



Mitwirkend: Oberrichter Roland Schmid, Präsident, und Ersatzoberrichterin Nicole Klausner, die Handelsrichter Ivo Eltschinger, Thomas Klein und Hans Moser sowie die Gerichtsschreiberin Adrienne Hennemann

**Urteil vom 20. Juni 2019**

in Sachen

**A.\_\_\_\_\_ Ltd.,**  
Klägerin

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. X.\_\_\_\_\_

gegen

**B.\_\_\_\_\_ AG,**  
Beklagte

vertreten durch Rechtsanwältin Dr. iur. Y.\_\_\_\_\_

betreffend **Forderung**

**Rechtsbegehren:**

(act. 1 S. 2)

- „ 1. Es sei die Beklagte zu verpflichten, der Klägerin CHF 559'634.75 nebst Zins zu 5% seit 01.02.2011 zu bezahlen;
2. Es sei der Rechtsvorschlag in Betreuung Nr. ... des Betreibungsamts C. ...., Zahlungsbefehl vom 23. Dezember 2016, in diesem Umfang (Ziff. 1) zu beseitigen;

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beklagten.“

---

**Inhaltsverzeichnis**

|   |          |
|---|----------|
| <b>Sachverhalt und Verfahren</b> .....  | <b>3</b> |
| A. Sachverhaltsübersicht.....   | 3        |
| a. Parteien und ihre Stellung.....  | 3        |
| b. Prozessgegenstand.....   | 3        |
| B. Prozessverlauf.....  | 4        |
| <b>Erwägungen</b> .....   | <b>5</b> |
| 1. Formelles.....   | 5        |
| 2. Anwendbares Recht.....   | 5        |
| 3. Unbestrittener Sachverhalt.....  | 5        |
| 4. Parteistandpunkte.....   | 8        |
| 4.1. Klägerin.....  | 8        |
| 4.2. Beklagte.....  | 9        |
| 5. Rechtliches.....   | 13       |
| 5.1. Auslegung von Verträgen.....   | 13       |
| 5.2. Bedingungen.....   | 13       |
| 6. Würdigung.....   | 14       |
| 6.1. Hat sich die Beklagte verpflichtet, das Rückerstattungsverfahren durchzuführen bzw. eine solche Zusicherung abgegeben?.....                  | 14       |
| 6.2. Haben die Parteien eine bedingte Leistungspflicht vereinbart oder die Verjährungsverzichtseinrede von einer Bedingung abhängig gemacht?..... | 17       |
| 6.3. Treuwidrige Verunmöglichung des Eintritts der Bedingung.....   | 18       |
| 6.4. Wäre das Rückerstattungsverfahren erfolgreich verlaufen?.....  | 21       |
| 6.4.1. Ausgangslage.....  | 21       |
| 6.4.2. Ausländischer Wohnsitz.....  | 21       |
| 6.4.3. Ausländischer geschäftlicher Nutzungsort.....  | 24       |
| 6.4.4. Fazit.....   | 25       |

|      |   |           |
|------|---|-----------|
| 6.5. | War die Beklagte gestützt auf eine vertragliche Nebenpflicht verpflichtet, das Rückerstattungsverfahren zu führen?..... | 26        |
| 6.6. | Schaden.....  | 28        |
| 6.7. | Vertraglicher bzw. bereicherungsrechtlicher Rückforderungsanspruch.   | 30        |
| 6.8. | Verjährung.....   | 31        |
| 7.   | Fazit .....   | 32        |
| 8.   | Beseitigung Rechtsvorschlag .....   | 32        |
| 9.   | Kosten- und Entschädigungsfolgen.....   | 32        |
| 9.1. | Gerichtskosten .....  | 32        |
| 9.2. | Parteientschädigungen.....  | 32        |
|      | <b>Urteilsdispositiv.....</b>   | <b>33</b> |

### Sachverhalt und Verfahren

#### A. Sachverhaltsübersicht

##### a. Parteien und ihre Stellung

Die Klägerin ist eine nach dem Recht der Bermudas inkorporierte Gesellschaft mit Sitz in ..., Bermuda (act. 1 Rz. 3). Bei der Beklagten handelt es sich um eine schweizerische Aktiengesellschaft mit Sitz in ... [Stadt in der Schweiz], die verschiedene ...-Dienstleistungen anbietet (act. 1 Rz. 9).

##### b. Prozessgegenstand

Die Klägerin hat auf den von der Beklagten erbrachten Dienstleistungen Mehrwertsteuer bezahlt. Sie vertritt die Ansicht, dass die erbrachten Dienstleistungen zufolge einer Gesetzesänderung im Jahr 2006 ohne Mehrwertsteuer hätten fakturiert werden müssen. Die Beklagte habe das Verfahren betreffend Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge bei der ESTV abgebrochen, weshalb der Klägerin in der Höhe der geleisteten Mehrwertsteuerbeträge ein Schaden entstanden sei. Die Beklagte schliesst auf Abweisung der Klage.

## B. Prozessverlauf

Am 7. Juli 2017 (Datum Poststempel) reichte die Klägerin hierorts die Klage ein (act. 1). Mit Verfügung vom 11. Juli 2017 wurde der Klägerin Frist zur Leistung eines Gerichtskostenvorschusses von CHF 22'000.– angesetzt (act. 4). Nach Eingang des Kostenvorschusses (act. 6) wurde der Beklagten mit Verfügung vom 27. Juli 2017 Frist zur Einreichung der Klageantwort angesetzt (act. 7). Mit Eingabe vom 17. August 2017 (act. 9) beantragte die Beklagte Sicherstellung ihrer Parteientschädigung und ersuchte um Abnahme der Frist zur Erstattung der Klageantwort (act. 9). Mit Verfügung vom 18. August 2017 wurde der Beklagten die Frist zur Beantwortung der Klage abgenommen (act. 11). Nach Eingang der klägerischen Stellungnahme (act. 13) wurde die Klägerin mit Verfügung vom 20. September 2017 zur Sicherstellung der Parteientschädigung in der Höhe von CHF 37'000.– verpflichtet (act. 14). Nach Eingang der Sicherheit wurde der Beklagten erneut Frist zur Erstattung der Klageantwort – unter Berücksichtigung der bereits verstrichenen Zeit – angesetzt (act. 17). Am 6. Dezember 2017 erstattete die Beklagte die Klageantwort (act. 19). Am 19. April 2018 fand eine Vergleichsverhandlung statt, die ergebnislos verlief (Prot. S. 12 f.).

Mit Verfügung vom 20. April 2018 wurde der Klägerin Frist zur Erstattung der Replik angesetzt (act. 24), die am 25. Juni 2018 hierorts einging (act. 26). Mit Verfügung vom 2. Juli 2018 folgte die Fristansetzung an die Beklagte zur Einreichung der Duplik (act. 28). Am 21. August 2018 reichte die Klägerin eine Noveneingabe ein (Einspracheentscheid der ESTV vom 15. August 2018, vgl. act. 30), welche der Beklagten zugestellt wurde (Prot. S. 16). Am 4. Oktober 2018 erstattete die Beklagte die Duplik (act. 33). Das klägerische Ersuchen vom 19. Oktober 2018 um Ansetzung einer angemessenen Frist zur Stellungnahme zu Dupliknoten (act. 37) wurde mit Verfügung vom 22. Oktober 2018 abgewiesen (act. 38). Am 25. Oktober 2018 ging die klägerische Stellungnahme zu den Dupliknoten hierorts ein (act. 40). Am 16. November 2018 und am 24. Januar 2019 reichte die Klägerin Noveneingaben ein (act. 44 und 46), welche der Beklagten wiederum zugestellt wurden (Prot. S. 22 f.). Mit Verfügung vom 6. Februar 2019 wurde den Parteien mitgeteilt, dass der vorliegende Prozess

nunmehr neu von Ersatzoberrichterin Nicole Klausner als Instruktionsrichterin geführt wird (act. 48). Der bisherige Instruktionsrichter amtet als Präsident. Mit Verfügung vom 28. Mai 2019 wurde den Parteien Frist angesetzt, um zu erklären, ob sie auf die Durchführung der mündlichen Hauptverhandlung verzichten (act. 50). In der Folge erklärten beide Parteien, darauf zu verzichten (act. 52 und 53).

Der Prozess erweist sich als spruchreif, weshalb ein Urteil zu fällen ist. Auf die Vorbringen der Parteien (inkl. Beweismittellofferten) wird nur eingegangen, soweit sie für die Entscheidungsfindung wesentlich sind.

## Erwägungen

### 1. Formelles

Die Parteien haben mit Blick auf das vorliegende Verfahren am 18./23. November 2016 eine Gerichtsstandsvereinbarung zugunsten der Gerichte des Kantons Zürich abgeschlossen (act. 1 Rz. 4; act. 19 Rz. 161 und 257; act. 3/2). Vorliegend handelt es sich um einen internationalen Sachverhalt, wobei für die Anwendbarkeit des Lugano Übereinkommens die Wahl eines schweizerischen Gerichts ausreichend ist. Die Vereinbarung über die Zuständigkeit erweist sich mit Blick auf Art. 23 LugÜ als zulässig. Die örtliche Zuständigkeit des Handelsgerichts ist gegeben. Die sachliche Zuständigkeit ergibt sich aus Art. 6 Abs. 2 ZPO i.V.m. § 44 lit. b GOG. Dies blieb überdies unbestritten.

### 2. Anwendbares Recht

Die Parteien haben eine Rechtswahl zugunsten des Schweizer Rechts getroffen (act. 1 Rz. 81; 19 Rz. 355). Dies ist zulässig.

### 3. Unbestrittener Sachverhalt

3.1. Am 14./15. Dezember 1992 schlossen die Parteien ein Operation Management Agreement (fortan OMA, act. 1 Rz. 13; act. 19 Rz. 65) ab. Im November 2004 schlossen die Parteien einen Nachtrag zum OMA ab, worin es

um die Adressierung ging (Side Letter Agreement vom 11./19. November 2004; act. 19 Rz. 33). Gemäss dieser Vereinbarung betrieb die Beklagte für die Klägerin in den Jahren 1992 bis März 2008 den D.\_\_\_\_\_, ein Flugzeug mit 12 Passagierplätzen mit der Immatrikulationsnummer D1.\_\_\_\_\_. Die Beklagte stellte für ihre Management-Dienstleistungen monatlich Rechnung inkl. MwSt. (act. 1 Rz. 13 und 17; act. 19 Rz. 95 und 213). Im Jahr 2006 erfolgte eine Änderung der Mehrwertsteuergesetzgebung. Es wurde hinsichtlich Anknüpfung der steuerbaren Leistung vom Erbringerorts- zum Empfängerortsprinzip umgestellt. Die Klägerin bezahlte der Beklagten ab Juli 2006 Mehrwertsteuerbeträge von insgesamt CHF 559'634.76, nämlich CHF 117'187.20 für die Leistungen gemäss Rechnungen von Juli bis November 2006 sowie CHF 442'447.56 für die Leistungen gemäss Rechnungen vom Dezember 2006 bis und mit April 2009 (act. 1 Rz. 13).

