

## Urteilskopf

149 II 53

7. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen A. AG (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C\_217/2022 vom 15. Dezember 2022

### Regeste (de):

Art. 21 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 1 aMWSTG; subjektive Steuerpflicht und Vorsteuerabzugsberechtigung von Flugzeug-Eigentümergeellschaften; Steuerumgehung; Praxisänderung.

Bei Flugzeug-Eigentümergeellschaften ist zunächst zu prüfen, ob die Gesellschaft subjektiv steuerpflichtig ist und inwieweit ihre Leistungen als gewerbliche Tätigkeit gelten können, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, bevor sich die Frage der Steuerumgehung stellt (Praxisänderung; E. 5). Befördert die Gesellschaft den wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehende Personen zu privaten Zwecken, stellt dies grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit dar. In Anlehnung an die aktuelle Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung bleibt eine solche private Nutzung jedoch unschädlich, wenn sie 20 % der Gesamtnutzung des Flugzeugs nicht übersteigt (E. 6.2). Daraus resultiert kein Widerspruch zur "weiten Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht und zum Postulat der Wettbewerbsneutralität (E. 6.3). Anwendung dieser Grundsätze auf den konkreten Fall (E. 6.4-6.6).

### Regeste (fr):

Art. 21 al. 1 et art. 38 al. 1 aLTVA; assujettissement subjectif et droit à la déduction de l'impôt préalable des sociétés propriétaires d'avions; évasion fiscale; changement de pratique.

Avant de se poser la question de l'évasion fiscale, s'agissant de sociétés propriétaires d'avions, il faut d'abord examiner si la société est assujettie subjectivement à l'impôt et dans quelle mesure ses prestations peuvent être considérées comme une activité commerciale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (changement de pratique; consid. 5). Si la société transporte son ayant droit économique ou des personnes qui lui sont proches à des fins privées, cela ne constitue en principe pas une activité commerciale. Sur la base de la pratique actuelle de l'Administration fédérale des contributions, une telle utilisation privée est toutefois tolérée si elle ne dépasse pas 20 % de l'utilisation totale de l'avion (consid. 6.2). Il n'en résulte aucune contradiction avec "l'interprétation large" des faits constitutifs de l'assujettissement subjectif à la TVA et avec le postulat de la neutralité concurrentielle (consid. 6.3). Application de ces principes au cas d'espèce (consid. 6.4-6.6).

### Regesto (it):

Art. 21 cpv. 1 e art. 38 cpv. 1 vLIVA; assoggettamento soggettivo e diritto alla deduzione dell'imposta precedente di società proprietarie di aerei; evasione fiscale; cambiamento di prassi.

Prima di porsi la questione dell'evasione fiscale, nel caso di una società proprietaria di aerei bisogna esaminare innanzitutto se essa è assoggettata soggettivamente all'imposta e in quale misura le sue prestazioni possono essere considerate come un'attività commerciale, che dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cambiamento di prassi; consid. 5). Il trasporto da parte della società del suo avente diritto economico o di persone che gli sono vicine a scopi privati non costituisce di principio un'attività commerciale. In accordo con la prassi attuale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, una simile utilizzazione privata è tuttavia tollerata se non oltrepassa il 20 % dell'uso totale dell'aereo (consid. 6.2). Da ciò non risulta nessuna contraddizione con "l'interpretazione estesa" dei fatti costitutivi dell'assoggettamento soggettivo all'imposta sul valore aggiunto e con il postulato della neutralità concorrenziale (consid. 6.3). Applicazione di questi principi al caso concreto (consid. 6.4-6.6).

BGE 149 II 53 S. 54

A. Die A. AG war vom 1. Februar 1999 bis am 30. September 2010 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie war Eigentümerin eines in der Schweiz immatrikulierten Flugzeugs des Typs Bombardier BD700 mit der Kennzeichnung x, das sie vom 1. Januar

BGE 149 II 53 S. 55

2006 bis zum Verkauf am 28. Januar 2010 durch inländische Luftfahrtunternehmen, die im Verzeichnis der ESTV aufgelistet waren, betreiben liess. Vom 1. Januar 2006 bis zum 30. Mai 2006 war dies die B. SA, vom 1. Juni 2006 bis zum 28. Februar 2009 die C. SA und vom 1. März 2009 bis zum 28. Januar 2010 die D. AG.

B.

