt, indem er vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Bst. a) oder im Rahmen einer behördlichen Kontrolle oder eines Verwaltungsverfahrens, welches auf die Festsetzung der Steuerforderung oder den Steuererlass gerichtet ist, vorsätzlich auf entsprechende Nachfrage hin keine, unwahre oder unvollständige Angaben macht (Bst. b).

Auch altrechtlich ist die Steuerhinterziehung strafbar (vgl. dazu Art. 85 aMWSTG). Nach Art. 86 Abs. 1 Bst. d und g aMWSTG begeht sodann eine strafbare Steuergefährdung namentlich, wer in einer Steuerabrechnung unwahre Angaben macht oder die für die Steuererhebung massgebenden Daten und Gegenstände unrichtig deklariert.

4.2 Die Mehrwertsteuergesetzgebung gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. Urteil des BVGer A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend findet bei Widerhandlungen in diesem Bereich (zumindest teilweise) das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 88 Abs. 1 aMWSTG; Urteile des BVGer A-5962/2014 vom 14. Januar 2016 E. 6.3, A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 4.3).

Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, «wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete» (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

Der unrechtmässige Vorteil, in dessen Genuss der Leistungspflichtige nach Art. 12 Abs. 2 VStR gelangen muss, liegt im Vermögensvorteil, der durch die Nichtleistung der Abgabe entstanden ist. Ein Vermögensvorteil braucht nicht in einer Vermehrung der Aktiven, er kann auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Dies trifft regelmässig zu, wenn eine Abgabe, obwohl sie geschuldet ist, infolge einer Widerhandlung nicht erhoben wird (Urteil des BVGer A-6362/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.3, mit Hinweisen).

Rechtsprechungsgemäss gilt der nach dem massgebenden Abgabeerlass Zahlungspflichtige durch eine widerrechtliche Nichterhebung der Abgabe auch dann als im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR bevorteilt, wenn er andere Abgabepflichtige im Wege des zivilrechtlichen Rückgriffs belangen oder er die Steuer überwälzen kann. Der Vorteil besteht in einer solchen Konstellation darin, dass der Zahlungspflichtige vom Risiko der Zahlungsunfähigkeit des letztlich belasteten Abgabepflichtigen sowie sonstiger Unsicherheiten der Rückforderung entlastet wird (BGE 110 Ib 306 E. 2c).

4.3 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). Gemäss Art. 57 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 19d Abs. 3 MWSTGV besteht die Verzugszinspflicht auch während eines Rechtsmittelverfahrens sowie bei Ratenzahlungen.

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 [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]).

4.4 Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben – welchem freilich im Abgaberecht rechtsprechungsgemäss nur untergeordnete Bedeutung zukommt – verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden; vorausgesetzt ist, dass die Person, welche sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann (vgl. BGE 131 II 627 E. 6.1, mit Hinweisen).

5.

Im vorliegenden Fall ist unter den Parteien grundsätzlich unbestritten, dass die fraglichen Einfuhren der Einfuhrsteuer unterliegen und die Beschwerdeführerin dafür einfuhrsteuerpflichtig ist. Uneinigkeit besteht hingegen in Bezug auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin als Wert der Waren bei der Einfuhr richtigerweise die von ihr ihren Lieferanten bezahlten Kaufpreise deklariert hat: Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin in den Einfuhrdeklarationen anstelle dieser Preise die von der C._____ SA der Beschwerdeführerin bezahlten Preise hätte angeben müssen und dementsprechend infolge nicht richtiger Warenanmeldungen bei der Einfuhr Einfuhrsteuern nachzuentrichten sind. Demgegenüber hält die Beschwerdeführerin die in ihren Einfuhrdeklarationen angegebenen Warenwerte für korrekt.

5.1

5.1.1 Der Standpunkt der Beschwerdeführerin würde allenfalls dann zutreffen, wenn aufgrund des Umstandes, dass sie die eingeführten Waren bei ausländischen Lieferanten gekauft hat, von Einfuhren in Erfüllung von mit diesen Lieferanten abgeschlossenen Veräusserungsgeschäften auszugehen wäre. Denn gegebenenfalls wäre die Steuer auf der Grundlage des von der Beschwerdeführerin als Importeurin ihren Lieferanten bezahlten Entgeltes zu berechnen (vgl. E. 2.3.5). Die Vorinstanz nimmt freilich an, dass die streitbetroffenen Einfuhren nicht in Erfüllung eines Veräusserungsgeschäfts mit den ausländischen Lieferanten erfolgten. Es ist deshalb zu prüfen, ob zwischen den Veräusserungsgeschäften mit den ausländischen Lieferanten und den streitbetroffenen Einfuhren ein mit Blick auf Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG (vgl. E. 2.3.5) rechtserheblicher Zusammenhang besteht.