3.2. In mehrwertsteuerrechtlichen Belangen wurde die Klägerin jeweils durch die E.\_\_\_\_\_ GmbH, insbesondere deren Geschäftsführer F.\_\_\_\_\_ (fortan F.\_\_\_\_\_), betreut. Die Nachfolgefirma, die G.\_\_\_\_\_ AG, betreute die Klägerin danach durchgehend in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht. Die E.\_\_\_\_\_ GmbH/G.\_\_\_\_\_ AG waren (heute nicht mehr) eine Zeit lang auch in gewissen Bereichen für die Beklagte beratend tätig (act. 19 Rz. 66 ff.). Man kannte sich unter den Parteien und pflegte lange Zeit ein gutes, freundschaftliches und konstruktives geschäftliches Verhältnis. Heute ist F.\_\_\_\_\_ nicht mehr nur Steuerrepräsentant der Klägerin, sondern auch deren "director" (act. 1 Rz. 10). Im Zeitpunkt der obgenannten Rechnungsstellung war H.\_\_\_\_\_ (fortan H.\_\_\_\_\_) wirtschaftlich Berechtigter der Klägerin (act. 19 Rz. 189; act. 26 Rz. 55).

3.3. Zwecks Rückerstattung der von der Klägerin bezahlten Mehrwertsteuerbeträge nahmen die Parteien Kontakt mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (fortan ESTV) auf. Mit Schreiben vom 29. März 2011 teilte die ESTV der Beklagten mit, dass sich aus der eingereichten Bestätigung der Schweizer Botschaft in London vom 21. Januar 2011 ("Staatsangehörigkeits- und Immatrikulationsbestätigung") nicht ergebe, dass H.\_\_\_\_\_ in der fraglichen Zeit Wohnsitz im Ausland gehabt habe, zumal sie auf eigenen Angaben von H.\_\_\_\_\_

beruhe und zeitlich unbestimmt sei (act. 1 Rz. 36; act. 3/19). Am 8. Juni 2011 wurde der ESTV eine H.\_\_\_\_\_ betreffende Wohnsitzbestätigung der Gemeinde I.\_\_\_\_\_ mit Zu- und Wegzugsdaten eingereicht (act. 1 Rz. 38; act. 3/21), was der ESTV aber wiederum nicht ausreichte, wie sie mit Schreiben vom 30. August 2011 verbunden mit dem Hinweis, dass eine Bestätigung der zuständigen englischen Behörde hilfreich sein würde, festhielt (act. 1 Rz. 38). Am 3. November 2011 wurde die ESTV von der E.\_\_\_\_\_ GmbH angefragt, wer einen Entscheid der ESTV betreffend Verweigerung der Anerkennung des ausländischen Wohnsitzes von H.\_\_\_\_\_ verlangen müsse (act. 3/23). Deren Antwort, dass dies die Beklagte sei, datiert vom 10. November 2011 (vgl. act. 3/24). Am 14. Februar 2012 beantragte die Beklagte eine anfechtbare Verfügung der ESTV (act. 1 Rz. 52; act. 3/31), dies vor dem Hintergrund der laufenden Verjährungsfristen (act. 1 Rz. 35; insofern unbeachtlich die dem widersprechenden Ausführungen in act. 40 Rz. 30). Mit Schreiben vom 6. Oktober 2014 ersuchte die Beklagte die ESTV um Sistierung ihres Antrags bis zum Entscheid betreffend MwSt-Registrierungsverfahren (act. 1 Rz. 64; act. 19 Rz. 142). Nach ergangenem Bundesverwaltungsgerichtsentscheid, worin der Klägerin der Vorsteuerabzug zufolge Steuerumgehung verweigert wurde (act. 20/51), verlangte die Beklagte von der Klägerin Kopien der Rechnungen und des OMA, um diese bei der ESTV einzureichen (act. 1 Rz. 71). Die Klägerin erklärte sich bereit, die Kosten für den Aufwand des MwSt.-Rückerstattungsverfahrens zu übernehmen. Am 22. September 2015 verschickte die Beklagte eine Rechnung zur Begleichung der bisherigen Aufwendungen, die die Klägerin bezahlte (act. 1 Rz. 71 ff.). Am 6. November 2015 teilte die Beklagte der Klägerin mit, dass sie davon ausgehe, die Mehrwertsteuer zu Recht fakturiert zu haben. Sie erachte daher die Angelegenheit als beendet und werde die ESTV nicht mehr kontaktieren (act. 1 Rz. 74; act. 19 Rz. 150).

3.4. Die Parteien haben drei schriftliche Erklärungen abgeschlossen, datierend vom 7. November 2011, 7. November 2013 sowie vom 3. Juli 2014 (act. 1 Rz. 43 ff.). Die beiden ersten Erklärungen betreffen den Betrag von CHF 117'187.20, die letzte Erklärung denjenigen von CHF 442'447.56 (act. 1 Rz. 51). Die Erklärungen

wurden von F.\_\_\_\_\_ entworfen (act. 19 Rz. 220; act. 26 Rz. 135). Sämtliche Erklärungen tragen folgenden Titel:

**Erklärung betreffend Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede**

Die Beklagte erklärt zudem in sämtlichen drei Versionen, gegenüber der Klägerin

auf die Erhebung der Verjährungseinrede betreffend die unten genannte Forderung wie folgt zu verzichten:

[...]

Nach Auffassung der A.\_\_\_\_ erfolgten diese Belastungen mit MWST zu Unrecht. A.\_\_\_\_\_ verlangte von der B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 30.11.2010 die Vergütung dieser MWST zuzüglich Zinses an sie. B.\_\_\_\_\_ ist nur dann mit dieser Vergütung der MWST an die A.\_\_\_\_ einverstanden, soweit die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung MWST (ESTV) oder ein Schweizer Gericht bestätigt, dass a) die MWST-Belastung zu unrecht erfolgt sei; und b) die B.\_\_\_\_\_ demgemäss ihre eigene MWST-Deklaration entsprechend berichtigen und den genannten MWST-Betrag in Abzug bringen kann.

[...]

Mit dieser Erklärung ist keine Anerkennung einer Haftung oder einer Schuld verbunden.

[...]

Heute ist H.\_\_\_\_\_ nicht mehr wirtschaftlich Berechtigter der Klägerin (act. 26 Rz. 75). Es blieb sodann unbestritten, dass die Klägerin heute F.\_\_\_\_\_ nahestehenden Personen gehört (act. 26 Rz. 75 und 91 ff.).

4. Parteistandpunkte

4.1. Klägerin

Die Klägerin macht im Wesentlichen geltend, dass sie zufolge Änderung des Mehrwertsteuergesetzes seit dem Jahr 2006 auf den von der Beklagten erbrachten Dienstleistungen keine Mehrwertsteuer mehr hätte bezahlen müssen. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sei ihr verweigert worden. Im Zeitpunkt

dieses Entscheids habe die Beklagte bereits auf ihre Anregung hin parallel einen Antrag auf Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge gestellt. Später habe die Beklagte die Sistierung dieses Rückerstattungsverfahrens beantragt. Nach dem Entscheid betreffend Verweigerung des Vorsteuerabzugs habe die Beklagte grundlos das Verfahren um Rückerstattung der Mehrwertsteuer abgebrochen und der Klägerin die Möglichkeit genommen, auf diesem Wege die bezahlten Mehrwertsteuerbeträge zurückzuerhalten (act. 1 Rz. 18, 67, 80 und 96). Die Beklagte habe sich in drei schriftlichen Erklärungen dazu verpflichtet bzw. zugesichert, dass sie das Rückerstattungsverfahren führen werde (act. 1 Rz. 82 und 117) und über Jahre hinweg die Durchführung des ESTV-Vergütungsverfahrens versprochen (act. 1 Rz. 95). Sie habe mit dem Abbruch des Verfahrens treuwidrig den Eintritt der vereinbarten Bedingungen verhindert (act. 1 Rz. 82). Entgegen der Darstellung der Beklagten komme es für die Frage der Rückerstattung einzig auf den Wohnsitz des wirtschaftlich Berechtigten und nicht den Nutzungsort der Leistungen an (act. 26 Rz. 51 ff.). Das "Problem" des ausländischen Wohnsitzes sei lösbar gewesen, und die ESTV hätte letztlich den ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ akzeptiert, zumal sie bestätigt habe, wo nötig von Amtes wegen Abklärungen vorzunehmen (act. 1 Rz. 62). Das Bundesgericht habe den ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ in den Sicherstellungsverfügungen für die Steuerjahre 2005 bis 2009 akzeptiert (act. 26 Rz. 296 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 [2C\_669/2016/2C\_670/2016]).

Eventualiter macht die Klägerin geltend, dass die Beklagte aufgrund des Vertrauens- und Vertragsverhältnisses der Parteien verpflichtet gewesen sei, die Klägerin in ihrem Vermögen zu schützen und die notwendigen Mitwirkungen zu leisten (act. 1 Rz. 77). Subeventualiter stellt sich die Klägerin auf den Standpunkt, dass ihr ein vertraglicher bzw. bereicherungsrechtlicher Anspruch zustehe (act. 1 Rz. 122 ff.).