B.a Zwischen Mai und November 2011 führte die ESTV bei der A. AG eine Kontrolle durch, die unter anderem die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009) betraf. Gestützt auf das Kontrollergebnis nahm die ESTV mit Einschätzungsmitteilung / Verfügung vom 12. Dezember 2011 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 1'037'611.- (zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008) vor. Die Nachbelastung ergab sich laut ESTV aufgrund der gemischten Verwendung des genannten Flugzeugs sowie von nicht abgerechneten Privatanteilen Autokosten. Die A. AG erhob am 30. Januar 2012 Einsprache, wobei sie die Nachbelastung der Privatanteile Autokosten anerkannte, im Übrigen jedoch die Aufhebung der Einschätzungsmitteilung / Verfügung vom 12. Dezember 2011 beantragte. (...)

B.b (...) Die ESTV bestätigte mit Verfügung vom 7. Dezember 2016 sinngemäss die Einschätzungsmitteilung / Verfügung vom 12. Dezember 2011. Gegen diese Verfügung erhob die A. AG (wiederum) Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 stellte die ESTV fest, dass die Verfügung vom 7. Dezember 2016 im Umfang von Fr. 1'783.- (betreffend Privatanteil Autokosten) zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008 in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen hiess sie die Einsprache teilweise gut und setzte die zusätzlich geschuldete Mehrwertsteuer nunmehr auf Fr. 674'952.- zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008 fest. (...) Gegen den Einspracheentscheid führte die A. AG Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde mit Urteil vom 3. Februar 2022 gut. (...)

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 8. März 2022 beantragt die ESTV, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Februar 2022 sei betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 aufzuheben und ihr Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 sei betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 zu bestätigen. Zudem sei festzustellen, dass die absolute Verjährung betreffend die

Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 2006 eingetreten sei, weshalb der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin vom 14. Mai 2021 betreffend die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 2006 entsprechend aufzuheben sei. Die A. AG beantragt die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des angefochtenen Urteils. Das Bundesverwaltungsgericht verweist vollumfänglich auf das angefochtene Urteil. Die ESTV repliziert mit Schreiben vom 7. Juni 2022, die A. AG dupliziert mit Schreiben vom 9. August 2022. Mit Schreiben vom 29. August 2022 nimmt die ESTV unaufgefordert ein drittes Mal Stellung ("Triplik"). (Auszug)

## Erwägungen

Aus den Erwägungen:

5. Das Bundesgericht hatte schon verschiedentlich zu bestimmen, wie eine Gesellschaft, die ein Flugzeug hält, mehrwertsteuerlich zu behandeln ist, wenn sie ihren Aktionär oder eine nahe stehende Person mit dem Flugzeug befördert oder das Flugzeug ihrem Aktionär oder einer nahe stehenden Person zur Verfügung stellt.

5.1 In einer ersten Phase hielt das Bundesgericht dafür, dass Leistungen nach altem Mehrwertsteuerrecht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen bzw. Umsätze fließen, d.h. einem geschäftlich begründeten Zweck dienen, nicht aber dann, wenn sie zu einer privaten Verwendung - insbesondere einer dem Alleinaktionär direkt zuzurechnenden Leistung - Anlass geben. Die Beförderung des wirtschaftlichen Eigentümers für seinen Privatbereich oder von Personen, die diesem zuzurechnen sind, stellte nach dieser ursprünglichen Praxis keinen Leistungsaustausch dar, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hätte, unabhängig davon, ob dafür ein Entgelt bezahlt worden war oder nicht (vgl. Urteile 2C\_463/2008 vom 27. Januar 2009 E. 2.1; 2C\_195/2007 vom 8. Januar 2008 E. 2.3; 2A.748/2005 vom 25. Oktober 2006 E. 3.2, in: StR 62/2007 S. 234; vgl. auch Urteil 2C\_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.1, in: StR 65/2010 S. 344). Gegen Ende dieser ersten Phase stellte das Bundesgericht nicht (mehr) infrage, dass Umsätze zwischen Konzerngesellschaften mehrwertsteuerlich zu anerkennen sind, setzte aber voraus, dass sie geschäftlich begründet sind. Die Verwendung des Flugzeugs für Zwecke, die bei der Gesellschaft, die das Flugzeug nutzt, zu steuerbaren oder

steuerbefreiten Umsätzen führt, wenn sie im Inland erbracht werden, begründete also einen echten Leistungsaustausch (Urteil 2C\_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.1, in: StR 65/2010 S. 344; vgl. auch Urteil 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3, in: ASA 78 S. 600, wo Umsätze zwischen Konzerngesellschaften in einem anderen Kontext erstmals anerkannt worden waren).