5.1.2 Aktenkundig ist, dass H._____, der Importleiter der C._____ SA, anlässlich einer von der Sektion Zollfahndung der Zollkreisdirektion Basel durchgeführten Einvernahme insbesondere Folgendes zur vorliegenden Angelegenheit aussagte (Akten Vorinstanz, Pag.-Nr. 6293 ff., 6295).

> «Eine Transport-Sektion wird von der A._____ organisiert, es handelt sich dabei um den Transport vom Konsolidierungslager im Ursprungsland bis zur Ankunft der Seefracht im Hafen in I._____ oder J._____. Für den [recte: Der] Transport der Sendungen von I._____ oder J._____ bis zu uns nach E._____ wird durch einen von meinem Team organisierten Spediteur, die Firma K._____ AG, durchgeführt. Die Rechnungen stellt die K._____ AG in der Folge direkt an die A._____ zu. Ich erhalte eine elektronische Kopie, prüfe diese und gebe die Zahlung für die A._____ frei. Die Organisation der Transporte läuft aber über die C._____ SA.
>
> Sendungen mit LKW fahren direkt von den Konsolidierungslagern bis zu uns in E._____. Sendungen auf der Strasse organisiert komplett die A._____. Wir erhalten dann jeweils eine Information mit dem Ankunftsavis des jeweiligen LKWs. Das Abrechnungsverfahren läuft identisch wie bei den Transporten ab Hafen.»

G._____, der als Steuerberater für die zum Konzern der Beschwerdeführerin zählende Gesellschaft F._____ arbeitete, erklärte sodann anlässlich einer schriftlichen Befragung durch die Zollkreisdirektion Basel zur Organisation des Transportes der vorliegend streitbetroffenen Waren Folgendes (Akten Vorinstanz, Pag.-Nr. 6459 ff., 6461):

> «The transport from the loading ports to the discharge ports of I._____/J._____ is organized by A._____ […]. Once the goods are unloaded from the vessels, the transport to Switzerland is organized by C._____ SA on behalf of the A._____ […]. […] The transport from the independent 3rd party suppliers to the Swiss warehouse of A._____ […] is therefore split: The transport to the ships in the loading ports is executed by the independent 3rd party suppliers, while the transport from the loading ports to Switzerland is organized by A._____ […] (or its subcontractors).»

5.1.3 Aus den erwähnten Ausführungen von H._____ und G._____ erhellt, dass die in Frage stehenden Waren zunächst von der Beschwerdeführerin gekauft und von ihr selbst oder in ihrem Auftrag von einem Dritten von ausländischen Lagern abgeholt wurden. Insoweit liegen somit Lieferungen an die Beschwerdeführerin mit Lieferort im Ausland vor (vgl. E. 2.2). Die Einfuhren in die Schweiz waren diesen Lieferungen nachgelagert und nicht direkt an diese Lieferungen gekoppelt.

Es folgt daraus, dass die Erfüllung der zwischen der Beschwerdeführerin und den ausländischen Lieferanten abgeschlossenen Geschäfte keine Lieferungen im Rahmen der Einfuhr der gekauften Gegenstände in die Schweiz bedingte. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die Beschwerdeführerin in diesem Kontext behauptet, die Waren seien «direkt ab den Standorten der ausländischen Lieferanten, von denen A._____ sie erwirbt, in das Warenlager der A._____ in E._____ transportiert» sowie «erst im Lager […] den Geschäftsstellen der C._____ SA zugeordnet und von dort aus an diese ausgeliefert» worden (Beschwerde, 5). Denn als massgebend erscheint, dass die Beschwerdeführerin nach den insoweit übereinstimmenden Darstellungen von H._____ und G._____ bereits vor den streitbetroffenen Einfuhren die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Waren hatte und der Warentransport in die Schweiz unter Verantwortung der Beschwerdeführerin erfolgte.