#### 4.2. Beklagte

Die Beklagte hält dagegen, dass sie ihre Leistungen seit dem 1. Juli 2006 zu Recht inklusive Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe. Sie sei selber für die

richtige Abrechnung verantwortlich gewesen. Die Fakten hätten dafür gesprochen, dass die Klägerin ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht an ihrem Sitz, sondern in Zürich ausgeübt habe, sofern die Klägerin nicht als passive Investmentgesellschaft zu qualifizieren gewesen wäre, was zum Durchgriff geführt hätte (act. 19 Rz. 194 ff.; act. 33 Rz. 219). Die Mehrwertsteuer habe sie aufgrund des fehlenden ausländischen Leistungsorts belastet (act. 33 Rz. 340). Die Frage, ob die Mehrwertsteuer auf den Leistungen der Beklagten tatsächlich geschuldet gewesen sei, könne im vorliegenden Verfahren offen gelassen werden, denn wenn der Nachweis für den Leistungsort im Ausland nicht erbracht werden könne, so sei die Steuer geschuldet und zu Recht fakturiert worden (act. 19 Rz. 215). Im VAT-Form Nr. 1 habe die Beklagte ausdrücklich festgehalten, dass die schweizerische Mehrwertsteuer geschuldet sei (act. 19 Rz. 275).

Der Nachweis des Wohnsitzes von H.\_\_\_\_\_ und die Nutzung der Leistungen im Ausland lasse sich nicht (mehr) erbringen. H.\_\_\_\_\_ habe die Aktien der Klägerin verkauft, wobei der Verkaufspreis nicht von der Rückerstattung der Mehrwertsteuer abhängig gemacht worden sei. Daher sei H.\_\_\_\_\_ nicht mehr wirtschaftlich Berechtigter der Klägerin und habe auch kein Interesse mehr an einer Mitwirkung beim Rückerstattungsverfahren. Folglich habe die Beklagte zu Recht von einer Wiederaufnahme des Verfahrens abgesehen (act. 19 Rz. 203 ff.; act. 33 Rz. 281). Die Beklagte führt weiter aus, dass sie aufgrund der Behauptung von F.\_\_\_\_\_ und J.\_\_\_\_\_, es sei bei der ESTV nicht mehr strittig, dass H.\_\_\_\_\_ seinen Wohnsitz in England gehabt habe, davon ausgegangen sei, dass es sich bei der Rückerstattung um einen unkomplizierten Vorgang handle (act. 33 Rz. 77; dazu auch act. 19 Rz. 114 f. mit Hinweis auf das Schreiben vom 30. November 2010 [act. 3/14]).

Die Klägerin habe die notwendigen Dokumente absichtlich nicht geliefert, um ihre Argumentation im Vergütungs- bzw. Mehrwertsteuerverfahren nicht zu gefährden, die auch eine Vergütung für die Jahre 2001 bis 2006 betroffen hätte (act. 33 Rz. 337). Erst als das Vergütungs- und MwSt-Registrierungsverfahren (betreffend Vorsteuerabzug) nicht zum gewünschten Ergebnis geführt habe, habe die Klägerin das Rückerstattungsverfahren vorangetrieben. Daraus ergebe sich auch

das Einverständnis der Klägerin mit der Fakturierung der Mehrwertsteuerbeträge (act. 19 Rz. 213). Ohnehin habe die Klägerin bis zum 23. Mai 2008 die Mehrwertsteuer vorbehaltlos bezahlt, womit es – wenn überhaupt – noch um einen Betrag von CHF 48'883.28 gehe. Auch danach habe die Klägerin die Rechnungen weiterhin inkl. Mehrwertsteuer bezahlt. Die Rechnungen hätten jeweils folgenden Hinweis enthalten: "Complaints and requests for corrections have to be in writing and are to be submitted to us within 10 days after receipt of invoice." (act. 19 Rz. 218 und 289; act. 33 Rz. 40 ff.). Es habe sich erst nach Unterzeichnung der ersten Verjährungsverzichtserklärung gezeigt, dass nicht F.\_\_\_\_\_ für die Klägerin, sondern die Beklagte die Mehrwertsteuerrückerstattung habe verlangen müssen, denn F.\_\_\_\_\_ habe erst danach eine diesbezüglich rechtsverbindliche Auskunft der ESTV verlangt (act. 19 Rz. 226). Gegen eine Verpflichtung der Beklagten spreche auch, dass sich F.\_\_\_\_\_ selbst um die Beibringung der notwendigen Beweise für den Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ im Ausland und damit um das Verfahren bei der ESTV gekümmert und später angeboten habe, die Kosten selbst zu übernehmen (act. 33 Rz. 86).

Sie (die Beklagte) habe davon ausgehen können, dass die Klägerin gewusst habe, dass die Rückerstattung vom Vorliegen der erforderlichen beweiskräftigen Dokumente abhängt. Sie habe dies der Klägerin nicht noch extra mitteilen müssen. Zudem habe F.\_\_\_\_\_ ja lange Zeit für beide gearbeitet (act. 33 Rz. 343). Der als Novum eingereichte Einspracheentscheid ändere nichts. Eine Fussnote genüge nicht, um den ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ zu beweisen (act. 33 Rz. 239). Aus den von der Klägerin genannten Entscheiden betreffend Sicherstellung ergebe sich nur, dass H.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt des Gesuchs ausländischen Wohnsitz gehabt habe, die Steuerperiode sei nicht entscheidend (act. 33 Rz. 225). Überdies habe die Steuerbehörde einen ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ behauptet, um eine Sicherstellung zu erreichen, und H.\_\_\_\_\_ hätte sich in Widerspruch zu den Behauptungen in anderen Verfahren verhalten, hätte er dies bestritten (act. 19 Rz. 209). Davon abgesehen sei weder der Entscheid betreffend Sicherstellung noch der Einspracheentscheid in irgendeiner Form für die vorliegend zu beurteilende Frage bindend (act. 33 Rz. 127 ff.). Sowohl die Staatsangehörigkeits- und Immatrikulationsbestätigung als

auch die Wohnsitzbestätigung würden nicht den genannten Zeitraum 2006 bis 2009 betreffen (act. 19 Rz. 294). Die Klägerin habe eben gerade nie zusätzliche Belege zum ausländischen Wohnsitz angeboten (act. 19 Rz. 365: zu Klägerin act. 1 Rz. 110). Zudem habe die Klägerin nicht bestritten, dass H.\_\_\_\_\_ einer selbständigen Tätigkeit in der Schweiz nachgegangen sei (act. 33 Rz. 220). Die Klägerin rede selber vom Schwergewicht der Tätigkeiten von H.\_\_\_\_\_ im Ausland, was impliziere, dass H.\_\_\_\_\_ auch einer Tätigkeit in der Schweiz nachgegangen sei (act. 33 Rz. 225). Die Klägerin liefere keine Dokumente, die einen Nutzungsort im Ausland beweisen würden (act. 33 Rz. 394). In jedem Fall sei darzulegen, dass die Leistung effektiv im Ausland konsumiert worden sei. Vorbehalten bleibe sodann der Fall, in dem die passive Investmentgesellschaft aus der Schweiz heraus verwaltet worden sei. Diesfalls werde sie nicht mehr als ausländische Domizilgesellschaft behandelt, sondern massgebend sei dann der Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit, der in der Schweiz liege (act. 33 Rz. 395).

Es liege weder eine Verpflichtung noch eine bedingte Schuldpflicht der Beklagten vor, vielmehr sei ihr Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede bedingt abgegeben worden (act. 33 Rz. 80 ff., auch Rz. 90.7, 95, 106, 162, 168). Die klägerischen Forderungen seien verjährt, da die Verjährungsverzichtserklärungen befristet gewesen seien und die Verjährung bereits eingetreten sei, bevor die Klägerin die Verjährung unterbrochen habe (act. 33 Rz. 12). Sie habe auch keine nachvertragliche Nebenpflicht verletzt. Vielmehr verhalte sich die Klägerin treuwidrig, wenn sie ein Konstrukt aufbaue, das nicht funktioniere und neun Jahre später die Beklagte dies ausbaden solle (act. 19 Rz. 244). Bei Weiterführung des Rückerstattungsverfahrens hätte sie durchaus Nachteile zu gewärtigen gehabt. So hätte eine Rückforderung zu einem grossen Arbeitsaufwand geführt, zumal die ESTV den Nachweis fordere, dass die Beträge tatsächlich deklariert und abgeliefert worden seien. Alsdann werde die Festsetzungsverjährung für die ganze MwSt-Gruppe B.\_\_\_\_\_ immer wieder unterbrochen (act. 33 Rz. 55). Das Rückerstattungsbegehren habe sie aus reiner Vorsicht noch nicht zurückgezogen (act. 33 Rz. 194).

## 5. Rechtliches

### 5.1. Auslegung von Verträgen

Ziel der Vertragsauslegung ist es, in erster Linie den übereinstimmenden wirklichen Parteiwillen festzustellen (Art. 18 Abs. 1 OR). Erst wenn eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen bleibt, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten (BGE 138 III 659 E. 4.2.1). Dabei ist vom Wortlaut der Erklärungen auszugehen, welche jedoch nicht isoliert, sondern aus ihrem konkreten Sinngefüge heraus zu beurteilen sind (BGE 138 III 659 E. 4.2.1 S. 666; BGE 123 III 165 E. 3a S. 168). Demnach ist der vom Erklärenden verfolgte Regelungszweck, wie ihn der Erklärungsempfänger in guten Treuen verstehen durfte und musste, massgebend (BGE 138 III 659 E. 4.2.1; BGE 132 III 24 E. 4 S. 28).

### 5.2. Bedingungen

Unter einer Bedingung wird ein objektiv ungewisses zukünftiges Ereignis verstanden, von dem nach dem Parteiwillen die Wirksamkeit eines Vertrags oder eines sonstigen Rechtsgeschäfts abhängt. Die eigene Verpflichtung kann vom Eintritt oder Ausbleiben eines Ereignisses eines Dritten abhängig gemacht werden. Es besteht keine Verpflichtung zur Erfüllung der Bedingung, da andernfalls die Parteien nicht eine Bedingung, sondern eine vertragliche Pflicht vereinbart hätten (BSK OR I – FELIX R. EHRAT/MARKUS WIDMER, N 1 f. zu Vor Art. 151 -157). Im Einzelfall kann fraglich sein, ob die Vereinbarung einer Bedingung gewollt war oder ob eine vertragliche Pflicht statuiert wurde, deren Nichterfüllung die Rechtsfolgen der Art. 97 ff. OR auslöst (BSK OR I – FELIX R. EHRAT/MARKUS WIDMER, N 11 zu Vor Art. 151 -157). Keine Bedingungen im technischen Sinn sind Rechtsbedingungen wie beispielsweise die Zustimmung der Wettbewerbskommission; es handelt sich dabei um Wirksamkeitserfordernisse. In Betracht kommt gegebenenfalls die analoge Anwendung von Art. 156 OR, wenn eine Partei den Eintritt einer Bedingung treuwidrig verhindert (BSK OR I – FELIX R.