5.2 In einer zweiten Phase anerkannte das Bundesgericht bei Beförderungsleistungen an den wirtschaftlich Berechtigten oder nahe stehende Personen grundsätzlich einen Leistungsaustausch, selbst wenn die Leistung zu privaten Zwecken verwendet wurde. Stattdessen prüfte es solche Gestaltungen unter dem Titel der Steuerumgehung.

5.2.1 Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass

die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen infrage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 148 II 233 E. 5.2; BGE 146 II 97 E. 2.6.2; BGE 142 II 399 E. 4.2).

5.2.2 In einem ersten Urteil aus dem Jahr 2008 hielt das Bundesgericht eine Gestaltung im Zusammenhang mit einem Privatjet für ungewöhnlich, weil der wirtschaftlich Berechtigte eine Gesellschaft

BGE 149 II 53 S. 58

dazwischengeschaltet hatte, die neben dem Halten des Flugzeugs keine eigene Tätigkeit entfaltet hatte, sondern als blosser "Durchlaufgesellschaft" aufgetreten war (Urteil 2C\_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.5, in: ASA 77 S. 354). Diese Sichtweise stiess in der Literatur auf einige Kritik. Abgesehen von generellen Bedenken betreffend die Anwendbarkeit der Steuerumgehung im Mehrwertsteuerrecht wurde dagegen vor allem vorgebracht, es sei im Geschäftsverkehr üblich, dass natürliche Personen Flugzeuge über rechtlich selbständige Gesellschaften hielten (vgl. BEHNISCH/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV 145/2009 S. 579; BÉATRICE BLUM, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer - Halten eines Flugzeuges in einer "Briefkastengesellschaft", in: Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Beusch/ISIS [Hrsg.], 2009, S. 350; PIERRE-MARIE GLAUSER, Evasion fiscale et TVA, in: Evasion fiscale, Glauser [Hrsg.], 2010, S. 39; GRÜNINGER/OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW 2009 S. 66; OBERSON/ PITTET, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, ASA 79 S. 164; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Actualités en matière fiscale dans le champ de l'aviation, Bulletin der Schweizerischen Vereinigung für Luft- und Raumrecht [SVLR]141/2009 S. 39).

5.2.3 Das Bundesgericht revidierte im Jahr 2012 seinen Standpunkt und anerkannte nunmehr, dass das Halten eines Flugzeugs in einer rechtlich selbständigen Gesellschaft für sich genommen nicht als ungewöhnlich bezeichnet werden kann (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.3.2; Urteile 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.4.1, in: RDAF 2012 II S. 480; 2C\_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 6.3.2; 2C\_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.3.2). Es hielt jedoch daran fest, dass die betreffenden Gestaltungen den Tatbestand der Steuerumgehung erfüllen, wenn die Gesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs zu befriedigen, und sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann. Für diesen Fall erkannte das Bundesgericht, dass die Anmeldung zur Eintragung im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben kann und auf den wirtschaftlich Berechtigten durchzugreifen ist (BGE 138 II 239 E. 4.3.3, 4.4 und 5; Urteile 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.2.2; 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.4.2, in: RDAF 2012 II S. 480). Ob eine reine Durchlaufgesellschaft ohne Personal und ohne eigene unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes

vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) überhaupt subjektiv steuerpflichtig sein kann, liess das Bundesgericht offen (Urteile 2C\_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 8; 2C\_638/2010 vom 19. März 2012 E. 6, nicht publ. in: BGE 138 II 239). Bei einer Gesellschaft, die neben Leistungen an den wirtschaftlich Berechtigten und eine nahe stehende Person das Flugzeug einer unabhängigen Drittgesellschaft zur Weitervermietung zur Verfügung stellte, erkannte das Bundesgericht nur im Umfang der erstgenannten Leistungen auf Steuerumgehung. Die Leistungen an die unabhängige Drittgesellschaft konnten dagegen an die Umsatzschwelle für die subjektive Steuerpflicht angerechnet werden, soweit der Leistungsort in der Schweiz lag, und berechtigten grundsätzlich zum Vorsteuerabzug (Urteil 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.5, in: RDAF 2012 II S. 480; vgl. auch Urteil 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.3). In zwei weiteren Urteilen aus dem Jahr 2014 hielt das Bundesgericht sodann fest, dass die private Verwendung von Leistungen der steuerpflichtigen Gesellschaft durch den wirtschaftlich Berechtigten nur auf der Ebene der Steuerumgehung eine Rolle spielt. Liegt keine Steuerumgehung vor und hat die Leistung die betriebliche Sphäre der Gesellschaft verlassen, wird die Frage, ob teilweise Eigenverbrauch vorliegt (gemischte Verwendung, vgl. Art. 41 Abs. 1 aMWSTG), hinfällig (Urteile 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2; 2C\_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2).