Zwar behauptet die Beschwerdeführerin, die ausländischen Lieferanten hätten die Waren in die Schweiz geliefert. Ferner macht sie geltend, es spiele in diesem Zusammenhang keine Rolle, ob der Warentransport durch diese Lieferanten oder deren Abnehmerin erfolgt sei bzw. ob es sich um Beförderungs- bzw. Versendungslieferungen oder um Abhollieferungen gehandelt habe (Beschwerde, S. 6). Dem kann indessen nicht gefolgt werden. Zum einen ist für die Frage, ob bei Geschäften der vorliegenden Art eine Einfuhr in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts im Sinne von Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG erfolgte, massgebend, ob die Einfuhr im Zusammenhang mit einer Lieferung steht. Letzteres ist (namentlich) unter Berücksichtigung des jeweiligen Lieferortes zu klären (vgl. – [allerdings] zu sog. Reihengeschäften – ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., 2012, N. 2441). Folglich ist vorliegend entscheidend, ob es sich bei den von den ausländischen Lieferanten unbestrittenermassen erbrachten Lieferungen um Beförderungs- bzw. Versendungslieferungen mit Lieferort in der Schweiz handelt. Zum anderen steht – wie ausgeführt – fest, dass die ausländischen Lieferanten (soweit hier interessierend) zoll- und steuerrechtlich einzig im Ausland abgeschlossene Lieferungen durchgeführt haben und die Beschwerdeführerin die Waren jeweils erst danach in die Schweiz transportierte bzw. transportieren liess.

Es ist somit erstellt, dass die Waren jedenfalls nicht «in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts» mit den ausländischen Lieferanten im Sinne von Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1

Bst. a aMWSTG eingeführt worden sind. Ein Abstellen auf das von der Beschwerdeführerin ihren ausländischen Lieferanten entrichtete Entgelt im Rahmen der Bemessung der schweizerischen Einfuhrsteuer lässt sich somit nicht damit begründen, dass die streitbetroffenen Einfuhren in Erfüllung von Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäften dieser Lieferanten erfolgt seien.

5.2 Es fragt sich freilich, ob vorliegend angenommen werden kann, dass die Waren im Sinne von Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG in Erfüllung von zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ SA abgeschlossenen Veräusserungsgeschäften eingeführt wurden. Gegebenenfalls wäre gemäss diesen Vorschriften grundsätzlich das von der C._____ SA der Beschwerdeführerin entrichtete Entgelt massgebend.

5.2.1 Anlässlich der erwähnten schriftlichen Befragung machte G._____ auch folgende Ausführungen (Akten Vorinstanz, Pag.-Nr. 6459 ff., 6461):

> «The goods are stored by A._____ […] in Switzerland. As already explained […], A._____ […] then decides if the goods are sold to the Swiss C._____ SA, or sold to another market in Europe. It is therefore not clear at the time the goods are customs cleared who the purchaser will be. A._____ […] keeps legal title to the goods until the goods are sold either [to] C._____ SA or to another B._____ entity in a EU member State.»

Es ist in tatsächlicher Hinsicht in Übereinstimmung mit diesen Ausführungen unbestritten, dass die Kaufverträge zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ SA jeweils erst abgeschlossen wurden, *nachdem* sich die Waren bereits im Lager der Beschwerdeführerin in der Schweiz befanden.

5.2.2 Bei dieser Sachlage lässt sich nicht mit Recht davon sprechen, dass «das der Einfuhr zugrunde liegende Veräusserungsgeschäft dasjenige zwischen A._____ und C._____ SA» sei und infolge der Einfuhr «im Hinblick auf den Weiterverkauf an die C._____ SA […] das entsprechende Entgelt massgebend» gewesen sei (so jedoch angefochtener Beschwerdeentscheid, E. 7 und 9). Ebenso fehl geht die Annahme der Vorinstanz, dass es sich beim Verkauf zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ SA «nicht um ein der Einfuhr nachgelagertes Verkaufsgeschäft gehandelt» habe (vgl. angefochtener Beschwerdeentscheid, E. 7). Selbst wenn die streitbetroffenen Einfuhren ganz oder teilweise zum Zweck des späteren Verkaufs an die C._____ SA erfolgten, kann daraus jedenfalls

nicht geschlossen werden, dass diese Einfuhren in Erfüllung von Veräusserungsgeschäften mit der C._____ SA durchgeführt wurden und demnach das in diesem Zusammenhang bezahlte Entgelt nach Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG massgebend ist. Denn aus dem klaren Wortlaut der letzteren Bestimmungen ergibt sich, dass der Tatbestand der Einfuhr in Erfüllung von Veräusserungs- und Kommissionsgeschäften nicht erfüllt sein kann, wenn das entsprechende Geschäft im Zeitpunkt der Einfuhr noch gar nicht abgeschlossen war. Entscheidend ist vor diesem Hintergrund, dass im Zeitpunkt der Einfuhren jedenfalls der Abnehmer der Beschwerdeführerin – wie dies G._____ ausdrücklich erklärt hat (vgl. E. 5.2.1) – nicht feststand bzw. unklar war, ob die Waren von der C._____ SA tatsächlich gekauft würden.