EHRAT/MARKUS WIDMER, N 12 zu Vor Art. 151 -157). Beweispflichtig dafür, dass eine Verpflichtung vereinbart wurde, ist derjenige, der daraus Rechte ableitet. Folglich trifft die Klägerin die Beweislast dafür, dass eine Verpflichtung vereinbart wurde.

Gemäss Art. 156 OR gilt eine Bedingung als erfüllt, wenn ihr Eintritt von dem einen Teile wider Treu und Glauben verhindert worden ist. Die Lehre ist sich einig, dass Art. 156 OR keine Grundlage für die Fiktion einer behördlichen Zustimmung, die tatsächlich nicht eingeholt oder verweigert worden ist, bieten kann, wohl aber für Schadenersatz aus culpa in contrahendo (BSK OR I – FELIX R. EHRAT/MARKUS WIDMER, N 4 zu Art. 156). Tatbestandselemente von Art. 156 OR sind der Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des bedingt Verpflichteten und – bei positiver Bedingung – dem Ausbleiben der Bedingung und kumulativ ein Verstoss gegen Treu und Glauben. Die Parteien sind nicht verpflichtet, den Eintritt einer Bedingung zu fördern; die Pflicht zu einem Verhalten nach Treu und Glauben erfordert nicht, dass die Parteien ihre eigenen Interessen dafür opfern (BGE 133 III 527 E. 3.3.3.). Das Erfordernis der Kausalität setzt voraus, dass die Bedingung ohne das treuwidrige Verhalten eingetreten wäre. Dieser Nachweis muss nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erbracht werden; eine hohe Wahrscheinlichkeit ist ausreichend. Die Beweislast liegt bei der Person, die sich auf die Fiktion in Art. 156 OR beruft, mithin bei der Klägerin. Die Partei, die durch ihr Verhalten den Eintritt einer Bedingung verhindert hat, kann nachweisen, dass die Bedingung sowieso nicht eingetreten wäre (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 2005 [4C.281/2005] E. 3.5.; BSK OR I – FELIX R. EHRAT/MARKUS WIDMER, N 20 zu Vor Art. 151 -157).

## 6. Würdigung

### 6.1. Hat sich die Beklagte verpflichtet, das Rückerstattungsverfahren durchzuführen bzw. eine solche Zusicherung abgegeben?

Einleitend ist in terminologischer Hinsicht zu bemerken, dass im Folgenden vom Rückerstattungsverfahren gesprochen wird, wenn es um das vorliegend massgebende Verfahren um Rückerstattung der Mehrwertsteuer geht.

Demgegenüber wird zur Bezeichnung des Verfahrens betreffend Vorsteuerabzug der Begriff Registrierungsverfahren verwendet. Das Verfahren betreffend Antrag auf Vergütung (abgelehnt mit Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Juni 2008) wird Vergütungsverfahren genannt.

Die Klägerin stellt sich auf den Standpunkt, dass sich die Beklagte zur Führung des Rückerstattungsverfahrens verpflichtet habe. Einerseits habe die Beklagte ihr zugesichert, dass sie das Verfahren führen werde, andererseits ergebe sich eine solche Verpflichtung auch aus den drei abgegebenen Verjährungsverzichtserklärungen. Hierzu stellt die Klägerin die sehr vage gehaltene Behauptung auf, dass ihr die Beklagte "stetig versichert" bzw. "versprochen" habe, das Rückerstattungsverfahren durchzuführen (act. 1 Rz. 15 und 95; act. 26 Rz. 5, Rz. 20 und Rz. 223). Weiter führt sie pauschal aus, dass es "langjähriger und belegter Abmachung" entsprochen habe, dass die Beklagte das Verfahren führen werde (act. 26 Rz. 277). Solche Behauptungen sind jedoch zu allgemein gehalten, als dass darüber Beweis abgenommen werden könnte. Es wäre an der Klägerin gelegen, konkret darzutun, wer was wem wann unter welchen Umständen gesagt hat. Denn liegen solche konkreten Behauptungen nicht vor, kann nicht beurteilt werden, wie die Klägerin das Verhalten der Beklagten hätte verstehen dürfen und müssen. Daher erübrigt sich die offerierte Parteibefragung bzw. Beweisaussage von F.\_\_\_\_\_ (act. 1 Rz. 15; act. 26 Rz. 223). Auch in der E-Mail vom 8. Dezember 2010, in der K.\_\_\_\_\_ von der Beklagten schrieb: "Wir haben kein Problem, die Rechnung zu korrigieren, solange wir uns MWST und ESTV konform verhalten [...]" (vgl. act. 26 Rz. 23), findet sich keine Zu- bzw. Versicherung, das Rückerstattungsverfahren zu führen bzw. nicht abzubrechen. Ebenso wenig kann in der Unterzeichnung der Verjährungsverzichtserklärungen eine solche Zusicherung gesehen werden, selbst wenn darin davon die Rede ist, "dass sie selber die MWST-Deklaration entsprechend berichtigen und den genannten MWST-Betrag in Abzug bringen kann". Es mag zwar zutreffen, dass eine Korrektur nur über das Rückerstattungsverfahren erwirkt werden konnte (act. 26 Rz. 23). Eine Zusicherung, dieses zu führen, fand sich aber in dieser (von F.\_\_\_\_\_ von der Klägerin entworfenen, vgl. act. 26 Rz. 208) Formulierung nicht. Soweit die Klägerin ausführt, dass die Beklagte gar keinen Anlass gehabt hätte,

die Verjährungsverzichtserklärungen zu unterzeichnen, wenn sie nicht die Durchführung des Rückerstattungsverfahrens zugesichert hätte (act. 26 Rz. 23), kann dem nicht gefolgt werden. Die Beklagte war nicht verpflichtet, einen Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede zu unterzeichnen. Sie hatte schon dafür keinen Anlass. Aufgrund der blossen Abgabe einer solchen Verzichtserklärung (die der Klägerin ja zu gute kam)t zum Nachteil der Beklagten auf eine weitere Verpflichtung zu schliessen, ginge zu weit.

Die drei Erklärungen tragen den Titel "Erklärung betreffend Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede". Auch im Text ist mehrfach von einem solchen Einredeverzicht die Rede. Aus den Erklärungen ergibt sich einzig der Hinweis, dass zwischen der Beklagten und der ESTV zur Klärung der Frage (d.h. der MwSt-Frage) ein Schriftenwechsel stattgefunden hat. Aus dem Wortlaut als auch den Umständen ergibt sich nicht, dass sich die Beklagte verpflichtet hätte, ein Verfahren vor der ESTV durch- oder weiterzuführen. Vielmehr wird festgehalten, dass der Steuerrepräsentant der Klägerin mit der ESTV zur Klärung von Fragen in Kontakt stand (act. 1 Rz. 47). Bereits aus der Tatsache, dass F.\_\_\_\_\_ nach Abschluss der ersten Erklärung von der ESTV den Bescheid erhielt, dass die Beklagte das Gesuch um Rückerstattung einreichen müsse, geht hervor, dass keine Verpflichtung vereinbart worden sein konnte, wusste man beim ersten Abschluss doch noch nicht einmal, dass es die Beklagte sein würde, die das Gesuch stellen musste. Aus dem in zwei Verzichtserklärungen (act. 3/28 und 3/6) genannten Satz, dass die Beklagte ihre Leistungen ab dem 1. Juli 2006 ohne MwSt-Belastung hätte erbringen können und müssen (act. 26 Rz. 284), kann keine Anerkennung einer Schuldpflicht gesehen werden. Eine systematische Betrachtung unter Berücksichtigung des Satzes "Nach Auffassung der A.\_\_\_\_\_ erfolgten diese Belastungen mit MWST zu Unrecht" sowie der im Anschluss daran aufgestellten Bedingungen legt nahe, dass es sich um eine Präambel und nicht um eine Anerkennung handelt. Vielmehr lässt sich dem Wortlaut der Verjährungsverzichtserklärungen klar entnehmen, dass mit diesen Erklärungen keine Anerkennung einer Haftung oder Schuld einhergehe. Folglich hat sich die Beklagte weder zur Durchführung des Rückerstattungsverfahrens verpflichtet

noch der Klägerin die Zusicherung abgegeben, das Rückerstattungsverfahren durchzuführen.

6.2. Haben die Parteien eine bedingte Leistungspflicht vereinbart oder die Verjährungsverzichtseinrede von einer Bedingung abhängig gemacht?

Es ist unbestritten, dass die positive Bedingung (Bestätigung der ESTV oder von einem Gericht, dass die MwSt-Belastung zu Unrecht erfolgt ist) nicht eingetreten ist. Es wurde bereits ausgeführt, dass eine bedingt verpflichtete Person keine Verpflichtung trifft, auf eine positive Bedingung hinzuwirken, damit diese eher eintritt. Untätigkeit kann der Beklagten somit nicht zum Vorwurf gemacht werden. Dies gilt unabhängig davon, ob man in der entsprechenden Erklärung eine bedingte Leistungspflicht (so die Klägerin) oder eine bedingte Verjährungsverzichtserklärung (so die Beklagte) sieht.

Zu prüfen ist, ob die Klägerin die Erklärungen als bedingte Verpflichtung auf Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge verstehen durfte. Der Titel der drei Erklärungen spricht unmissverständlich von einem Verjährungsverzicht. Aus dem Wortlaut der Erklärung ("auf die Erhebung der Verjährungseinrede betreffend die unten genannte Forderung wie folgt [Hervorhebung hinzugefügt] zu verzichten" bzw. "die B. \_\_\_\_\_ verzichtet deshalb [Hervorhebung hinzugefügt]") und der Systematik (Titel, Einbettung des Blocks über die Bedingungen unter die Verjährungseinrede) ergibt sich, dass es die Verjährungsverzichtseinrede war, die von Bedingungen abhängig gemacht wurde und nicht ein Leistungsversprechen unter eine Bedingung gestellt worden ist. Im Block über die Bedingungen ist zwar von einer Vergütung die Rede, womit auch eine bedingte Leistung gemeint sein könnte. Da aber in derselben Urkunde explizit festgehalten worden ist, dass mit dem Abschluss dieser Erklärung weder eine Anerkennung einer Haftung oder einer Schuld einher gehe, was unstrittig von F. \_\_\_\_\_ formuliert wurde, konnte die Klägerin die beklagte Erklärung nicht so verstehen, dass sich die Beklagte verpflichtet hätte, zu leisten, sofern die Bedingungen eingetreten wären. Bestärkt wird dieser Eindruck dadurch, dass der Begriff Einverständnis (im Sinne eines defensiv verstandenen nicht dagegen Opponieren) mit der Vergütung verwendet

wird und nicht festgehalten wurde, dass sich die Beklagte verpflichte, den Betrag zu bezahlen, sofern die Bedingungen eingetreten seien.

