

# MEHRWERTSTEUERLICHE FLUGZEUGFÄLLE

## Übersicht über die neusten bundesgerichtlichen Urteile hinsichtlich Leistungen an nahestehende Personen

In den vergangenen Monaten hat sich das Bundesgericht mehrfach mit sogenannten Flugzeugfällen befasst. Die Serie von Urteilen in ähnlich gelagerten Fällen, die materiell gleich behandelt wurden, veranlasste zu einer kurzen Analyse, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt.

### 1. SITUIERUNG

Vorauszuschicken gilt es, dass sich alle zu beurteilenden Sachverhalte vor dem Inkrafttreten des aktuellen *Mehrwertsteuergesetzes* (MWSTG) verwirklicht haben und deshalb nach den altrechtlichen materiellen Regeln beurteilt wurden.

Alle hier behandelten Fälle befassen sich mit dem Verhältnis zwischen dem Anteilsinhaber und der von ihm beherrschten Gesellschaft; diese Fragestellung betrifft nicht nur die Luftfahrtsbranche sondern alle Wirtschaftszweige. Die einzige Besonderheit in dieser Branche sind die regelmässigen und hohen Vorsteuerüberhänge; sie entstehen, weil bei Flügen im und ins Ausland keine *Mehrwertsteuer* (MWST) anfällt.

### 2. DIE HIER BEHANDELTEN FÄLLE

Zum besseren Verständnis sollen die sechs Fälle in knapper Form vorgestellt und ihnen ein Kurztitel, unter dem sie in der Folge referenziert werden, zugewiesen werden.

**2.1 Pilatus.** Im Urteil 2C\_476/2010 vom 19. März 2012 hatte das Bundesgericht den Fall einer in Liechtenstein domizilierten *Aktiengesellschaft* (AG) zu beurteilen. Diese erwarb das ausschliessliche Nutzungsrecht an einem in der Schweiz immatrikulierten Pilatus PC 12. Später kaufte sie ein weiteres Flugzeug. Beide Flugzeuge wurden hauptsächlich durch den in der Schweiz wohnhaften B (der wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin) geflogen (*Sachverhalt* [SV] A. und Erwägung [E.] 3.4 des Urteils). Die Beschwerdeführerin erbrachte ausschliesslich Leistungen an B sowie an fünf von ihm beherrschte Gesellschaften. Es war keine Aircraft-Management-Gesellschaft involviert.

Rund 60% der Flüge fanden im Rahmen von privaten Aktivitäten von B statt, der Verwendungszweck der übrigen Flüge wurde nicht nachgewiesen (SV B. und E. 3.4).

**2.2 Cayman.** Ebenfalls am 19. März 2012 entschied das Bundesgericht den Fall 2C\_683/2010. Partei war hier eine auf den Caymaninseln domizilierte Gesellschaft, die einen in der Schweiz immatrikulierten Learjet hielt und diesen einer schweizerischen Gesellschaft ins Aircraft-Management gab (SV A.). Die mit der Maschine absolvierten Flüge erfolgten ausschliesslich für den wirtschaftlich Berechtigten (SV A. und B.).

**2.3 Heli.** Im Verfahren 2C\_836/2009, welches am 15. Mai 2012 beurteilt wurde, hielt eine in Liechtenstein domizilierte AG einen Helikopter, wobei der Flugbetrieb von einer Drittgemeinschaft wahrgenommen wurde. 90% der Flüge erfolgten für den Alleinaktionär (SV A. und E. 4.1), daneben wurden einige Drittflüge ausgeführt (SV C. und E. 4.1).

**2.4 Ruhestand.** Gegenstand des Urteils 2C\_129/2012 vom 15. Juni 2012 war eine AG, deren Alleinaktionär im Ruhestand war. Ihre zwei Flugzeuge setzte sie ausschliesslich für den Aktionär ein (SV A.).