Der zuletzt genannte Umstand schliesst es im Übrigen vorliegend von vornherein aus, die vorstehend (in E. 3.2) genannte Verwaltungspraxis anzuwenden (und die damit übereinstimmenden Lehrmeinungen heranzuziehen), wonach bei im Einfuhrzeitpunkt bekannten Abnehmern und Entgelten auf das Entgelt am Bestimmungsort abzustellen ist. Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, dass die von der C._____ SA der Beschwerdeführerin zu bezahlenden Preise nach den jeweiligen schweizerischen Detailverkaufspreisen abzüglich eines Preisnachlasses («Discount Factor») festgelegt wurden.

Die Waren wurden somit nicht im Sinne von Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. a aMWSTG in Erfüllung von zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ SA abgeschlossenen Veräusserungsgeschäften eingeführt.

5.3

5.3.1 Weil vorliegend unbestrittenermassen auch keiner der Sondertatbestände von Art. 54 Abs. 1 Bst. b–f MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. c–g aMWSTG erfüllt ist, ist nach dem Gesagten der Marktwert im Sinne von Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG die massgebende Steuerbemessungsgrundlage (vgl. E. 2.3.5).

Die Vorinstanz hat diesen Marktwert bestimmt, indem sie von den seitens der C._____ SA der Beschwerdeführerin für die eingeführten Gegenstände bezahlten Preisen ausgegangen ist und davon 10 % «zum Ausgleich von Leistungen, die im Inland steuerbelastet bezogen werden», abgezogen hat (vgl. E. 7 des angefochtenen Beschwerdeentscheids). Dieses Vorgehen deckt sich mit der Verwaltungspraxis, wie sie zum neuen Recht

in Ziff. 6.1.2 der MWST-Info 06 festgehalten ist, und steht in Einklang mit der Lehrmeinung, wonach in Konstellationen wie der vorliegenden der Marktwert «(fast) demjenigen Kaufpreis» entspricht, «den der Konsignatär an den Konsignanten zu entrichten hat, soweit dieser die Ware aus dem Lager entnimmt» (SCHLUCKEBIER, ST 2000, S. 1419; vorn E. 3.1).

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin entspricht jedoch der Marktwert – sollte vorliegend auf diesen abzustellen sein – gemäss der klaren gesetzlichen Regelung dem von ihr für die Waren bezahlten Einkaufspreis. Dem kann nicht gefolgt werden. Denn nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG bzw. Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG gilt als Marktwert – wie erwähnt – der Betrag, welchen der Importeur oder die Importeurin (vorliegend also die Beschwerdeführerin) auf *derjenigen Stufe*, auf welcher die Einfuhr bewirkt wird, im Herkunftsland der Gegenstände *zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld* für die gleichen Gegenstände zahlen müsste (vgl. E. 2.3.6). Dies kann nach dem klaren Wortlaut der Gesetzesbestimmung in einer Konstellation wie der vorliegenden nur so verstanden werden, dass der Erlös massgebend ist, welcher im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld im Herkunftsland bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten auf der Stufe eines Abnehmers der Importeurin hätte erzielt werden können. Die von der Beschwerdeführerin bezahlten Einkaufspreise können nicht mit diesen Beträgen gleichgesetzt werden, handelt es sich doch um Preise, welche auf einer vorgelagerten, von der Einfuhr in die Schweiz unabhängigen Handelsstufe entrichtet wurden.

Mit Blick auf das soeben Dargelegte hatte die Zollverwaltung vorliegend berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldungen der Beschwerdeführerin. Folglich war die Zollverwaltung berechtigt, die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen (vgl. E. 2.3.7).

5.3.2 Die vorinstanzliche Schätzung des massgebenden Marktwertes erscheint nicht als bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig:

Wie erwähnt, ist die Vorinstanz von den Preisen ausgegangen, welche die Beschwerdeführerin der C._____ SA in Rechnung stellte, und hat sie hiervon einen Abzug von 10 % vorgenommen. Diese Vorgehensweise entspricht der sog. deduktiven Bewertungsmethode, wonach auf den Wieder-

verkaufspreis für einen Gegenstand im Zollinland unter Abzug einer Handelsspanne sowie eventueller Kosten abzustellen ist (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 2564). Diese Methode basiert auf dem Gedanken, «dass viele eingeführte Waren im Zollgebiet weitergehandelt werden, so dass zwar im Zusammenhang mit der Einfuhr noch kein Kaufgeschäft vorliegt, wohl aber zu einem späteren Zeitpunkt» (HANS-MICHAEL WOLFFGANG, Zollwert, in: Peter Witte/Hans-Michael Wolffgang [Hrsg.], Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 6. Aufl. Herne 2009, S. 377 ff., S. 381).