Zusammenfassend hat sich die Beklagte nicht bedingt zur Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge verpflichtet, sondern unter bestimmten Bedingungen auf die Erhebung der Einrede der Verjährung verzichtet. Mangels Vereinbarung einer bedingten Leistungspflicht zur Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge würde selbst ein treuwidriges Verhindern des Eintritts der Bedingungen nicht zu einer Verpflichtung auf Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge führen, sondern einzig den Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede beeinflussen. Gleichwohl sei im folgenden kurz auf die der Beklagten vorgeworfene Treuwidrigkeit einzugehen.

### 6.3. Treuwidrige Verunmöglichung des Eintritts der Bedingung

Vorab ist zu bemerken, dass im vorliegenden Verfahren aufgrund der Bedingungen einzig massgebend ist, ob der Antrag auf Rückerstattung der Mehrwertsteuer gutgeheissen worden wäre oder nicht (denn dies wurde als Bedingung vereinbart, und zwar unabhängig davon, ob man in der Erklärung eine bedingte Leistungspflicht oder einen bedingten Einredeverzicht sieht). Es kommt somit nicht nur abstrakt auf die Rechtslage an, da auch prozessuale Nachlässigkeit im Rückerstattungsverfahren (z.B. Nichteinreichung von Urkunden) einen negativen ESTV-Entscheid nach sich ziehen kann.

Selbst wenn man in den Erklärungen eine bedingte Verpflichtung zur Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge sehen wollte, wäre eine treuwidrige Verhinderung aus folgenden Gründen zu verneinen: Es wurde bereits ausgeführt, dass die Beklagte keine Pflicht traf, ein Verfahren anzustrengen, sei dies vor der ESTV noch vor einem Gericht. Mit Schreiben vom 30. November 2010 (act. 3/14) teilte die Klägerin der Beklagten mit, dass das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 30. November 2010 den klägerischen Argumenten gefolgt sei und festgestellt habe, dass H.\_\_\_\_\_ in England an der genannten Adresse wohne. Am 3. Dezember 2010 folgte ein weiteres Schreiben an die Beklagte (act. 3/15), wonach der Wohnsitz an sich nicht mehr bestritten sei (act. 33 Rz. 77; dazu auch

act. 19 Rz. 114 f. mit Hinweis auf das Schreiben). Entgegen der Darstellung der Klägerin handelte es sich um eine tatsachenwidrige Information (act. 26 Rz. 130), denn dem Bundesverwaltungsgerichtsentscheid lässt sich nichts dergleichen entnehmen (vgl. act. 3/14). Der Umstand, dass die Beklagte ein Gesuch einleitete, ist vor diesem Hintergrund vielmehr als Gefallen anzusehen, den sie aufgrund des unstrittig langjährigen guten Verhältnisses mit der Klägerin (vgl. act. 1 Rz. 77) aus Kulanz trotz nicht mehr bestehendem Vertragsverhältnis auf sich nahm.

Wenn nun aber die Beklagte aus Kulanz den Eintritt der Bedingung anfänglich zu fördern versuchte, so kann in einem Abbruch dieses Versuchs grundsätzlich keine Handlung gesehen werden, die den Eintritt der Bedingung verunmöglichte. Denn wäre die Beklagte gar nie tätig geworden (was bei Betrachtung des Wortlauts und der Systematik des Verjährungsverzichts zulässig gewesen wäre), so hätte es gar nie zu einem Abbruch des Verfahrens kommen können.

Die Klägerin macht schliesslich geltend, dass selbst bei Fehlen einer Verpflichtung die Fiktion von Art. 156 OR zur Anwendung gelange (act. 26 Rz. 24). Sie beruft sich dabei auf einen Bundesgerichtsentscheid (BGE 133 III 527). Diesem Entscheid lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Versicherungsnehmer machte einen Anspruch auf Krankentaggeld geltend. Die Versicherung hatte in ihren Allgemeinen Bedingungen vorgesehen, dass Leistungen anderer Versicherungen angerechnet werden würden (BGE 133 III 527 E. 3.3.3.). Im Entscheid wurde verbindlich festgehalten, dass der Versicherungsnehmer einen Anspruch gegen eine andere Versicherung (Invalidenversicherung) nicht geltend machte, obwohl er die Voraussetzungen erfüllt und sich folglich die Leistungen der Versicherung reduziert hätten (BGE 133 III 527 E. 2.2.). Die Treuwidrigkeit des Verhaltens des Versicherungsnehmers wurde bejaht, obwohl er nicht verpflichtet war, einen Anspruch geltend zu machen, und darin gesehen, dass der Versicherungsnehmer einen Anspruch nicht geltend gemacht hatte, den er nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz *erhalten* hätte (E. 3.3.3.), ohne ein *schutzwürdiges* Interesse für sein Verhalten zu nennen. Im von der Klägerin (act. 1 Rz. 94) angerufenen Bundesgerichtsentscheid betreffend Nichtleistung der Unterschrift bei einem

Architektenvertrag (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Dezember 2005 [4C.281/2005]) wurde eine Treuwidrigkeit darin gesehen, dass der Auftraggeber eine vertraglich notwendige Zustimmung nicht abgegeben hatte, ohne die das (zweite) Projekt keine Baubewilligung erhalten konnte. Der Auftraggeber war *verpflichtet*, die ordnungsgemässe Erfüllung des Auftrags nicht zu behindern. Durch Nichtleistung der Unterschrift zur Zustimmung stand dem Auftragnehmer kein Honoraranspruch zu, da dieser an die aufschiebende Bedingung der Erteilung einer Baubewilligung gekoppelt war. Die Ablehnung der Zustimmung hat der Auftraggeber *nicht begründet*, obwohl die Auftragnehmer innert sehr kurzer Zeit ein zweites Projekt vorbereiteten (E. 3.5). Die Gemeinde bestätigte sodann, dass das zweite Projekt auf den ersten Blick mit dem Bebauungsplan *mehrheitlich im Einklang stand*. Den vom Auftraggeber angeführten Vertrauensverlust sowie seine Vermutung, dass das Projekt wohl nicht genehmigt worden wäre, hielt das Bundesgericht für sehr unbestimmt und wies darauf hin, dass es bei Grossprojekten üblich sei, dass gewisse Änderungen vorgenommen werden müssten (E. 3.6.).

Im vorliegenden Fall ist dagegen alles andere als sicher, dass die Bedingungen eingetreten wären, wenn die Beklagte das Verfahren nicht abgebrochen hätte. Zudem bringt die Beklagte Gründe vor, die sie zu diesem Entscheid führten (vgl. act. 3/8). Überdies führt die Beklagte Nachteile ins Feld, hätte sie gegenteilig entschieden und am Rückerstattungsverfahren festgehalten. Darauf wird noch zurückzukommen sein. In Würdigung der Gesamtumstände kann somit nicht von einer treuwidrigen Vereitelung einer Bedingung gesprochen werden. Die von F.\_\_\_\_\_ formulierten Erklärungen vermögen zwar insofern etwas widersprüchlich zu erscheinen, als dass nach heutiger Sicht einzig die Beklagte einen Einfluss auf den Eintritt oder Nichteintritt der Bedingungen hat. Bei Abschluss der ersten Verjährungsverzichtserklärung war jedoch noch nicht klar, wer im Rückerstattungsverfahren das Gesuch um Rückerstattung stellen musste. Die Formulierung wurde in der Folge einfach beibehalten, was aber nicht zulasten der Beklagten gehen kann. Zusammenfassend hat die Beklagte nicht treuwidrig den Eintritt der Bedingungen verhindert.

#### 6.4. Wäre das Rückerstattungsverfahren erfolgreich verlaufen?

##### 6.4.1. Ausgangslage

Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass einzige Voraussetzung eines erfolgreichen Rückerstattungsverfahrens der ausländische Wohnsitz des wirtschaftlich Berechtigten, d.h. H.\_\_\_\_\_, sei. Die Beklagte stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass zusätzlich noch der Beweis des ausländischen Leistungsorts zu erbringen sei.

##### 6.4.2. Ausländischer Wohnsitz

Die Beklagte hat diverse Male mit der ESTV Kontakt gehabt und die von F.\_\_\_\_ verfassten Schreiben unterschrieben an die ESTV weitergeleitet. Die ESTV hat betreffend Wohnsitz des wirtschaftlich Berechtigten H.\_\_\_\_\_ die eingereichten Dokumente nicht für genügend erachtet. Dies bestreitet auch die Klägerin nicht, die davon spricht, dass sich die ESTV in diesem Fall etwas kompliziert verhalten habe (act. 1 Rz. 44). Die Behauptung, die ESTV oder eine Rechtsmittelbehörde hätte früher oder später den ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ akzeptieren müssen (act. 1 Rz. 62, 76; act. 26 Rz. 30 und 58), erscheint doch sehr gewagt, zumal die Klägerin nicht behauptet, der Beklagten weitere Dokumente (man denke an Steuerunterlagen, Versicherungen, Unternehmerbescheinigungen etc.) übergeben zu haben, die die Beklagte nicht an die ESTV weitergeleitet hätte. Betreffend ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ lagen der ESTV somit die Wohnsitzbestätigung sowie eine Staatsangehörigkeits- und Immatrikulationsbestätigung vor (vgl. act. 26 Rz. 30). Die Klägerin gibt denn selber an, dass die Beklagte im Besitz sämtlicher für das Verfahren notwendiger Dokumente und Informationen gewesen sei und diese nur hätte einreichen müssen (act. 26 Rz. 6 und 26). Die einzigen Unterlagen, die die Beklagte noch hätte einreichen müssen, seien die Buchhaltungsunterlagen gewesen (act. 26 Rz. 31; Rz. 214). Soweit die Klägerin sich auf den Standpunkt stellt, dem Schreiben der ESTV vom 18. September 2014 könne ganz konkret entnommen werden, welche (wenigen) Unterlagen die ESTV noch benötigt hätte (act. 26 Rz. 28), ist zu bemerken, dass es nicht nur um Buchhaltungsunterlagen ging, sondern nach wie vor der

Nachweis des ausländischen Wohnsitzes des wirtschaftlich Berechtigten, "sprich der Nutzen der Leistungen dort angefallen ist", verlangt wurde (vgl. act. 3/36). Solche Unterlagen wurden aber der Beklagten nicht weitergereicht (vgl. act. 3/44, der nur vom OMA und von Fakturen spricht). Im Widerspruch zu ihren Ausführungen, es sei nur noch um die Einreichung der Buchhaltungsunterlagen gegangen (vgl. act. 26 Rz. 31), führt die Klägerin aus, dass "in erster Linie noch die Wohnsitzfrage" strittig gewesen sei (act. 26 Rz. 57). Schliesslich hält die Klägerin selber fest, dass sämtliche "organisierbaren" Unterlagen vorhanden gewesen seien (act. 26 Rz. 28), was im Umkehrschluss bedeutet, dass weitere Unterlagen gar nicht mehr organisierbar waren. Daran vermag auch die blosser Behauptung, H.\_\_\_\_\_ hätte die Mitwirkung nicht verweigert, sofern sie denn nötig gewesen wäre (act. 26 Rz. 197), nichts zu ändern. Damit gelingt der Klägerin der Beweis, dass es die Handlung der Beklagten (Abbruch) war, die zu einem Schaden in ihrem Vermögen geführt hat, nicht. Die Klägerin blendet die prozessualen Pflichten der Beklagten schlicht aus. Diese konnte die Dokumente nicht selber besorgen; hierzu war sie auf die Klägerin angewiesen, ging es doch um persönliche Dokumente des wirtschaftlich Berechtigten der Klägerin. Wenn nun aber die Beklagte nicht mit weiteren Dokumenten durch die Klägerin bedient wurde, so würde der Anspruch abgewiesen, selbst wenn H.\_\_\_\_\_, wie die Klägerin behauptet, "zweifellos" Wohnsitz im Ausland haben sollte.

Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 8. Dezember 2016 betreffend Sicherstellung (2C\_669/2016/2C\_670/2016) den ausländischen Wohnort von H.\_\_\_\_\_ rechtsverbindlich festgestellt habe (act. 26 Rz. 67). Sodann reicht sie als Noven zwei weitere Entscheide ein (act. 45/68 und 47/69). Mangels Partei- und Sachidentität kommt dieser im Sicherstellungsverfahren durch H.\_\_\_\_\_ nicht bestrittenen Behauptung vorliegend keine Bedeutung zu. Die Beklagte weist zudem zutreffend darauf hin, dass sich H.\_\_\_\_\_ in Widerspruch zu anderen Verfahren gesetzt hätte, wenn er die Behauptung der Gegenpartei zu seinem ausländischen Wohnsitz bestritten hätte, und dass daraus für die vorliegend massgeblichen Jahre nichts abgeleitet werden kann. Eine Verbindlichkeit für das vorliegende Verfahren ergibt sich auch nicht aus dem nunmehr während laufendem Verfahren ergangenen und von der

Klägerin eingereichten Einspracheentscheid vom 15. August 2018 betreffend subjektive Steuerpflicht/Vorsteuerabzug (act. 31/32), abgesehen davon, dass im Entscheid darauf hingewiesen wird, dass es sich um H.\_\_\_\_s eigene Angaben handle. Es bedarf keiner weiteren Erläuterungen, dass einer blossen Fussnote in einem verwaltungsrechtlichen Entscheid keine Verbindlichkeit für den vorliegenden Prozess zugesprochen werden kann. Die nunmehr in der Replik vorgebrachten Ausführungen zum Lebensmittelpunkt von H.\_\_\_\_ (act. 26 Rz. 25) hätten – soweit vertiefter vorgebracht und belegt – für das ESTV-Verfahren durchaus von Bedeutung sein können. Die Klägerin behauptet aber nicht, der Beklagten weitere Dokumente ausgehändigt zu haben, die diese nicht weiterleitete. Im Gegenteil hat die Klägerin – wie dargelegt – ausgeführt, alle organisierbaren Unterlagen seien vorhanden gewesen. Ohnehin erscheint fraglich, ob die ESTV im heutigen Zeitpunkt auf nachträglich erstellte Dokumente abgestellt hätte bzw. abstellen würde. Abklärungen von Amtes wegen erfolgen regelmässig nicht bei steuerbefreienden Sachverhalten (dies im Gegensatz zu Steuerjustizverfahren, wo die anklagende Behörde diese Nachweise zu erbringen hätte; darauf bezog sich auch das von der Klägerin zitierte Schreiben vom 22. Dezember 2011; act. 1 Rz. 42; act. 3/27). Zudem wies die Klägerin selber darauf hin, dass die ESTV mehrmals festgehalten hatte, dass die Beweislast für den ausländischen Wohnsitz von H.\_\_\_\_ die Beklagte (und nicht die ESTV) treffe (act. 1 Rz. 42 und Rz. 58). Jedenfalls konnte und kann sich die Klägerin nicht darauf verlassen, dass die ESTV eigene Abklärungen vornehmen würde. Das von der Klägerin angerufene Schreiben der ESTV vom 13. April 2006 (act. 26 Rz. 30; act. 27/48) datiert rund fünf Jahre vor der soeben beschriebenen Haltung der ESTV, weshalb sich schon deshalb weitere Ausführungen erübrigen. Nicht von Relevanz ist das Schreiben der ESTV an die Beklagte mit der Aufforderung, sich innert Frist zu äussern, ob an den Anträgen festgehalten oder diese zurückgezogen würden (act. 26 Rz. 33). Dieses Vorgehen entspricht gängiger Praxis. Die Beklagte war auf die Mitwirkung der Klägerin angewiesen, und der Klägerin gelingt der Beweis, dass sie alle notwendigen Handlungen leistete, damit das Verfahren erfolgreich gewesen wäre, nicht. Eine blosser Übernahme der Kosten vermag eine Mitwirkung in Form von Dokumenten nicht zu ersetzen. Der

Klägerin gelingt es nicht, zu beweisen, dass bei Festhalten am Gesuch die Beklagte die Mehrwertsteuerbeträge von der ESTV zurückerhalten hätte.

#### 6.4.3. Ausländischer geschäftlicher Nutzungsort

Ferner war die Änderung der MwSt-Regelung untrennbar damit verbunden, dass die Aircraft-Management-Leistungen für geschäftliche, steuerbare Zwecke eingesetzt wurden. Aus dem von beiden Parteien zitierten Bundesgerichtsentscheid ergibt sich zwar, dass Art. 14 Abs. 3 MwStG den Vorteil aufweist, dass auf den Nutzungsort im Ausland verzichtet werden kann (BGE 133 II 153 E. 5.1). Im Rahmen der rechtlichen Würdigung führte das Bundesgericht aber aus, dass damit keine Änderung in Bezug auf Beweisanforderungen einher geht. Insbesondere muss nach wie vor der Nutzungsort nachgewiesen werden, da dadurch die Zuordnung und damit die Bestimmung, ob Leistungen in der Schweiz steuerbar sind, erfolgen (BGE 133 II 153 E. 5.2.).

Es obliegt folglich der Klägerin, darzulegen, dass der Nutzen der Leistungen zu geschäftlichen Zwecken im Ausland erfolgt ist. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Entscheid vom 23. Juni 2008 (betreffend ablehnenden Entscheid der Vorinstanz ESTV bezüglich des Antrags der Klägerin im Vergütungsverfahren) festgehalten, dass mindestens 20 % der Flüge im Inland erbracht worden seien (Abflug- und Landeort in CH), weshalb das Vergütungsverfahren nicht in Frage komme (act. 3/13 E. 3.2. S. 9). Ob kumulativ ein Wohn- bzw. Geschäftssitz im Ausland vorliege und im Land des Wohn- oder Geschäftssitzes die Unternehmereigenschaft nachgewiesen war, musste nicht geprüft werden. Das Gericht hielt aber fest, dass für Leistungen, die nicht zu einem geschäftlich begründeten Zweck im Sinne von Art. 38 Abs. 2 MwStG verwendet werden, kein Vergütungsanspruch bestehe (act. 3/13 E. 2.4. S. 6).

Im Bundesverwaltungsgerichtsentscheid vom 11. August 2015 (betreffend ablehnenden Entscheid der Vorinstanz ESTV wegen Antrag CH-Registrierungsverfahren der Klägerin) wurde festgehalten, dass lediglich ein marginaler Anteil der Flugbewegungen der Klägerin geschäftlich genutzt worden sei (5 %), die Klägerin die geschäftliche Verwendung des Flugzeugs folglich nicht

nachweisen könne und es bei der Vermutung bleibe, dass das Flugzeug vom wirtschaftlich Berechtigten hauptsächlich privat benutzt worden sei. Das Bundesverwaltungsgericht ging abschliessend vom Tatbestand der Steuerumgehung aus (act. 20/51 E. 3.8.5 S. 25).

Die ESTV hat auf den Nutzungsort Bezug genommen ("sprich der Nutzen der Leistungen dort angefallen ist"). Dies bestreitet auch die Klägerin nicht (act. 26 Rz. 193). Wäre der Nutzungsort irrelevant, so wäre dieser Satz überflüssig gewesen. Angesichts der zahlreichen vorhandenen Inlandbezüge (als Kontakt der Klägerin wurde im OMA auf eine Adresse in Zürich verwiesen, die Rechnungen gingen an die Schweizer Adresse, bis Ende November 2006 in Kopie, der Verwaltungsratspräsident der Klägerin war der in Zürich tätige Rechtsanwalt L.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ war bis tt.mm.2007 mit Wohnsitz in I.\_\_\_\_\_/ZH als Verwaltungsratspräsident der M.\_\_\_\_\_ AG im Handelsregister eingetragen etc., vgl. act. 19 Rz. 195; act. 26 Rz. 179 ff.), gelingt es der Klägerin nicht, den ausländischen Nutzungsort zu beweisen. Daran vermögen auch die mit der Replik eingereichten Aircraft-Movement-Details 2006 – 2008 nichts zu ändern (act. 26 Rz. 78), sind diese doch nicht selbsterklärend (vgl. auch act. 20/51 E. 3.8.4. S. 24, act. 19 Rz. 198). Soweit die Klägerin in act. 1 Rz. 118 bzw. act. 26 Rz. 234 ein Gutachten zur Frage offeriert, ob vorliegend das Empfängerortsprinzip gelte, ist darauf schon mangels notwendiger Tatsachenbehauptungen nicht weiter einzugehen.