**2.5 Saudi-Arabien.** Im Urteil 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 wurde ein Flugzeug von einer im Ausland domizilierten [1] AG gehalten. Diese schloss mit der unabhängigen B AG ein «Operation Management Agreement» ab, worauf das Flugzeug in die Schweiz eingeführt und die Beschwerdeführerin als Mehrwertsteuerpflichtige registriert wurde. Im Jahr 2001 wurden mit dem Flugzeug von der B AG auch Flüge für Dritte ausgeführt (E. 5.5 und 6.1); für diese Drittnutzung erhielt die Beschwerdeführerin Gutschriften. Im Jahr 2002 fanden keine Drittflüge mit Inlandbezug statt (E. 6.2); im gleichen Jahr schloss die Beschwerdeführerin auch ein «Aircraft Wet Lease Agreement» mit einer auf den Britischen Jungferninseln domizilierten Gesellschaft ab. Das Bundesgericht ging davon aus, dass die gleichen Personen mit Domizil in Saudi-



DIEGO CLAVADETSCHER,  
FÜRSPRECHER, DIPL.  
STEUEREXPERTE, MITGLIED  
DES MWST-KOMPETENZ-  
ZENTRUMS DER TREUHAND-  
KAMMER, CLAVATAX  
STEUER-ADVOKATUR AG,  
LANGENTHAL/BE

Arabien an dieser Offshore-Gesellschaft wirtschaftlich berechtigt waren wie an der Beschwerdeführerin [2].

**2.6 Anstalt.** Das Urteil 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 beruht auf einer Beschwerde einer liechtensteinischen Anstalt (E. 4.1.1); diese hielt zunächst einen Helikopter und später auch noch einen Learjet. Beide Luftfahrzeuge wurden durch ein Drittunternehmen betrieben und geflogen (SV A.). Verchartert wurden die beiden Luftfahrzeuge an die Beschwerdeführerin, deren wirtschaftlich Berechtigten sowie an vier weitere Personen (SV A.), wobei die Verwendung überwiegend durch den wirtschaftlich Berechtigten erfolgte (SV B.a.); zudem wurde einer dieser vier Kunden dem wirtschaftlich Berechtigten zugerechnet (E. 2.1).

### 3. ABKEHR VON FRÜHEREN URTEILEN

Bereits in früheren Urteilen [3] hatte sich das Bundesgericht mit Flugzeugfällen zu befassen, die Rechtsprechung war nicht einheitlich. In den hier behandelten neueren Fällen hat das Bundesgericht nun zwei bisher verwendete Argumentationslinien aufgegeben. Es erachtete es einerseits grundsätzlich nicht als ungewöhnlich, dass ein Flugzeug über eine juristische Person gehalten wird; die nicht fiskalischen Gründe für eine derartige Rechtsgestaltung werden explizit anerkannt [4]. Andererseits bestätigte es, dass auch zwischen Nahestehenden von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden kann, und zwar unabhängig davon, ob die Flüge zu geschäftlichen oder zu privaten Zwecken des Leistungsempfängers erfolgen [5]. Dies gilt explizit auch bezüglich des Vorsteuerabzugs, d. h., steuerbare Leistungen an Nahestehende berechtigen zum Vorsteuerabzug [6].

### 4. STEUERUMGEHUNG

In allen sechs Fällen befand das Bundesgericht, dass eine Steuerumgehung gegeben sei.

**4.1 Steuerumgehung im Bereich der MWST.** Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, stellte das Bundesgericht fest, dass – entgegen der in einem Teil der Lehre vertretenen Meinung – auch im Bereich der MWST die Steuerumgehung möglich sei [7]. Gleichzeitig machte es generelle Ausführungen zur Rechtsfigur der Steuerumgehung, die möglicherweise Auswirkungen auch auf andere Steuer- und Abgabearten haben. Auf diese beiden Punkte kann hier nicht weiter eingegangen werden, weshalb die nachfolgenden Ausführungen auf dem vom Bundesgericht definierten Verständnis der Steuerumgehung beruhen, ohne sich mit diesem auseinandergesetzt zu haben.