Die von der Zollverwaltung gewählte Ermittlungsmethode drängte sich auf, weil Angaben zum Wert gleicher oder gleichartiger Gegenstände auf der hier interessierenden Handelsstufe fehlen. Die damit von der Zollverwaltung implizit getroffene Annahme, dass die von der C._____ SA (im Bestimmungsland) bezahlten Preise grundsätzlich den Preisen unter Dritten im Herkunftsland im massgebenden Zeitpunkt entsprechen, war nicht offensichtlich pflichtwidrig. Denn zum einen wurden die Waren soweit ersichtlich im Zustand, in welchem sie in die Schweiz eingeführt wurden, danach an die C._____ SA verkauft. Zum anderen richteten sich die Wiederverkaufspreise – wie erwähnt – grundsätzlich (d.h. unter Abzug eines Preisnachlasses [«Discount Factor»]) nach den jeweiligen schweizerischen Detailverkaufspreisen, und zwar bezeichnenderweise mit Blick auf die mit der kantonalen Steuerbehörde vereinbarte Gewinnspanne. Letzteres rechtfertigt die Annahme, dass keine Preisbeeinflussung durch die Verbundenheit zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ SA aufgrund ihrer Zugehörigkeit zum gleichen Konzern erfolgte.

5.3.3 Gegen das Ergebnis der nach dem Gesagten zulässigerweise durchgeführten Schätzung kann sich die steuerpflichtige Beschwerdeführerin nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der Zollverwaltung vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung bei der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer statt vieler: Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 5.3; Urteile des BVGer A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.6.2). Der Beschwerdeführerin ist vorliegend kein solcher Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der in Frage stehenden Schätzung gelungen:

5.3.3.1 Zwar macht die Beschwerdeführerin richtigerweise geltend, dass als Marktwert der Preis bei einem hypothetischen Kauf im *Herkunftsland* massgebend sei. Entgegen ihrer Auffassung lässt sich daraus jedoch nicht

ableiten, dass das von ihr beim Weiterverkauf erzielte Entgelt nicht herangezogen werden kann. Wie ausgeführt, erscheint nämlich die deduktive Bewertungsmethode, wonach für die Bestimmung des hypothetischen Kaufpreises im Herkunftsland prinzipiell auf den Wiederverkaufspreis im Zollinland abgestellt wird, in der vorliegenden Konstellation als zulässig (vgl. E. 5.3.2).

5.3.3.2 Zwar bringt die Beschwerdeführerin weiter zu Recht vor, dass das Heranziehen der Wiederverkaufspreise nicht damit begründet werden kann, dass die Waren «im Hinblick auf den Weiterverkauf an die C._____ SA eingeführt» worden seien (vgl. dazu E. 7 Abs. 4 des angefochtenen Beschwerdeentscheides sowie Beschwerde, S. 5). Die Anwendung der von der Vorinstanz gewählten Schätzungsmethode erscheint jedoch vorliegend – wie ausgeführt – schon angesichts des Umstandes, dass Angaben zum Wert gleicher oder gleichartiger Gegenstände im Herkunftsland fehlen, als gerechtfertigt (vgl. E. 5.3.2).

Bei dieser Sachlage kann hier im Übrigen dahingestellt bleiben, ob das grundsätzliche Abstellen auf die Wiederverkaufspreise im vorliegenden Kontext auch aus weiteren Gründen (wie namentlich der mit der Einfuhrsteuer angestrebten Gleichstellung von aus dem Ausland eingeführten Gegenständen und inländischen Erzeugnissen [vgl. E. 2.3.1 Abs. 1]) zulässig war. Auch muss hier nicht geklärt werden, ob die Vorinstanz mit ihrer Argumentation zum Marktpreis – wie die Beschwerdeführerin behauptet – eine gesetzlich nicht vorgesehene Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Importeuren eingeführt hat.