5.2.4 Auch dieser zweiten Iteration der Umgehungsrechtsprechung erwuchs in der Literatur Kritik. Namentlich wurde darauf hingewiesen, dass die das Flugzeug haltende Gesellschaft von Gesetzes wegen zur Anmeldung beim Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet sei, wenn sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfülle. Auch wurde darauf aufmerksam gemacht, dass die Frage der subjektiven Steuerpflicht, welche das Bundesgericht offengelassen hatte, steuersystematisch vor der Steuerumgehung zu prüfen sei. Gerade mit Blick auf das neue Recht, das in Art. 10 Abs. 1 MWSTG (SR 641.20) (bzw. seit dem 1. Januar 2018: Art. 10 Abs. 1bis MWSTG) den Begriff des Unternehmens definiere, lasse sich fragen, ob die Tätigkeit der Haltergesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit darstelle, aus der nachhaltig Einnahmen erzielt würden, und ob ein Aussenauftritt vorliege. Die unternehmerische Tätigkeit sei aber zumindest dann zu

bejahen, wenn Leistungen nicht nur an eine einzige Person oder nicht ausschliesslich an nahe stehende Personen erbracht würden (vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, Mehrwertsteuerliche Flugzeugfälle, Der Schweizer Treuhänder 2013 S. 86; FISCHER/ROBINSON, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2012 zur Mehrwertsteuer, ASA 82 S. 296 ff.; VALENTIN MULLER, Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA, RDAF 2018 II S. 398 ff.).

5.3 In der Tat kann einer Gesellschaft unter Vorbehalt besonderer Umstände nicht vorgeworfen werden, dass sie sich missbräuchlich verhalte, indem sie sich im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen lasse, wenn das Gesetz die Gesellschaft zur Anmeldung verpflichtet. Freilich kann der Vorwurf der Steuerumgehung in der Regel nicht greifen, solange nicht feststeht, dass die gewählte Gestaltung die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft - sowie die Meldepflicht beim Register - begründet. Ohne subjektive Steuerpflicht kann die Gesellschaft keine Vorsteuern abziehen und keine Steuerersparnis erzielen. Dazu ist auch zu klären, inwiefern Leistungen einer Flugzeug-Eigentümergeinschaft zur privaten Verwendung durch den wirtschaftlich Berechtigten oder nahe stehende Personen als gewerbliche Tätigkeit gelten können, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

6. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Ausnahmecharakter des Instituts der Steuerumgehung (vgl.

oben E. 5.2.1) ist demnach zunächst zu prüfen, ob Gesellschaften wie die Beschwerdegegnerin überhaupt der subjektiven Steuerpflicht unterliegen und den Vorsteuerabzug beanspruchen können, bevor die Gestaltung auf Steuerumgehung geprüft wird.

6.1 Subjektiv steuerpflichtig ist nach altem Mehrwertsteuerrecht, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Spiegelbildlich sind Ausnahmen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht einschränkend zu verstehen (BGE 138 II 251 E. 2.3.4). Obschon das alte Mehrwertsteuerrecht im Unterschied zum geltenden Recht (vgl. Art. 10 Abs. 1 bis lit. a MWSTG) nicht ausdrücklich voraussetzte, dass die Erzielung von Einnahmen nachhaltig sein musste, war dieses Kriterium gemäss der Rechtsprechung bereits im Begriff der gewerblichen oder

BGE 149 II 53 S. 61

beruflichen Tätigkeit enthalten, sodass insoweit kein Unterschied zum geltenden Recht besteht (BGE 141 II 199 E. 4.2; BGE 138 II 251 E. 2.4.3). Nur wer Leistungen erbringt, die (objektiv) steuerbar sind, kann (subjektiv) steuerpflichtig werden (BGE 141 II 199 E. 5.2; BGE 140 II 80 E. 2.2; BGE 138 II 251 E. 2.2; vgl. auch zum neuen Recht BGE 142 II 488 E. 2.3.3). Eine steuerbare Leistung im Sinn von Art. 5 lit. a und b aMWSTG setzt einen Leistungsaustausch (nach neurechtlicher Terminologie: ein Leistungsverhältnis) voraus; fehlt es daran, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 5.2). Ein Leistungsaustausch ist anzunehmen, soweit zwischen der (Haupt-)Leistung (Lieferung oder Dienstleistung im Sinn von Art. 5 aMWSTG) und der Gegenleistung (Entgelt im Sinn von Art. 33 aMWSTG) ein Konnex besteht (Urteile 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 5.2; 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.4); verlangt wird eine "innere wirtschaftliche Verknüpfung" (BGE 138 II 239 E. 3.2; BGE 132 II 353 E. 4.1).