**4.2 Ausnahmecharakter der Steuerumgehung.** In allen hier besprochenen Urteilen hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Steuerumgehung nur «in ganz ausserordentlichen Situationen» [8] zur Anwendung kommen dürfe.

#### 4.3 Ungewöhnliche Rechtsgestaltung

**4.3.1 Generelle Ausführungen des Bundesgerichts.** Die Gründung einer Gesellschaft, deren Zweck sich auf das Halten eines Flugzeugs beschränkt, ist nach Auffassung des Bundesge-

richts – wie gesagt – nicht (mehr) zu beanstanden. Ungewöhnlich wird diese Konstruktion erst, wenn die Gesellschaft «hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs zu befriedigen [9].» Diesbezüglich verweist es auf ein altes Urteil [10], wo eine AG ein Ferienhaus praktisch ausschliesslich dem Alleinaktionär zur Verfügung gehalten hat. Für das Bundesgericht ist es absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, eine juristische Person einzig zu dem Zwecke zu gründen, private Lebensbedürfnisse des Alleinaktionärs zu befriedigen [11].

**4.3.2 Anwendung in den einzelnen Fällen.** Im Pilatus-Fall schloss das Bundesgericht aus der Tatsache, dass der wirtschaftlich Berechtigte Hobbyflieger sei, als solcher die Flugzeuge selbst fliege und regelmässig an sogenannten Flugrallies teilnehme, dass die Gesellschaft in erster Linie oder ausschliesslich den privaten Interessen ihres Aktionärs diene. Eine geschäftliche Verwendung des Flugzeuges im Rahmen der beruflichen Aktivitäten des Aktionärs wurde nicht nachgewiesen (E. 3.4 und 3.5).

Auch im Cayman-Fall (E. 4.4) wurde festgestellt, dass sich der Zweck der Beschwerdeführerin darin erschöpfe, für ihren Aktionär ein einziges Flugzeug zu halten. Eine Geschäftstätigkeit des Aktionärs wurde nicht nachgewiesen.

Im Heli-Fall (E. 6.3.2) befand das Bundesgericht, dass die Gesellschaft hauptsächlich dazu verwendet worden ist, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs zu befriedigen; weitere wesentliche Geschäftsaktivitäten lagen nicht vor.

Im Ruhestand-Fall wurden die beiden Flugzeuge ausschliesslich durch den Alleinaktionär und ihm nahestehende Personen für private Zwecke genutzt (E. 5.4). Selbst bei diesem ausschliesslich auf den Alleinaktionär ausgelegten Konstrukt beanstandete das Bundesgericht nicht die gesellschaftsrechtliche Struktur als solche (E. 5.3.3).

Auch im Saudi-Arabien-Fall begründet nicht die Tatsache, dass zwei Offshore-Gesellschaften mit gleicher Fax-Nummer eingesetzt wurden, um das Flugzeug zu halten, einen Missbrauch, sondern die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, wenn die hauptsächlich (principalement) Nutzung des Flugzeugs zur Befriedigung privater Bedürfnisse der wirtschaftlich Berechtigten dient (E. 5.4.2); die zweite Offshore-Gesellschaft wurde ihnen ebenfalls zugerechnet (E. 5.5). Die geschäftliche Nutzung seitens der wirtschaftlich Berechtigten wurde nicht nachgewiesen (E. 5.5).

Im Fall der Anstalt (E. 4.2.3) stellte das Bundesgericht fest, der wirtschaftlich Berechtigte könne die Luftfahrzeuge nutzen, als ob sie in seinem direkten Eigentum stünden, und die Nutzung durch Dritte habe bloss untergeordnete Bedeutung. Der Nachweis einer geschäftlichen Verwendung fehlte. Damit sind die nicht fiskalischen Gründe, die für die Gründung einer Gesellschaft bestanden haben, nicht entscheidend.

#### 4.4 Steuerersparnis

**4.4.1 Im Allgemeinen.** Nach den allgemeinen Grundsätzen zur Steuerumgehung muss die ungewöhnliche Rechtsgestaltung einzig dem Ziel dienen, eine Steuerersparnis zu erreichen, und diese Ersparnis muss sodann auch tatsächlich er-

reicht werden. Das Motiv ist insofern von Bedeutung, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen [12].

Daher ist nach Auffassung des Bundesgerichts zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann. Wird das Flugzeug jedoch zu rein privaten Zwecken eingesetzt, so kann die Anmeldung bei der MWST offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben [13]. Im Kontext der MWST kann eine Steuerersparnis darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen – beispielsweise mittels Vorsteuerabzug – bewirkt werden [14], resp. in der Erlangung eines Vorsteuerbetrags, der höher ist, als die geschuldete Umsatzsteuer [15].

**4.4.2 Anwendung in den einzelnen Fällen.** Zur Frage der Steuerersparnis hält sich das Bundesgericht meist kurz. In den Fällen Pilatus (E. 3.5), Cayman (E. 4.4), Heli (E. 6.3.4) wird aufgrund der fehlenden geschäftlichen Nutzung des Flugzeugs geschlossen, die Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtige erfolgte «einzig in der Absicht, bei minimaler steuerlicher Belastung sich den Vorsteuerabzug auszahlen zu lassen»; ebenso im Fall Ruhestand (E. 5.4). Beim Fall Saudi-Arabien (E. 5.5.) ist die diesbezügliche Ausführung noch kürzer.

Im Heli-Fall sah das Bundesgericht die Steuerersparnis im Vorteil, dass ein privater Luftfahrzeughalter keinen Vorsteuerabzug auf den Erwerbs- und Betriebskosten machen könne. Den Vergleich mit dem Dritten, der im internationalen Luftverkehr steuerfreie Beförderungsleistungen bezieht, erachtet das Bundesgericht als nicht relevant, weil hier die Beförderungsleistung und nicht die Anschaffung resp. das Halten des Privatflugzeugs von der Steuer befreit wird (E. 6.3.4).

Auch bei der Anstalt (E. 4.2.2) bejahte das Gericht das Vorliegen einer Steuerersparnis. Es führte in diesem Zusammenhang aus, dass es nicht massgebend sei, ob die durchgeführten Flüge von der Umsatzsteuer befreit waren oder nicht. Entscheidend war vielmehr wiederum, dass sich der wirtschaftlich Berechtigte ein Flugzeug zur jederzeitigen privaten Nutzung zur Verfügung hielt. Hätte er dieses Ziel ohne die Zwischenschaltung einer eigenen Gesellschaft erreichen wollen, so hätte er ein Flugzeug mieten oder persönlich kaufen müssen. Als Mieter oder privater Halter der Luftfahrzeuge hätte er die beim Ankauf bezahlte Einfuhrsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen können, ebenso wenig die weiteren anfallenden Vorsteuern (E. 4.2.4). Aus den realisierten Vorsteuerabzügen schliesst das Bundesgericht auf die Absicht, solche zu erzielen (E. 4.2.5).

**4.5 Beweislastverteilung.** Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde zu beweisen. Sobald sie darlegen kann, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind, wird die natürliche Vermutung geschaffen, dass das Flugzeug für private Zwecke des Aktionärs verwendet wird. Diese Vermutung kann widerlegt werden mit dem Nachweis, dass das Flugzeug für geschäftliche Zwecke benötigt wird [16].

Der privaten Verwendung kommt in der bundesgerichtlichen Praxis insofern eine Schlüsselfunktion zu, als sie sowohl die ungewöhnliche Rechtsgestaltung begründet [17] als auch auf das Motiv der Steuerersparnis schliessen lässt [18].

**4.6 Rechtsfolge der Steuerumgehung.** Nach den allgemeinen Grundsätzen leiten sich im Falle einer Steuerumgehung die Steuerfolgen aus der Rechtsgestaltung ab, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen [19].

In den Fällen Pilatus (E. 4), Cayman (E. 5) und Heli (E. 7) kam das Bundesgericht zum Schluss, dass ein Durchgriff auf den oder die wirtschaftlich Berechtigten vorzunehmen sei. Damit schuldete die beschwerdeführende juristische Person keine MWST, erhielt aber auch kein Vorsteuerabzugsrecht und wurde rückwirkend aus dem Mehrwertsteuerregister gestrichen. Auch in den Fällen Saudi-Arabien (E. 5.5) und Anstalt (E. 4.3) erkannte das Bundesgericht auf Durchgriff, allerdings nur insoweit als Leistungen mit den wirtschaftlich Berechtigten, resp. denen Nahestehenden, erbracht wurden.

Im Fall Saudi-Arabien wurde darauf aufgrund einer privaten Nutzung im Sinne von Art. 38 Abs. 4 aMWSTG das Vorsteuerabzugsrecht verweigert und diese Leistungen für die Ermittlung der Steuerpflicht aussen vor gelassen. Aufgrund des Durchgriffs liegt nach Auffassung des Bundesgerichts eine gemischte Verwendung vor, die zu den entsprechenden Steuerfolgen führt (E. 5.5).

Bei der Anstalt bestätigt das Bundesgericht das Vorgehen der liechtensteinischen Steuerverwaltung: Wie im Fall Saudi-Arabien hat diese den Durchgriff nur bezüglich der Leistungen an den Anteilsinhaber vorgenommen, die übrigen Leistungsverhältnisse und damit auch die subjektive Steuerpflicht wurden nicht korrigiert. Das Bundesgericht erachtete dieses Vorgehen als zulässig, sofern die Drittleistungen nicht bloss untergeordnete Bedeutung haben (E. 4.3).

Nur im Ruhestand-Fall verzichtete das Bundesgericht auf den Begriff des Durchgriffs, kam aber zum gleichen Ergebnis, indem es der juristischen Person die Anerkennung als eigenständiges Mehrwertsteuersubjekt verweigerte (E. 5.3.3).

## 5. SCHLUSSFOLGERUNGEN

**5.1 Unproblematische Sachverhalte.** Das Bundesgericht hält zunächst ausdrücklich fest, dass Leistungen einer Gesellschaft an ihren wirtschaftlich Berechtigten wie Leistungen an Dritte zu behandeln sind [20]; dies gilt explizit auch für das Vorsteuerabzugsrecht, d. h., steuerbare Ausgangsumsätze mit Nahestehenden berechtigen zum Vorsteuerabzug [21]. Sodann kann nach Auffassung des Bundesgerichts nur in ganz ausserordentlichen Fällen auf eine Steuerumgehung geschlossen werden. Voraussetzung ist, dass ein Wirtschaftsgut der Gesellschaft ausschliesslich oder zumindest hauptsächlich für private Zwecke des Aktionärs verwendet wird. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass keine Steuerumgehung gegeben ist, wenn die Gesellschaft das – (auch) dem Anteilsinhaber zur Verfügung gestellte – Wirtschaftsgut in nicht bloss geringfügigem Umfang für Leistungen an Dritte verwendet oder aber die überwiegende Verwendung durch den Anteilsinhaber geschäftlicher Natur ist.

Eine Praxis, welche sämtliche Leistungen an Anteilshaber, die bei der Leistungserbringerin zu einer «Steuerersparnis» führen, als Steuerumgehung behandeln möchte, fände deshalb keine Stütze in den hier behandelten Urteilen.

**5.2 Keine teilweise Steuerumgehung.** In Diskussionen wurde u. a. auch die Meinung vertreten, das Bundesgericht habe mit diesen Urteilen die Rechtsfigur der «teilweisen Steuerumgehung» geschaffen. Dies trifft u. E. nicht zu. Aus allen Urteilen geht klar hervor, dass zunächst aufgrund der hauptsächlich für private Zwecke des Aktionärs erfolgten Verwendung des Flugzeugs und der damit erzielten Steuerersparnis auf das Vorliegen einer Steuerumgehung geschlossen wird. Erst die daraus resultierenden Rechtsfolgen werden richtigerweise nicht auf alle Leistungen der Gesellschaft, sondern nur auf an die Nahestehenden erbrachten, angewendet [22].

**5.3 Kritik.** In allen sechs Fällen wurden dank des auf der Ebene der Gesellschaft erlangten Vorsteuerabzugsrechts finanzielle Vorteile erzielt. Das Bundesgericht erachtete diese Vorteile als nicht gerechtfertigt, was in diesen krassen Fällen nachvollzogen werden kann.

Um die wirtschaftlich korrekte finanzielle Belastung zu erreichen, wendet das Bundesgericht die Steuerumgehung an. Weil damit die Beurteilung auf den Einzelfall beschränkt wird und nicht durch Auslegung von allgemeinen Begriffen das gesamte Mehrwertsteuersystem betroffen ist, ist diese Stossrichtung aus systematischer Sicht zu begrüssen. Ebenfalls aus systematischer Optik sehr wertvoll ist die in Ziff. 3 beschriebene Anpassung der früheren Rechtsprechung.

Unnötig erscheint die Verwendung des Begriffs «Durchgriff»; in keinem der Fälle wird auf den Anteilshaber durchgegriffen [23]. Die Steuerfolgen treten weiterhin bei der Gesellschaft ein. Die eigentliche Rechtsfolge der Urteile ist nicht der Durchgriff, sondern die Negierung der Leistungsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Anteilshaber: Fallen diese Aussenumsätze weg, fehlt diesbezüglich das Vorsteuerabzugsrecht und – falls keine Leistungen an Dritte vorliegen – besteht überhaupt keine Steuerpflicht.

Ebenfalls unglücklich ist, dass der Missbrauch in der Anmeldung als Steuerpflichtiger liegen soll, dies führt bei einer Selbstveranlagungssteuer den Rechtsunterworfenen in ein (strafrechtliches) Dilemma: Leistungen an Nahestehende begründen die subjektive Steuerpflicht [24] und damit die Pflicht zur Anmeldung (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG). Die Anmel-

dung steht nicht im Belieben des Rechtsunterworfenen, insofern darf ihm diese Handlung nicht als missbräuchlich vorgeworfen werden. Hingegen ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Abrechnung freiwillig. Die missbräuchliche Handlung müsste, wenn schon, hier anknüpfen.

**5.4 Alternative.** Im Heli-Fall und bei der Anstalt führt das Bundesgericht aus, welche Steuerbelastung es erreichen will: Es vergleicht den Anteilshaber mit einem Mieter oder privaten Halter eines Luftfahrzeugs, weil er nicht bloss eine (befreite) Beförderungsleistung bezieht, sondern sich das Flugzeug von der Gesellschaft «zur jederzeitigen privaten Nutzung zur Verfügung» halten lässt [25] resp., weil er das Flugzeug nutzen konnte, wie wenn es in seinem direkten Eigentum stünde [26]. Folgt man diesen Überlegungen, wäre es aus rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht wohl sachgerechter, wenn bei einer hauptsächlich privaten Verwendung dieses Zurverfügunghalten des Flugzeugs – analog einer Miete oder einer Einräumung eines Rechts – als steuerbare Leistung der Gesellschaft an den Anteilshaber betrachtet und der MWST unterworfen würde. Damit würde – ohne die Inanspruchnahme der Steuerumgehung – die gleiche Besteuerung erreicht, wie wenn diese Leistung von einem Dritten bezogen würde. Oder mit anderen Worten gesagt: Das eigentliche mehrwertsteuerliche Problem in den behandelten Fällen liegt nicht in den Vorsteuern, welche die Gesellschaft geltend macht, sondern in der Tatsache, dass der Anteilshaber für die ihm von der Gesellschaft (neben den Beförderungsleistungen) erbrachte Leistung, ihm das Flugzeug «zur jederzeitigen privaten Nutzung zur Verfügung» zu halten, kein Entgelt entrichtet. Würde bei den Flugzeugfällen diese Argumentationslinie angewendet, könnte das vom Bundesgericht angestrebte Ziel erreicht werden, ohne die Rechtsfigur der Steuerumgehung mit all ihren Nachteilen zu bemühen.

**5.5 Neues Recht ab 2010.** Mit dem neuen Mehrwertsteuerrecht wurden verschiedene Grundsätze geändert. Namentlich wurde der Verknüpfungsgrundsatz beim Vorsteuerabzug aufgegeben und die Steuerpflicht vom Bestehen einer unternehmerischen Tätigkeit abhängig gemacht. Diese – und andere – Anpassungen der gesetzlichen Grundlagen werden dazu führen, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung bezüglich Steuerumgehung zumindest in ihrer Begründung und den Rechtsfolgen modifiziert werden muss. ■

**Anmerkungen:** 1) Diese Tatsache ergibt sich nicht direkt aus dem anonymisierten Sachverhalt, sondern aus zwei Bemerkungen in E. 5.3 und E. 6.3 a. E.; offenbar liegt das Domizil an einem Offshore-Standort. 2) Dieses Urteil enthält noch Ausführungen zur Sukzessivlieferung (E. 6.1), zur Dauer der Steuerpflicht, zur Löschung mangels inländischer Umsätze (E. 6.2) und zur Verweigerung der Option für die subjektive Steuerpflicht für ausländische Unternehmen (E. 6.3), auf die hier nicht eingegangen werden kann. 3) BGer-Urteile 2A.748/2005 vom 25.10.2006, 2C\_195/2007 vom 8.1.2008, 2C\_632/2007 vom 7.4.2008, 2C\_463/2008 vom 27.1.2009 und 2C\_904/2008 vom 22.12.2009. 4) Pilatus, E.

3.3.2 und die späteren Urteile (u. d. sp. U.). 5) Pilatus, E. 2.4; noch deutlicher Heli, E. 5.2 und 5.3. 6) Anstalt, E. 4.1.3 und 4.1.4. 7) Pilatus E. 3.2 u. d. sp. U. 8) Pilatus E. 3.1 u. d. sp. U. 9) Pilatus E. 3.3.3 u. d. sp. U.; in Anstalt E. 4.2.2 zudem «ausschliesslich oder ganz überwiegend dem Beteiligten zur Verfügung gestellt». 10) Urteil vom 12. November 1969, in: ASA 40 S. 210 ff. 11) Pilatus E. 3.3.2 u. d. sp. U. 12) Pilatus E. 3.1 u. d. sp. U., bekräftigt durch den Verweis auf das die EuGH-Rechtsprechung in Anstalt, E. 4.1.4 a. E. 13) Pilatus, E. 3.3.3 u. d. sp. U. 14) Anstalt, E. 4.1.4. 15) Ruhestand 5.3.3. 16) Pilatus E. 3.4 u. d. sp. U. 17) Oben, Ziff. 4.4.1. 18) Oben, Ziff. 4.5.1. 19) Pilatus E. 3.1 u. d. sp. U.

20) Anstalt, E. 4.1.2 mit Verweisen. 21) Anstalt, E. 4.1.3 und 4.1.4. 22) Die Verwirrung resultiert möglicherweise aus der Verwendung des Begriffs Durchgriff, der darauf schliessen lässt, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft dem Anteilshaber zugerechnet wird. Dies ist hier aber nicht der Fall, siehe sogleich. 23) Anderenfalls hätten in den Fällen Saudi-Arabien und Anstalt die Anteilshaber die verbliebenen Steuerpflichten übernehmen müssen. 24) Sofern die Umsatzlimite erreicht wird, diesbezüglich sind auch steuerbefreite Umsätze einzubeziehen (vgl. WL 2001, Ziff. 10). 25) Heli, E. 6.3.4; Anstalt E. 4.3.4. 26) Anstalt E. 4.2.3.