5.3.3.3 Die Beschwerdeführerin beruft sich ferner auf die Definition des Zollwertes in Art. 1 und 2 des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994, das Anhang 1A.9 zum Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 15. April 1994 (SR 0.632.20) bildet. Soweit hier interessierend ist gemäss diesen Bestimmungen der Zollwert eingeführter Waren der «Transaktionswert, das heisst der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis» (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Übereinkommens) bzw. – soweit eine Wertermittlung nach Art. 1 des Übereinkommens nicht möglich ist – «der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in dasselbe Einfuhrland verkauft und im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden» (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Übereinkommens).

Mit ihren Ausführungen zum erwähnten Übereinkommen scheint die Beschwerdeführerin suggerieren zu wollen, dass (a) der von ihr bezahlte Einkaufspreis für die eingeführten Waren dem erwähnten Zollwert entspricht und (b) dieser abkommensrechtlich definierte Zollwert für den Marktwert als Einfuhrsteuerbemessungsgrundlage massgebend ist.

Allerdings handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin bezahlten Einkaufspreisen nicht um tatsächlich bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland (bzw. in die Schweiz) bezahlte Preise im Sinne der erwähnten Abkommensvorschriften. Denn ein Kaufgeschäft der Beschwerdeführerin zur Ausfuhr in die Schweiz ist vorliegend nicht gegeben (vorn E. 5.1; vgl. ferner [zum Fehlen von Kaufgeschäften zur Ausfuhr in das Zollgebiet bei der Wareneinfuhr auf Konsignation] SANDRA RINNERT, in: Peter Witte [Hrsg.], Zollkodex, 6. Aufl. München 2013, Art. 29 N. 19).

Es ist im Übrigen nicht substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich, dass die von der Zollverwaltung gestützt auf die Wiederverkaufspreise vorgenommene Schätzung dem erwähnten Übereinkommen widerspricht. Dies gilt umso mehr, als dieses Übereinkommen für den Fall, dass im Zeitpunkt der Einfuhr der Waren kein als Transaktionswert der eingeführten, gleicher oder gleichartiger Waren anzuerkennender Rechnungspreis vorliegt, die deduktive Bewertungsmethode vorsieht (vgl. für Einzelheiten Art. 1 ff., insbesondere Art. 4 f. des Übereinkommens; zur entsprechenden Regelung in der EU vgl. WOLFFGANG, a.a.O., S. 379 ff.).

Ob und gegebenenfalls inwieweit die Umschreibung des Zollwertes im erwähnten Übereinkommen (überhaupt) für die Bestimmung des Marktwertes als Einfuhrsteuerbemessungsgrundlage massgebend ist, kann nach dem Gesagten dahingestellt bleiben.

5.3.3.4 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, es sei in praktischer Hinsicht unklar, wie sie den Marktwert trotz nicht feststehender Wiederverkaufspreise im Zeitpunkt der Einfuhr hätte deklarieren müssen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin schliesst das Fehlen der definitiven Wiederverkaufspreise im Zeitpunkt der Einfuhr die Anwendung der deduktiven Bewertungsmethode nicht aus. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass es sich beim Marktwert ohnehin regelmässig um einen Schätz- oder Vergleichswert handelt (E. 2.3.6). Dementsprechend hätte die Beschwerdeführerin im Rahmen der Veranlagung der Einfuhrsteuer zumindest die voraussichtlichen Wiederverkaufspreise deklarieren können. Letzteres gilt

umso mehr, als sich die mit der C._____ SA vereinbarten Wiederverkaufspreise jeweils unter Vorbehalt eines Preisnachlasses («Discount Factor») an den schweizerischen Detailverkaufspreisen orientierten.

5.3.3.5 Die von der Zollverwaltung vorgenommene Schätzung des Marktwertes wird im Übrigen, insbesondere was den Umfang des von der Zollverwaltung vorgenommenen Abzuges von den Wiederverkaufspreisen und die Berechnungen betrifft, zu Recht nicht beanstandet. Auch die seitens der Zollverwaltung vorgenommene Berechnung der Höhe der in Abweichung vom Gesetz nicht entrichteten Abgaben, welche aus dieser Schätzung resultiert, wird nicht substantiiert bestritten.

6.
Was die Beschwerdeführerin im Übrigen vorbringt, um die Nachforderung der entgegen der gesetzlichen Ordnung nicht entrichteten Abgaben im Betrag von Fr. 100'285'399.40 zu bestreiten, verfängt nicht:

6.1 In der Beschwerde wird vorgebracht, für die Erhebung der streitigen Nachforderung fehle es an einem der Beschwerdeführerin erwachsenden unrechtmässigen Vorteil im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR, weil sie die Einfuhrsteuern unbestrittenermassen in voller Höhe als Vorsteuer zurückfordern könne und sie dies bereits getan habe.