#### 6.4.4. Fazit

Zusammenfassend gelingt der Klägerin der Beweis nicht, dass die Weiterführung des Verfahrens zu einer Rückerstattung der Mehrwertsteuer im eingeklagten Umfang geführt hätte.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei im Sinne einer Eventualbegründung im Folgenden auf einige von der Klägerin vorgebrachte weitere Argumente einzugehen.

6.5. War die Beklagte gestützt auf eine vertragliche Nebenpflicht verpflichtet, das Rückerstattungsverfahren zu führen?

Die Mehrwertsteuer wurde in der Schweiz am 1. Januar 1995 eingeführt und löste die Allphasensteuer ab. Das zeitlich vorher abgeschlossene OMA vom 14./15. Dezember 1992 enthielt daher – dies ist nur folgerichtig – keine Regelung betreffend Mehrwertsteuer. Dem im Jahr 2004 abgeschlossenen Nachtrag zum OMA kann ebenfalls keine Regelung betreffend Mehrwertsteuer entnommen werden. Aus dem OMA selbst lässt sich schon daher keine Schutzpflicht betreffend Mehrwertsteuerbeträge entnehmen, da die Parteien im Zeitpunkt des Abschlusses gar keine Regelung betreffend die Mehrwertsteuer getroffen haben, womit dieses Vermögen auch nicht zu schützen war. Die Klägerin sieht die nachvertragliche Nebenpflichtverletzung darin, dass die Beklagte die mittels der Erklärungen vertraglich vereinbarten Nebenpflichten, dafür zu sorgen, dass die Klägerin nicht an ihrem Vermögen geschädigt werde und dass der Fehler – die ursprünglich fälschlicherweise belasteten Mehrwertsteuern korrigiert würde, verletzt habe (act. 1 Rz. 108). Es wurde bereits dargelegt, dass sich aus den abgeschlossenen Erklärungen keine Verpflichtung, ein Rückerstattungsverfahren durchzuführen, ergibt (vgl. E. 6.1.), sondern die Beklagte darin einzig ihren Verzicht auf Erhebung der Verjährungseinrede unter die Bedingung stellte, dass sie effektiv die Beträge zurückerstattet erhält (vgl. E. 6.2.). Eine Nebenpflicht stellt – wie die Bezeichnung schon impliziert – gleich wie eine Hauptpflicht eine Verpflichtung dar. Aus dem Wortlaut der Erklärungen ergibt sich, dass die Beklagte gerade keine Anerkennung einer Haftung oder Schuld abgeben wollte. Damit fällt eine konkludente Vereinbarung einer Nebenpflicht im Sinne einer Schuldpflicht in Bezug auf die Verjährungsverzichtserklärungen ausser Betracht. Es wurde bereits dargelegt, dass die Klägerin nicht substantiiert darzutun vermag, dass die Beklagte ihr während Jahren zugesichert habe, den Betrag zurückzuerstatten, sobald sie ihrerseits den Betrag infolge geführten Vergütungsverfahrens zurückerhalten hätte. Folglich kann auch nicht durch verbindliche Zugeständnisse und den Lauf des Verfahrens die zwischen den Parteien bereits bestehende Sonderverbindung noch verstärkt und daraus nach Treu und Glauben eine vertragliche Nebenpflicht, das Rückerstattungsverfahren

zu führen (act. 1 Rz. 109), abgeleitet werden. Weitere Behauptungen, woraus sich eine vertragliche Nebenpflicht im Sinne einer Schutzpflicht ergeben hätte, stellt die Klägerin nicht substantiiert auf. Insbesondere leitet sie aus dem OMA bzw. dem Nachtrag direkt keine vertragliche Nebenpflicht ab. Zusammenfassend vermag die Klägerin keine Nebenpflicht, das Rückerstattungsverfahren zu führen, darzulegen.

Selbst wenn man eine Nebenpflicht im Sinne einer Schutzpflicht bejahen würde, müsste die Beklagte eine solche grundlos verletzt haben. Hierzu kann vorab auf die Ausführungen unter E. 6.3. und 6.4. verwiesen werden. Die Klägerin leitet aus einer Schutzpflicht nicht bloss die Einleitung des Rückerstattungsverfahrens, sondern auch die Durchführung und dessen rechtskräftigen Abschluss ab (act. 26 Rz. 230). Es wurde bereits ausgeführt, dass die Klägerin der Beklagten durch zwei Schreiben tatsachenwidrig suggerierte, die Wohnsitzfrage sei nicht mehr strittig (vgl. E. 6.3). Dies dürfte denn auch mit ein Grund gewesen sein, wieso die Beklagte überhaupt in Kontakt mit der ESTV trat. Hinzu kommt, dass die Klägerin die in Rechnung gestellten Beträge stets inklusive Mehrwertsteuer beglich, obwohl sie es in der Hand gehabt hätte, diese nicht zu bezahlen und damit ein Rückerstattungsverfahren zu verhindern. Der Klägerin wäre es zumutbar gewesen, mittels Ruling bei der ESTV feststellen zu lassen, ob sie für ihre Tätigkeit unter der Neuregelung steuerbefreit ist oder nicht. Dies wurde aber nie speziell abgeklärt; vielmehr konzentrierte sich die Klägerin auf die Anmeldung für das Vergütungsverfahren bzw. später auf die MwSt-Registrierung, obwohl sie annehmen oder wissen musste (aufgrund des erfahrenen Steuervertreeters), dass die Anmeldung für das Vergütungsverfahren infolge der getätigten Inlandumsätze scheitern musste. Es war denn auch ein Entscheid der Klägerin, zuerst die Linie des Vorsteuerabzugs zu verfolgen und erst, als sich zeigte, dass dies nicht möglich war, den Weg über die Rückerstattung zu gehen. Am Ende hat die Struktur nicht funktioniert. Dafür ist die Klägerin selber verantwortlich. Dies kann nicht der Beklagten angelastet werden, zumal sie durchaus Nachteile zu gewärtigen hat. Entgegen der Darstellung der Klägerin (act. 26 Rz. 35) besteht ein Interesse der Beklagten am Eintritt einer Festsetzungsverjährung für Steuerforderungen; ferner ist ein gutes Klima mit den Steuerbehörden wichtig,

und es wäre der Beklagten ein Aufwand betreffend Zusammenstellung der Belege entstanden. Angesichts dieser Situation kann der Beklagten nicht vorgeworfen werden, sie habe grundlos das Verfahren auf Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge abgebrochen. Selbst wenn man eine vertragliche Nebenpflicht bejahen würde, hätte die Beklagte eine solche unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nicht verletzt.

#### 6.6. Schaden

Die Geltendmachung eines Schadenersatzes setzt einen Schaden im Sinne der Differenztheorie voraus.

Die Beklagte bringt vor, aus der ins Recht gelegten Einsprache ergebe sich, dass die Klägerin für das Jahr 2001 für Unterhalt und Management einen Aufwand von CHF 4'547'048.23 in der proforma Bilanz festgehalten habe. Dies entspreche den Rechnungen der Beklagten aus dem Jahre 2001 inklusive Mehrwertsteuer (act. 19 Rz. 75 mit Hinweis auf act. 20/32). Damit sei die Klägerin gar nicht geschädigt.

Die Klägerin macht geltend, sie habe die Beträge von niemandem erstattet erhalten und sei folglich im eingeklagten Betrag geschädigt (act. 26 Rz. 233). Aus der proforma Bilanz des Jahres 2001 könne nichts abgeleitet werden. Selbstverständlich würde bei einer Vercharterung eines Flugzeugs an Dritte eine Marge berechnet, die den Mehrwertsteuerersatz deutlich übersteige und z.B. auch der Amortisation der Maschine Rechnung trage. Dennoch habe ein nicht unerheblicher Verlust im Jahr 2001 resultiert, woran sich auch im Jahr 2009 nichts geändert habe, was aus der proforma Bilanz des Jahres 2009 ersichtlich sei. Hätte die Klägerin keine Mehrwertsteuern bezahlen müssen bzw. die bereits bezahlten Steuern zurückerstattet erhalten, wäre die Marge auf diesen Vercharterungen höher und der Verlust bzw. Schaden demzufolge tiefer ausgefallen (act. 26 Rz. 107 mit Hinweis auf act. 27/57). Es treffe nicht zu, dass die Klägerin die Leistungen der Beklagten inklusive Mehrwertsteuer 1:1 der N.\_\_\_\_\_ verrechnet habe (act. 26 Rz. 108).

Die Beklagte hält an ihren Ausführungen fest. Es sei das Wesen von substanzlosen Offshore-Gesellschaften, dass diese nur als Durchlauferhitzer funktionieren und vom wirtschaftlich Berechtigten glatt gestellt würden. Der D1.\_\_\_\_\_ sei schon aus luftfahrtrechtlichen Gründen nie an Dritte verchartert worden. Der proforma Bilanz des Jahres 2009, die nach dem Erwerb der Klägerin erstellt worden sei, komme keine Beweiskraft zu. Es sei vielsagend, dass die Klägerin keine Vermögensaufstellung einreiche, die dem Kaufvertrag zugrunde gelegen sei (act. 33 Rz. 262 ff.).

Die Klägerin bestreitet nicht substantiiert, dass die Rechnungen der Beklagten mit dem in der proforma Bilanz 2001 aufgeführten Betrag übereinstimmen (act. 26 Rz. 106 f.). Somit hat als unbestritten zu gelten, dass die Rechnungen inkl. MwSt im Jahr 2001 an eine andere Gesellschaft (N.\_\_\_\_\_ Inc. mit Sitz in ..., ..., BVI, fortan N.\_\_\_\_\_) weiterbelastet wurden. Ein Blick auf die proforma Bilanz 2001 der Klägerin zeigt (act. 20/32), dass auf der Aktivseite das Flugzeug mit einem Wert von rund CHF 21.14 Mio. und auf der Passivseite ein Darlehen über rund CHF 22.11 Mio. aufgeführt ist. Als Erlös aus der Vercharterung resultiert ein Betrag von CHF 4.567 Mio., für den Unterhalt und Managementkosten werden CHF 4.547 Mio. angegeben, daneben sind diverse Verwaltungskosten aufgeführt. Als Gewinn resultiert ein Betrag von gerade einmal CHF 2'928.90. Geht man davon aus, dass das Flugzeug aus buchhalterischer Sicht regelmässig abgeschrieben werden müsste, wäre dies bei der offen gelegten Ertragslage nur möglich, wenn auf dem Darlehen regelmässig Forderungsverzichte erfolgen würden. Dies entspricht keinem ökonomischen Verständnis und legt nahe, dass es sich bei der Gesellschaft um ein steueroptimierendes Vehikel handelt.

Was die streitgegenständlichen Jahre (Juli 2006 bis April 2009) betrifft, so bleibt die Klägerin diesbezüglich sehr vage. Die von ihr eingereichte proforma Bilanz 2009 ist eine blosser Parteibehauptung, nicht revidiert und betrifft nur das Jahr 2009. Über die Jahre 2006 bis 2008 sagt die Bilanz nichts aus. Immerhin lässt sich auch diesem Dokument wie schon der proforma Bilanz 2001 eine Position "Vercharterung" entnehmen. Die Klägerin streitet nicht ab, dass nach wie vor eine Rechnungsstellung an die N.\_\_\_\_\_ erfolgt ist, hält sich im Übrigen aber bedeckt.

Es liegt an der Klägerin, den Eintritt eines Schadens zu behaupten. Wird dieser von der Beklagten bestritten, so muss die Klägerin den Schaden detaillierter behaupten, um nicht zu riskieren, dass die Klage mangels Substantiierung abgewiesen wird. Vorliegend setzt die Klägerin dem von der Beklagten bestrittenen Schaden keine konkreten Behauptungen entgegen, obwohl Weiterbelastungen auch nach dem Jahr 2001 erfolgten. Es reicht nicht aus, eine tiefere Marge auf dem Geschäft mit der N.\_\_\_\_\_ zu behaupten. Unter Schaden ist die Differenz zwischen tatsächlichem und hypothetischem Vermögensstand zu verstehen. Wenn die Klägerin die angeblich nicht geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge der Beklagten bezahlt hat, hat sie zwar in diesem Umfang einen Schaden erlitten (da sie zu viel bezahlt hat und somit ihr Vermögen vermindert ist). Wenn nun aber die von der Beklagten gestellten Rechnungen weiterbelastet wurden, so konnte auch der "Schaden" (die Mehrwertsteuerbeträge) auf die nachfolgende Gesellschaft abgewälzt worden sein, und die Klägerin hat keine Einbusse erlitten. Dies ist denn bei steueroptimierenden Konstrukten häufig der Fall. Ein entgangener Gewinn liegt nicht vor, sofern eine Weiterverrechnung im Sinne der 1:1-Erstattung erfolgte. Eine Erhöhung der Marge stellt grundsätzlich keinen entgangenen Gewinn dar, sondern käme einem zusätzlichen Gewinn gleich. Denn wäre von Beginn weg die Mehrwertsteuer durch die Beklagte nicht fakturiert worden, hätte die Klägerin nicht mehr Gewinn erhalten bzw. sie führt nicht aus, inwiefern das der Fall hätte gewesen sein sollen. Damit wäre die Klage auch mangels Darlegung eines Schadens abzuweisen.

#### 6.7. Vertraglicher bzw. bereicherungsrechtlicher Rückforderungsanspruch

Ein vertraglicher Rückerstattungsanspruch scheidet am Beweis, dass die Mehrwertsteuerbeträge tatsächlich nicht geschuldet gewesen wären.

Ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung fällt aus diversen Gründen ausser Betracht. Wie gezeigt fehlt es an einem genügend dargelegten Schaden. Ebenso fehlt es an einer Bereicherung auf Seiten der Beklagten. Die Bestreitung der Klägerin, dass die Beträge von der Beklagten an die ESTV abgeliefert wurden, ist angesichts der geführten ESTV-Verfahren haltlos. Die Klägerin

vermag wie gezeigt den fehlenden Rechtsgrund nicht zu beweisen. Die Klägerin ist nach eigenen Aussagen bereits im Oktober/November 2006 davon ausgegangen, dass sie eine Single Purpose Company (SPC) sei und der Wohnsitz von H.\_\_\_\_\_ im Ausland liege (act. 20/43). Wenn die Klägerin sich selber auf den Standpunkte stellt, F.\_\_\_\_\_ habe K.\_\_\_\_\_ gesagt, dass die Rechnungen ohne Mehrwertsteuer zu fakturieren seien (act. 26 Rz. 188; act. 33 Rz. 121), so fehlt es an einer irrtümlichen Leistung der Mehrwertsteuerbeträge. Zusammenfassend steht der Klägerin weder ein vertraglicher noch ein bereicherungsrechtlicher Anspruch zu.

#### 6.8. Verjährung

Schliesslich macht die Klägerin geltend, dass die Beklagte aus Nachlässigkeit oder bewusst ihren Rückerstattungsanspruch habe verjähren lassen. Davon müsse bei der Beweiswürdigung ausgegangen werden, da die Beklagte die Korrespondenz trotz Editionsbegehren nicht (resp. nicht vollständig) eingereicht habe (act. 40 Rz. 7). Der Eintritt der Verjährung wäre nur dann im vorliegenden Verfahren von Bedeutung, wenn eine Rückerstattung überhaupt erfolgreich gewesen wäre. Dies ist nicht der Fall.

Aus dem Schreiben der ESTV geht zudem hervor, dass die ESTV Abklärungen treffen werde, ob Forderungen allenfalls verjährt sein könnten. In diesem Moment wurde somit die Beklagte erstmals (anderes ergibt sich aus den Behauptungen nicht) damit konfrontiert, dass bestehende Forderungen allenfalls verjährt sein könnten. Somit besteht für die Behauptung der Klägerin, die Beklagte habe bewusst die Verjährung eintreten lassen, schon unter chronologischen Gesichtspunkten kein Raum (setzt doch eine bewusste Handlung voraus, dass man die Konsequenzen des Nichthandelns kennt). Neben dem bewussten "verjähren lassen" wirft die Klägerin der Beklagten vor, nachlässig gehandelt zu haben. In einer Nachlässigkeit könnte keine Treuwidrigkeit gesehen werden, denn eine nachvertragliche Treuepflicht kann nicht zu Pflichten führen, die mit einem eigentlichen Vertragsverhältnis einhergehen würden. Es kann auch nicht über die vertragliche Nebenpflicht eine Verpflichtung, die so nicht vereinbart worden ist,

konstruiert werden. Dies würde die Ausnahmeregelung der aus Treu und Glauben abgeleiteten nachvertraglichen Treuepflicht arg überstrapazieren.

## 7. Fazit

Aus vorstehenden Gründen ist die Klage abzuweisen.

## 8. Beseitigung Rechtsvorschlag

Da die Klage abzuweisen ist, erübrigen sich Ausführungen hierzu.

## 9. Kosten- und Entschädigungsfolgen

### 9.1. Gerichtskosten

Die Höhe der Gerichtsgebühr bestimmt sich nach der Gebührenverordnung des Obergerichts vom 8. September 2010 (GebVOG; Art. 96 ZPO i.V.m. § 199 Abs. 1 GOG) und richtet sich in erster Linie nach dem Streitwert bzw. nach dem tatsächlichen Streitinteresse (§ 2 Abs. 1 lit. a GebVOG). Ausgehend von einem Streitwert von CHF 559'634.76 ist die Gerichtsgebühr in Anwendung von § 4 Abs. 1 und 2 GebV OG – unter Berücksichtigung des Zeitaufwands des Gerichts (Durchführung einer Vergleichsverhandlung, zweifacher Schriftenwechsel und Stellungnahme zu den Dupliknoten) und der Schwierigkeit des vorliegenden Falles – auf rund 100 % der Grundgebühr und damit auf CHF 22'000.– festzusetzen und ausgangsgemäss der Klägerin aufzuerlegen (Art. 106 Abs. 1 ZPO).

### 9.2. Parteientschädigungen

Die Höhe der Parteientschädigung ist nach der Verordnung über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 zu bemessen (AnwGebV; Art. 105 Abs. 2 ZPO). Grundlage ist auch hier der Streitwert (§ 2 Abs. 1 lit. a AnwGebV). Die Grundgebühr ist mit der Begründung bzw. Beantwortung der Klage verdient und deckt auch den Aufwand für die Teilnahme an einer allfälligen Hauptverhandlung ab. Für die Teilnahme an zusätzlichen Verhandlung und für weitere notwendige Rechtsschriften wird ein Zuschlag von je höchstens der Hälfte der Grundgebühr

berechnet (§ 11 Abs. 1 und 2 AnwGebV i.V.m. § 4 Abs. 1 AnwGebV). Bei der Festsetzung der Parteientschädigung ist vorliegend zu berücksichtigen, dass eine Vergleichsverhandlung und ein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt wurde. Dies führt in Anwendung von § 4 und 11 AnwGebV zu einer Parteientschädigung in der Höhe von rund 37'000.–. Entsprechend ist die Klägerin zu verpflichten, der Beklagten eine Parteientschädigung von CHF 37'000.– zu bezahlen. Die Klägerin hat bereits in diesem Umfang eine Sicherheit für die Parteientschädigung geleistet. Die Parteientschädigung ist der Beklagten aus der von der Klägerin geleisteten Sicherheit zu bezahlen.

**Das Handelsgericht erkennt:**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf CHF 22'000.–.
3. Die Kosten werden der Klägerin auferlegt und aus dem vom ihr geleisteten Kostenvorschuss gedeckt.
4. Die Klägerin wird verpflichtet, der Beklagten eine Parteientschädigung von CHF 37'000.– zu bezahlen. Die Parteientschädigung wird der Beklagten aus der von der Klägerin hierfür geleisteten Sicherheit bezahlt.
5. Schriftliche Mitteilung an die Parteien.
6. Eine bundesrechtliche Beschwerde gegen diesen Entscheid ist innerhalb von 30 Tagen von der Zustellung an beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen. Zulässigkeit und Form einer solchen Beschwerde richten sich nach Art. 72 ff. (Beschwerde in Zivilsachen) oder Art. 113 ff. (subsidiäre Verfassungsbeschwerde) in Verbindung mit Art. 42 und 90 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG). Der Streitwert beträgt CHF 559'634.76.

Zürich, 20. Juni 2019

Handelsgericht des Kantons Zürich

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Roland Schmid

Adrienne Hennemann