6.2 Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahe stehenden Personen möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 5.2). Soweit eine Gesellschaft oder Personengesamtheit mit oder ohne Rechtspersönlichkeit nach aussen gegenüber Dritten verselbständigt, d.h. als Einheit, auftritt, sind namentlich auch zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft grundsätzlich schuldrechtliche Austauschverträge wie zwischen unabhängigen Dritten möglich (Urteil 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.4, in: ASA 78 S. 512; vgl. auch Urteil 2C\_613/2007 vom 15. August 2008 E. 5.3.2). Davon geht auch das Gesetz (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG; vgl. auch Art. 24 Abs. 2 MWSTG) aus, wenn es bestimmt, dass bei Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahe stehende Person das Entgelt nötigenfalls zu korrigieren ist, sofern es nicht dem Wert entspricht, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften kann jedoch nicht als gewerblich bezeichnet werden, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt wird. Insoweit ist ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet. Es fehlt dieser Tätigkeit auch die notwendige Nachhaltigkeit, um wirtschaftlich bestehen zu können. Fällt diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, können die in diesem Rahmen

BGE 149 II 53 S. 62

erbrachten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen keinen geschäft-

lich begründeten Zweck gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG darstellen, der zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, selbst wenn sie isoliert betrachtet die Merkmale einer Lieferung oder Dienstleistung tragen würden. Als Teil einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden gewerblichen Tätigkeit können Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen zu privaten Zwecken nur, aber immerhin dann betrachtet werden, wenn sie gemessen an der Gesamtnutzung des Flugzeugs nur einen geringfügigen Anteil ausmachen. In ihrer aktuellen Praxis betrachtet die ESTV eine private Nutzung des Flugzeugs von bis zu 20 % als unschädlich ("safe harbour"; vgl. MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, 2021, Ziff. 13.4). Es spricht nichts dagegen, diese Schwelle auch hier zugrunde zu legen. Sobald dieser Wert überschritten wird, fällt jedoch die gesamte Verwendung des Flugzeugs zu privaten Zwecken durch den wirtschaftlich Berechtigten und nahe stehende Personen aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. sinngemäss auch MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, 2021, Ziff. 13.4).

6.3 Dieser Auslegung des Begriffs der gewerblichen Tätigkeit steht nicht entgegen, dass nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich eine "weite Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz ist (BGE 148 II 233 E. 4.2; BGE 142 II 488 E. 2.3.1; BGE 141 II 199 E. 4.1; BGE 138 II 251 E. 2.3.4 und 4.2). Denn diese Rechtsprechung steht ausdrücklich vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität. Wenn die Umsätze einer reinen Flugzeug-Eigentümergeinschaft nicht nur im Inland, sondern - im Gesamtsystem - auch im Ausland konsequent keiner Mehrwertbesteuerung unterliegen und die Bejahung der subjektiven Steuerpflicht deshalb zu systematischen Vorsteuerüberhängen führen würde, die auch durch keine ausländische Mehrwertbesteuerung ausgeglichen werden, spricht das Argument der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung jedenfalls nicht für eine "weite Auslegung" der subjektiven Steuerpflicht. Die Anerkennung der subjektiven Steuerpflicht läuft in diesen speziell gelagerten Fällen nämlich auf eine indirekte Subventionierung einzelner Marktteilnehmer hinaus und ist daher von ihrer Wirkung her eher mit einer Steuerausnahme zu vergleichen, die praxisgemäss eng zu verstehen sind (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.4).

BGE 149 II 53 S. 63

Auch das Postulat der Wettbewerbsneutralität spricht nicht dafür, die subjektive Steuerpflicht der Flugzeug-Eigentümergeinschaft anzuerkennen und ihr den Vorsteuerabzug zuzugestehen. Die Wettbewerbsneutralität wäre nämlich nur dann beeinträchtigt, wenn Konkurrenten, die vergleichbare Leistungen anbieten, günstiger (oder ungünstiger) behandelt würden als die Flugzeug-Eigentümergeinschaft. In der Literatur werden Flugzeug-Eigentümergeinschaften diesbezüglich oft mit unabhängigen Linien- oder Charterfluggesellschaften verglichen, die für ihre steuerbefreiten grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen vom Vorsteuerabzug profitieren (vgl. etwa GRÜNINGER/OESTERHELT, a.a.O., S. 67; MULLER, a.a.O., S. 403; ROCHAT PAUCHARD, a.a.O., S. 38). Dabei wird jedoch übersehen, dass Linien- oder Charterflüge von Drittanbietern nicht dieselben Vorzüge bieten wie Flüge mit einem über eine kontrollierte Gesellschaft gehaltenen Flugzeug und daher diese nicht ohne Weiteres substituieren können, namentlich wenn die Flugzeug-Eigentümergeinschaft dem wirtschaftlich Berechtigten ein Vorrangrecht zugesteht bzw. sich gegenüber der Flugzeugbetreiberin ein Vorrangrecht ausbedungen hat und der wirtschaftlich Berechtigte so faktisch wie ein Eigentümer über das Flugzeug verfügen kann (vgl. Urteil 2C\_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 6.3.4). Dieser Unterschied wird in einem Teil der Literatur zumindest implizit anerkannt, wenn für eine Besteuerung dieses Privilegs als Leistung der Flugzeug-Eigentümergeinschaft an den wirtschaftlich Berechtigten plädiert wird (vgl. CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 86; FISCHER/ROBINSON, a.a.O., S. 299).

6.4 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin das Flugzeug via die Flugzeugbetriebsgesellschaften in erheblichem Umfang an unabhängige, genau bezeichnete Dritte vermietet bzw. verchartert hat. Insoweit anerkennt denn auch die ESTV das Recht der Beschwerdegegnerin auf den Vorsteuerabzug. Gemäss dem Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Mai 2021 entfielen im Jahr 2007 44.80 %, im Jahr 2008 41.03 % und im Jahr 2009 76.35 % der jeweiligen Flugzeit auf solche "Drittflüge". Der Rest der Flugzeit - also

55.20 % im Jahr 2007, 58.97 % im Jahr 2008 und 23.65 % im Jahr 2009 - entfiel laut der Vorinstanz insgesamt - d.h. über alle streitbetroffenen Jahre gesehen - zu 75 % auf Flüge des wirtschaftlich Berechtigten, wobei diese drei Gesellschaften (F. Ltd, G. Ltd und H. Corp.) verrechnet wurden. Die übrigen 25 % der restlichen Flugzeit entfielen auf Personen, deren Identität die Beschwerdegegnerin nicht offenlegen konnte oder wollte.

#### BGE 149 II 53 S. 64

6.5 Im Umfang der erheblichen und unbestrittenen Drittvermietung bzw. -vercharterung des Flugzeugs via die Flugzeugbetreibergesellschaften hat die Beschwerdegegnerin zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die ihre subjektive Steuerpflicht begründet hat. Hingegen ist im Verfahren vor der Vorinstanz unklar geblieben, in welchem Umfang und Verhältnis die übrige Nutzung - d.h. die Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten und nicht identifizierte Dritte - geschäftlichen oder privaten Zwecken gedient hat. Unter diesen Umständen kann das Bundesgericht nicht beurteilen, ob das Flugzeug der Beschwerdegegnerin im Sinne der vorstehenden Erwägungen in einer oder in mehreren der streitbetroffenen Steuerperioden zu mehr als 20 % für private Zwecke verwendet worden ist und diese Nutzung daher nicht mehr als Teil der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdegegnerin betrachtet werden kann (vgl. oben E. 6.3).

6.6 Da nicht alle entscheidungswesentlichen Tatsachen festgestellt sind, ist das angefochtene Urteil in Bezug auf die Steuerperioden 2007 bis 2009 aufzuheben und die Sache zur Sachverhaltsergänzung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei wird die Vorinstanz - unter Mitwirkung der Beschwerdegegnerin - zu klären haben, ob die bislang nicht identifizierten Dritten als nahestehend zu betrachten sind und zu welchen Zwecken sie das Flugzeug verwendet haben, wobei nicht offengelegte Identitäten in der Regel ein Indiz für eine Verwendung für private Zwecke sind. Zudem wird sie in Bezug auf diejenigen Flüge des wirtschaftlich Berechtigten, die eine touristische Destination als Lande- oder Abflugort hatten und auf denen er von Familienmitgliedern begleitet wurde, vertieft zu prüfen haben, welchem Zweck der jeweilige Flug effektiv diene.