Die Einfuhrsteuer ist unabhängig davon geschuldet, ob die zollzahlungspflichtige Person mehrwertsteuerpflichtig ist und ob sie gegebenenfalls die Einfuhrsteuer als Vorsteuer in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung zum Abzug bringen kann (Urteil des BGer 2C_415/2013 vom 2. Februar 2014 E. 7.2). Zu Recht macht denn die Beschwerdeführerin auch nicht geltend, sie wäre mit Blick auf ihre (angebliche) Vorsteuerabzugsberechtigung von vornherein nicht zur Entrichtung der Einfuhrsteuer verpflichtet gewesen.

Aus dem Umstand, dass sie nach dem Gesetz geschuldete Abgaben im Betrag von Fr. 100'285'399.40 nicht entrichtet hat, ist der Beschwerdeführerin entgegen der Darstellung in der Beschwerde ein unrechtmässiger Vorteil im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR erwachsen. Analog zur Rechtsprechung, wonach der nach dem massgebenden Abgabeerlass Zahlungspflichtige durch eine widerrechtliche Nichterhebung der Abgabe selbst bei einer Möglichkeit des zivilrechtlichen Rückgriffs auf andere Abgabepflichtige oder einer Möglichkeit der Steuerüberwälzung als unrecht-

mässig bevorteilt gilt (vgl. E. 4.2), spielt nämlich keine Rolle, ob die Beschwerdeführerin diesen Betrag mittels Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zurückfordern kann bzw. bereits zurückgefordert hat.

6.2 Die Beschwerdeführerin behauptet sodann, das zuständige Zollamt L._____ habe Kenntnis davon gehabt, dass sie ihren Wertdeklarationen bei allen Einfuhren ihre Einkaufspreise zugrunde gelegt habe. Es fehle damit an einer Hinterziehung, wie sie für eine Nachforderung gestützt auf Art. 12 VStrR gemäss dem Randtitel dieser Vorschrift vorausgesetzt werde.

Die Zollstelle hat die Zollanmeldung nur summarisch auf ihre formelle Richtigkeit und Vollständigkeit sowie auf das Vorliegen der Begleitpapiere zu überprüfen (vgl. Art. 32 Abs. 1 ZG; Urteil des BVGer A-5216/2014 vom 13. April 2015 E. 2.3). Es ist weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass eine derartige Überprüfung der Zollanmeldungen der Beschwerdeführerin zu Beanstandungen hätte führen müssen. Da die Zollstelle somit einen vorhandenen Mangel in der fraglichen Zollanmeldung weder festgestellt hat noch hätte feststellen müssen, kann die Beschwerdeführerin als anmeldepflichtige Person aus der Annahme der in Frage stehenden Zollanmeldungen durch die Zollverwaltung nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. auch Art. 32 Abs. 3 ZG, wonach die anmeldepflichtige Person keine Rechte aus dem Umstand ableiten kann, dass die Zollstelle im Rahmen ihrer summarischen Prüfung einen vorhandenen Mangel nicht festgestellt und die Zollanmeldung nicht zurückgewiesen hat).

Zwar hat die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde zwei Strafbescheide mit zugehörigen Dokumenten vorgelegt, aus denen hervorgehen soll, dass das Zollamt L._____ bewusst auf der Grundlage der Einkaufsrechnungen der Beschwerdeführerin Veranlagungen vorgenommen hat. Indessen ist weder diesen – aufgrund unrichtiger Angaben zu den Zolltarifnummern und den Ursprungsnachweisen erlassenen – Strafbescheiden noch den übrigen Akten zu entnehmen, dass die Zollverwaltung der Beschwerdeführerin (allenfalls aufgrund von über eine summarische Prüfung hinausgehenden Abklärungen) die möglicherweise vertrauensbegründende Auskunft erteilt hätte, dass die Deklaration der Waren zu den Einkaufspreisen korrekt sei (vgl. zum Vertrauensschutz E. 4.4). Unter diesen Umständen stösst die Beschwerdeführerin auch diesbezüglich ins Leere, soweit sie bestreitet, dass eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben ist (vgl. E. 4.2).

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin fordert die Rückerstattung des belasteten Verzugszinses von Fr. 924'854.25. Sie macht in diesem Kontext geltend, es sei kein Steuerausfall entstanden, indem die nach Auffassung der Zollverwaltung nachzuentrichtenden Einfuhrsteuern bereits als Vorsteuern an die Beschwerdeführerin zurückbezahlt worden seien. Mangels Steuerausfalles sei in analoger Anwendung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG kein Verzugszins geschuldet. Eine analoge Anwendung dieser Bestimmung zum Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer sei aufgrund einer Gesetzeslücke geboten. In Art. 57 f. MWSTG seien nämlich nur Verspätungen bei der Bezahlung der veranlagten Steuer, nicht aber Fälle der unterbliebenen oder zu tiefen Veranlagung geregelt.

7.2 Es ist vorliegend zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin gemäss den einschlägigen Vorschriften zur Einfuhrsteuer (vgl. dazu E. 4.3) Verzugszinsen schuldet, sofern die von der Zollverwaltung vorgenommene Schätzung des Marktwertes der eingeführten Waren korrekt ist und kein Raum für eine analoge Anwendung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG besteht.

Zwar ist gemäss Art. 87 Abs. 2 MWSTG kein Verzugszins geschuldet «bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte». Allerdings kann die Beschwerdeführerin aus dieser Bestimmung, die nach deren systematischen Stellung im 5. Titel («Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer») des MWSTG nur für die Inland- und Bezugsteuer gilt, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn eine analoge Anwendung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin unzulässig:

Art. 58 MWSTG und Art. 19e Abs. 2 MWSTGV statuieren nach ihrem Wortlaut eine abschliessende Aufzählung der Tatbestände, bei welchen trotz nicht fristgerechter Bezahlung der Einfuhrsteuerschuld keine Verzugszinsen zu erheben sind (vgl. E. 4.3). Der Fall, dass die Nachbelastung auf einem Fehler beruht, welcher bei korrekter Abwicklung zu keinem Steuerausfall beim Bund geführt hätte, figuriert nicht darunter. Es liegen keine nur annähernd genügenden Anhaltspunkte für die Annahme vor, dass Letzteres eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes oder der Verordnung bildet, die Gesetzes- bzw. Verordnungsregelung also mit Blick auf die den einschlägigen Mehrwertsteuererlassen zugrunde liegenden Wertungen sowie Zielsetzungen als unvollständig und damit ergänzungsbedürftig betrachtet werden müsste (vgl. zum Lückenbegriff anstelle vieler BGE 102 Ib

224 E. 2 sowie ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 201 ff., insbesondere N. 216). Dies gilt umso mehr, als die Einfuhrsteuer im Unterschied zur Inland- sowie Bezugsteuer nicht im Rahmen einer Selbstveranlagung, sondern anlässlich eines gemischten Veranlagungsverfahrens veranlagt wird (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 2141 und 2588; zur Unterscheidung zwischen der Selbstveranlagung und dem gemischten Veranlagungsverfahren nach dem Grad der Mitwirkung des Steuerpflichtigen vgl. anstelle vieler MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 5 N. 8 f.). Während also bei der Inland- und Bezugsteuer der Steuerpflichtige von sich aus die Steuerschuld zu ermitteln (und die Steuer unaufgefordert zu entrichten) hat, wirken bei der Einfuhrsteuer die Zollverwaltung und der Steuerpflichtige bei der Ermittlung des steuerbaren Betrages zusammen. Dieser Unterschied legt nebst dem bereits erwähnten, klaren Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen des Einfuhrsteuerrechts den Schluss nahe, dass der Gesetz- und Verordnungsgeber im Sinne eines qualifizierten Schweigens bei der Einfuhrsteuer bewusst auf eine Ausnahme von der Verzugszinsfolge, wie sie in Art. 87 Abs. 2 MWSTG vorgesehen ist, verzichtet hat.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich schliesslich für die Annahme einer planwidrigen Unvollständigkeit der (neurechtlichen) Ordnung des Verzugszinses bei der Einfuhrsteuer nicht mit Recht ins Feld führen, die Vorschriften von Art. 57 f. MWSTG beträfen nur die Entrichtung veranlagter Steuern. Dies gilt schon deshalb, weil nach Art. 57 Abs. 2 Bst. d MWSTG die Verzugszinspflicht bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, also gemäss Art. 56 Abs. 1 MWSTG im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld beginnt und die Zollschuld nach Art. 69 Bst. c ZG auch bei unterlassenen Zollanmeldungen – also unter Umständen ohne Veranlagung – entsteht (vgl. E. 2.3.4).

7.3 Die Berechnung des geschuldeten Verzugszinses durch die Zollverwaltung wird von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht bestritten.

8.
Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid vollumfänglich zu bestätigen. Die dagegen gerichtete Beschwerde ist abzuweisen.

8.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 25'000.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008

über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

8.2 Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 25'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

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 Ange-

legenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: