

BGer 9C_296/2024 vom 28. November 2024

Bundesgericht, 2024-11-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_296_2024

FR: TF 9C_296/2024 du 28 novembre 2024

IT: TF 9C_296/2024 del 28 novembre 2024

Erwägungen

E. 1

Von beiden Verfahrensparteien angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich zulässig.

E. 1.1

Die Vorinstanz gibt der ESTV in allen Teilen Recht und heisst die Beschwerde im Dispositiv (mit Verweis auf Erwägung 3.3) teilweise infolge Verjährung des Steuerjahrs 2013 gut. Aufgrund des Obsiegens der ESTV ist deren Beschwerdelegitimation zu prüfen.

E. 1.1.1

Das Beschwerderecht der Bundesbehörden gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG ist abstrakter und autonomer Natur. Es dient dazu, eine korrekte und einheitliche Anwendung des Bundesrechts zu gewährleisten (vgl. BGE 142 II 324 E. 1.3.1; Urteile 2C_392/2022 vom 15. November 2022 E. 1.2.3; 2C_582/2016 vom 22. Mai 2017 E. 1.2, nicht publ. in BGE 143 II 425). Die Legitimationsvoraussetzungen von Art. 89 Abs. 1 BGG sind auf die Bundesbehörden nicht anwendbar. Dies gilt insbesondere auch für die Voraussetzung der Beteiligung am vorinstanzlichen Verfahren im Sinne von Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG (BGE 136 II 359 E. 1.2). Daraus folgt insbesondere, dass für die Behördenbeschwerde die Beschwerdebefugnis nicht an ein schutzwürdiges Interesse oder ein spezifisches öffentliches Interesse gebunden ist, da das Interesse an einer einheitlichen Anwendung des Bundesrechts ausreicht (BGE 135 II 338 E. 1.2.1; Urteile 9C_292/2023 vom 10. Oktober 2023 E. 1.1, nicht publ. in BGE 150 II 153 ; 1C_333/2020 vom 22. Oktober 2021 E. 1.2.4, nicht publ. in BGE 148 II 92). Hingegen darf das Beschwerderecht der Behörde nicht zur Förderung rein privater Interessen oder mit dem alleinigen Ziel, einer Privatperson zu helfen, eingesetzt werden (BGE 125 II 326 E. 2c; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: Commentaire de la LTF, 3e éd. 2022, Nr. 77 zu Art. 89; BERNHARD WALDMANN, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, N. 47 zu Art. 89). So hat das Bundesgericht die Beschwerdebefugnis der ESTV in Fällen bejaht, in denen die Beschwerdeinstanz ihren Veranlagungsentscheid mit einer anderen Begründung bestätigt hatte. Die Beschwerde der Steuerbehörde bezog sich in diesen Fällen nur auf die Begründung, ohne dass eine Gutheissung der Beschwerde im konkreten Fall Auswirkungen auf die fiskalischen Interessen des Bundes hätte (BGE 125 II 326 E. 2c; 123 II 16 E. 2c). Die Beschwerde nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG erlaubt es jedoch nicht, dem Bundesgericht eine Frage ohne Realitätsbezug zur Prüfung vorzulegen, sondern sie muss sich auf konkrete Problemstellungen im Einzelfall beziehen (vgl. BGE 135 II 338 E. 1.2.1; Urteile

1C_384/2021 vom 18. August 2022 E. 3.3.1; 2C_1040/2018 vom 18. März 2021 E. 2.2.2, nicht publ. in BGE 147 II 227). Die Beschwerde muss zudem eine gewisse Aktualität und Relevanz aufweisen (BGE 135 II 338 E. 1.2.1). Somit setzt die Ausübung des Behördenbeschwerderechts ein aktuelles und praktisches Interesse voraus, das mit den in Art. 89 Abs. 1 BGG geforderten Voraussetzungen vergleichbar ist, sich aber auf die korrekte Anwendung des Bundesrechts konzentriert (Urteil 2C_392/2022 vom 15. November 2022 E. 1.2.3).

E. 1.1.2

Die ESTV äussert sich zu ihrem Rechtsschutzinteresse dahingehend, dass bei einem Verweis auf Erwägungen in einem Dispositiv auch diese an der Rechtsverbindlichkeit teilnehmen würden (mit Verweis auf Urteil 2C_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 3). Dispositiv-Ziffer 1 des hier angefochtenen Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. April 2024 verweist auf E. 3.3, in welcher festgehalten ist, dass der Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 rechtmässig ist. Betreffend die Steuerperiode 2013 ist die Verjährung eingetreten und infolgedessen hat die ESTV die Zinsfolgen neu zu berechnen. Die Berechnungen zur Vorsteuerabzugskorrektur (in der angefochtenen E. 3.2.6.2) sind nicht vom Verweis im Dispositiv erfasst. Im Rahmen des Nachvollzugs des angefochtenen Urteils hat die ESTV die erforderlichen Nachberechnungen anzustellen.

E. 1.1.3

Der Antrag der ESTV (Verfahren 9C_296/2024) lautet entsprechend auf die Aufhebung des angefochtenen Urteils unter Neuberechnung der Einlageentsteuerung für die Steuerperiode 2014, worin ein Antrag in der Sache - nämlich auf Korrektur von Mehrwertsteuerrückforderungen - zu sehen ist. Folglich steht die korrekte Anwendung der für die Berechnung ausschlaggebenden Normen im Zentrum, womit die Beschwerdelegitimation der ESTV gegeben ist (vgl. E. 1.1.1). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) der nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) legitimierten ESTV ist einzutreten.

E. 1.2

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde der beschwerdeberechtigten Steuerpflichtigen (Verfahren 9C_365/2024) ist ebenfalls einzutreten (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ; sowie Art. 89 Abs. 1 lit. a bis c BGG).

E. 2

Es sind zwei Beschwerden eingegangen, eine seitens der Steuerpflichtigen und eine seitens der ESTV. Beide Beschwerden beruhen auf demselben Sachverhalt. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 142 II 293 E. 1.2).

E. 3.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Es prüft daher die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nicht frei wie eine Appellationsinstanz, sondern nur in eingeschränkter Weise (BGE 144 V 50 E. 4.1). Namentlich können die vorinstanzlichen Feststellungen gemäss Art. 105 Abs. 2

BGG nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (BGE 149 II 337 E. 2.3) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). Die Parteien haben substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; werden sie diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 149 II 337 E. 2.3 ; 147 I 73 E. 2.2).

E. 3.2

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Die Verletzung von Grundrechten untersucht das Bundesgericht nur, wenn eine entsprechende Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2). Ansonsten wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 149 II 337 E. 2.2). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 149 II 337 E. 2; 148 II 73 E. 8.3.1).

E. 4.1

Im vorliegenden Verfahren sind die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) betroffen. Damit kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) bzw. die dazugehörige MWSTV zur Anwendung. Es ist jeweils die in der zu beurteilenden Steuerperiode anwendbare Fassung massgebend (zum Übergangsrecht vgl. auch Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

E. 4.2

Unstrittig und von der Vorinstanz erkannt ist, dass die absolute Verjährung für die Steuerperiode 2013 eingetreten ist (Nachbelastung des Vorsteuerabzugs ausmachend Fr. 341'372.-; vgl. Art. 42 Abs. 6 MWSTG ; die absolute Festsetzungsverjährung beträgt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in welcher die Steuerforderung entstanden ist, vgl. angefochtenes Urteil E. 1.7.2 und E. 3.3).

E. 5

Strittig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die Bindungswirkung der damals am 7. Mai 2014 erteilten Auskunft der ESTV über den 100 %igen-Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Import und dem Betrieb des Helikopters zu Recht verneint hat.

E. 5.1

Im Bereich der Mehrwertsteuer herrscht das Prinzip der modifizierten Selbstveranlagung (BGE 149 II 147 E. 3.3.1 m.w.H. und Auflistung diverser Pflichten der steuerpflichtigen Person). Die sich aus der Methode der Selbstveranlagung ergebenden Pflichten werden durch das gesetzlich vorgesehene Auskunftsrecht der steuerpflichtigen Person gemildert (

BGE 149 II 147 E. 3.3.1 m.w.H).

Das Auskunftsrecht besagt, dass die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft (sog. Ruling) erteilt. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden (Art. 69 MWSTG). Die Verbindlichkeit des Rulings ergibt sich einerseits besonders aus der lex specialis Regel von Art. 69 MWSTG und andererseits aus den allgemeinen verfassungsmässigen Normen zum Vertrauensschutz und zum Prinzip von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV ; vgl. RALF IMSTEPF/DIEGO CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 89 2020/2021, S. 183 ff., 187, 191).

E. 5.2

Sachverhaltselemente, die tatbestandsrelevant und damit rechtsrelevant sind, müssen zwingend im Auskunftsbegehren enthalten sein; nicht rechtsrelevante Sachverhaltselemente müssen nicht beschrieben werden und beeinflussen bei einer Änderung die Gültigkeit der Auskunft nicht (vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 183 ff., 192). Die ESTV darf sich auf die Sachverhaltsdarstellung der anfragenden Person verlassen und muss grundsätzlich keine eigenen Sachverhaltsabklärungen anstellen (IMSTEPF/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 187).

E. 5.2.1

Bei komplexen Sachverhalts- und Rechtsfragen dürfen die Anforderungen an die Vollständigkeit der Umschreibung des massgeblichen Sachverhalts durch die steuerpflichtige Person allerdings nicht allzu hoch angesetzt werden (HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Auflage 2024, Rz. 2573). In solchen Konstellationen obliegt es der ESTV, den Sachverhalt vor der Auskunftserteilung von Amtes wegen derart abzuklären, dass eine verbindliche Auskunft erteilt werden kann. Insofern herrscht die Untersuchungsmaxime (Art. 81 Abs. 2 MWSTG). Die ESTV hat alsdann den konkreten, ihr unterbreiteten und, sofern erforderlich, von Amtes wegen bereinigten Sachverhalt zu beurteilen. Sie darf sich nicht auf allgemeine Ausführungen zur Rechtslage beschränken. Die einmal erteilte Auskunft ist damit individuell-konkreter Natur, was bedeutet, dass lediglich die betreffende steuerpflichtige Person (oder deren Rechtsnachfolgerin) sich darauf berufen kann, und auch nur, soweit es sich um genau diesen Sachverhalt (bzw. eine Wiederholung desselben) handelt. Die Auskunft hat materiell den Charakter einer Feststellungsverfügung, soweit im Nachgang keine formelle Feststellungsverfügung verlangt wird (BGE 149 II 147 E. 3.3.2 m.w.H.).

E. 5.2.2

Die steuerpflichtige Person hat den zu beurteilenden Sachverhalt konkret und präzise darzulegen, wenn sie um eine in die Form einer Feststellungsverfügung gekleidete Auskunft ersucht. Die Auskunftsverfügung bezieht sich dem Grundsatz nach auf einen noch nicht verwirklichten, künftigen, unter Umständen sogar hypothetisch bleibenden Sachverhalt. Handelt es sich beim Gegenstand des Ersuchens um ein Projekt, eine reine Planung oder eine Mehrzahl von Varianten, so haben die steuerpflichtigen Personen und die ESTV auf Grundlage des konkret und präzise zu umschreibenden Sachverhalts zu argumentieren. Weder sind Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, die im Ersuchen um

Erlass einer Auskunftsverfügung nicht enthalten sind, noch denkbare Hypothesen, die aber nicht unterbreitet werden (BGE 149 II 147 E. 3.3.3.2).

E. 5.3.1

Gleiches gilt grundsätzlich bei Änderung der gesetzlichen Grundlagen (JEANNINE MÜLLER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Kommentar MWST], Basel 2015, N. 16 zu Art. 69 MWSTG). Ändern sich nicht die gesetzlichen Grundlagen, sondern ändert sich eine von der ESTV publizierte Praxisfestlegung, auf die sich das Ruling stützt, verliert gemäss ESTV das Ruling seine Wirkung (vgl. Mehrwertsteuer-Info Nr. 20 zu "Zeitliche Wirkungen von Praxisfestlegungen", Ziff. 5; IMSTEPF/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 187, 197). In der Lehre wird mit der Begründung gegen diese Auffassung der ESTV argumentiert, dass gerade der Grundsatz von Treu und Glaube und die Rechtssicherheit, das Ziel des Auskunftsrechts, untergraben werde, wenn mit einer Praxisänderung eine neue Auskunft eingeholt werden müsse (statt vieler MÜLLER, a.a.O., N. 17 zu Art. 69 MWSTG ; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, a.a.O., Rz. 2578; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar Mehrwertsteuer, 2. Auflage 2019, N. 24 zu Art. 69 MWSTG). Will die ESTV im Fall der Änderung einer von ihr publizierten Praxisfestlegung bewirken, dass eine von ihr vorher individuell erteilte Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG nicht mehr gelten bzw. insoweit der geänderte Inhalt der Praxisfestlegung gelten soll, hat sie dementsprechend die von ihr erteilte Auskunft gegenüber der steuerpflichtigen Person zunächst zu widerrufen (so explizit in Urteil 9C_363/2024 vom 28. November 2024 E. 5.3.4.2, zur Publ. vorgesehen).

E. 5.3.2

Die Verbindlichkeit der Auskunft entfällt insbesondere dann, wenn der im Auskunftsbegehren festgehaltene Sachverhalt nicht umgesetzt wird oder die Sachverhaltsdarstellung der anfragenden Person sich als falsch erweist (vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 187, 203; vgl. auch MÜLLER, a.a.O., N. 14 zu Art. 69 MWSTG).

E. 6.1.1

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind (vgl. vorne E. 3.1), beabsichtigte die Steuerpflichtige, jährlich ca. 150-200 Stunden kommerzielle Flüge für Kunden (unabhängige Dritte) in der Schweiz und im umliegenden Ausland durchzuführen, dies zu einem Preis von Fr. 5'700.- pro Flugstunde. Namentlich würden die Flüge in den Wintermonaten (insbesondere anlässlich des G._____) stattfinden. Während den Sommermonaten stünde dem Mehrheitsaktionär ein prioritäres Nutzungsrecht zu, wobei er gemäss Charter Agreement vom 26. November bzw. 11. Dezember 2013 eine fixe Anzahl von Flugstunden abnehmen müsse ("zur Zeit 283 Flugstunden pro Jahr"). Es handle sich dabei um private Flüge des Mehrheitsaktionärs, dessen Familie und dessen Gäste. Nicht genutzte Flugstunden würden am Ende des Jahres wieder verfallen und Flugstunden, welche über die Mindestanzahl hinausgehen würden, würden zu einem Preis von Fr. 5'650.- (pro Flugstunde) zusätzlich in Rechnung gestellt. Ferner würde die Steuerpflichtige mit dem Helikopter auch geschäftliche Flüge für Konzerngesellschaften durchführen. Diese Gesellschaften könnten die Flüge zum selben Preis wie Dritte bei der Steuerpflichtigen beziehen, jedoch ohne prioritäre Nutzungsrechte. Das finale Nutzungsverhältnis des Helikopters werde sich erst im Laufe der Jahre zeigen

und hänge massgeblich davon ab, wie erfolgreich sie an die vergangenen Jahre anknüpfen könne.

E. 6.1.2

Die Vorinstanz und die ESTV sind der Auffassung, dass nicht mehr von im Auskunftsbegehren geschilderten Sachverhalt gesprochen werden könne. Die durchgeführten Flugstunden seien erwiesenermassen deutlich tiefer ausgefallen, als geplant. Weder die kommerziellen Flüge (worunter die ESTV auch die - im Auskunftsbegehren separat aufgeführten - Flüge für Konzerngesellschaften gezählt habe) noch die privaten Flüge des Mehrheitsaktionärs hätten im erhoffen Umfang stattgefunden. Es treffe zwar für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 zu, dass das Verhältnis zwischen kommerzieller und privater Nutzung des Helikopters ähnlich ausgefallen sei wie im Auskunftsbegehren geschildert. Die deutlich tiefere Anzahl an durchgeführten Flugstunden habe jedoch gleichzeitig zu erheblich längeren Standzeiten des streitgegenständlichen Helikopters geführt als geplant. Sodann sei auch die vertragliche Regelung zwischen der Steuerpflichtigen (bzw. ihrer Rechtsvorgängerin) und ihrem Mehrheitsaktionär betreffend Nutzung des streitgegenständlichen Helikopters mehrfach abgeändert worden. Gemäss ursprünglichem Charter Agreement aus dem Jahr 2013 habe sich der Mehrheitsaktionär verpflichtet, pro Kalenderjahr 283 Flugstunden zu einem (Dritt-) Preis von Fr. 5'650.- (pro Flugstunde) einzukaufen. Im Jahr 2015 hätten die Parteien einen neuen Chartervertrag abgeschlossen, wonach sich der Mehrheitsaktionär verpflichtet habe, 80 Flugstunden zu einem Pauschalpreis von EUR 700'000.- zu beziehen. Dies entspreche einem Stundenansatz von EUR 8'750.-. Mit der Vertragsergänzung aus dem Jahr 2017 sei der zu bezahlende Pauschalpreis für 80 Flugstunden auf EUR 1'200'000.- erhöht worden, was einem Stundenansatz von EUR 15'000.- und damit dem Dreifachen des Drittpreises entspräche. Die längeren Standzeiten und erfolgten Vertragsanpassungen hätten in Kombination mit dem temporären Vorrangrecht des Mehrheitsaktionärs dazu geführt, dass das Halten des Helikopters faktisch hauptsächlich durch den Mehrheitsaktionär - und nicht wie im Auskunftsbegehren geschildert bzw. zumindest geplant durch die Steuerpflichtige (mittels Einkünften aus Leistungen an Dritte und Konzerngesellschaften) - finanziert worden sei. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht sei dies - entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen - nicht irrelevant. Im Jahr 2017 (wie auch bereits im Jahr 2013) sei der streitbetroffene Helikopter sodann - ebenfalls im Unterschied zum im Auskunftsbegehren geschilderten Sachverhalt - überwiegend vom Mehrheitsaktionär zu privaten Zwecken genutzt worden, was einer partiellen Nutzungsänderung entspreche. Auch diesbezüglich könne nicht von einem gleichen Sachverhalt gesprochen werden.

E. 6.2

Die Steuerpflichtige stellt sich zusammengefasst auf den Standpunkt, die effektive Nutzung des Helikopters entspreche den im Ruling dargestellten Verhältnissen. Gestützt auf das Ruling stehe ihr im Zusammenhang mit der Nutzung des Helikopters ein 100%-iges Vorsteuerabzugsrecht zu.

E. 6.2.1

Unbestritten und von der Steuerpflichtigen anerkannt ist die vorinstanzliche Feststellung, dass sich die kommerzielle Nutzung des Helikopters - wie im Urteil dargestellt - in den Jahren 2013 bis 2017 zwischen 42 % und 57 % bewegte (angefochtenes Urteil E. 3.1.3.2).

Steuerperiode

2013

2014

2015

2016

2017

Total Flugstunden Vercharterung

93.07

(100%)

177.68

(100%)

219.57

(100%)

146.78

(100%)

150.91

(100%)

Aktionär (privat)

54.05 (58.07%)

76.07 (42.81%)

98.38 (44.81%)

71.57

(48.76%)

86.48

(57.31%)

Dritte (kommerziell)

39.02 (41.93%)

101.61 (57.19%)

121.19 (55.19%)

75.21

(51.24%)

64.43

(42.69%)

E. 6.2.2

Nach Abnahme des Rulings habe sich die Geschäftstätigkeit - so die Steuerpflichtige - nicht so entwickelt wie ursprünglich geplant. Entgegen den Erwartungen hätten die 150-200 kommerziellen Flugstunden nicht erreicht werden können und auch der Hauptaktionär habe den Helikopter weniger genutzt als geplant. Um die jährlichen Fixkosten zu decken, habe der Chartervertrag in den Folgejahren mehrmals an die effektiven Verhältnisse angepasst werden müssen:

Steuerperiode

2013

2014

2015

2016

2017

Mindestabnahme durch Aktionär (Flugstunden)

283

229

80

80

80

Kosten pro private Flugstunde

Fr. 5'650.-

Fr. 5'650.-

Fr. 8'750.-

Fr. 8'750.-

Fr. 15'000.-

Kosten für

zusätzliche private Flugstunde über Mindestabnahme

Fr. 5'650.-

Fr. 5'650.-

Fr. 5'650.-

Fr. 5'650.-

Fr. 5'650.-

E. 6.2.3

Die ESTV habe im Ruling bestätigt, dass der Helikopter pro Jahr 150-200 Stunden für kommerzielle Flüge zu einem Preis von Fr. 5'700.- pro Flugstunde eingesetzt werde. Gemäss Chartervertrag mit dem Eigentümer sei eine Mindestabnahme von 283 Flugstunden zu Fr. 5'650.- pro Flugstunde vereinbart worden. Der ESTV sei deshalb bereits bei der

Auskunftserteilung klar gewesen, dass die Nutzung durch den Aktionär die kommerzielle Nutzung übersteige. Bezogen auf die Flugstunden sei die ESTV deshalb von einem Verhältnis von max. 41,4 % kommerzielle Flüge zu 58,6 % private Flüge ausgegangen. Es handle sich daher um einen im Kern gleichen Sachverhalt.

E. 6.2.4

Die ESTV wie die Vorinstanz würden ausblenden, dass der Hauptaktionär das finanzielle Risiko der Eigentümergesellschaft trage. Die geringere Nutzung des Helikopters durch kommerzielle Flüge würde dazu führen, dass die Fixkosten nicht gedeckt seien und die Differenz durch den Hauptaktionär zu tragen sei. Dieser Umstand dürfe aber nicht dazu führen, die vom Hauptaktionär zusätzlich für das Defizit im kommerziellen Bereich getragenen Kosten als Entgelt für seine private Nutzung umzuqualifizieren. Zudem sei zu berücksichtigen, dass immer eine Mindestabnahme an Flugstunden vereinbart worden und dies auch im Ruling offengelegt worden sei. Deshalb dürfe in einer solchen Konstellation die effektive Nutzung und die Anzahl privater Flugstunden gar keine Rolle spielen. Auch für die ESTV sei das Verhältnis der privaten zu den kommerziellen Flugstunden - und nicht die absolute Anzahl an Flugstunden - das wesentliche Element zur Beurteilung einer Steuerumgehung. Die Vertragsanpassungen in den Jahren 2014 bis 2017 seien deshalb offensichtlich notwendig gewesen und hätten dazu geführt, dass die Mindestabnahme an privaten Flugstunden ungefähr der effektiven privaten Nutzung angepasst worden sei. Im Gegenzug habe der Preis für die Flugstunden erhöht werden müssen, um die Gesellschaft finanziell im Gleichgewicht zu behalten.

E. 6.2.5

Die Steuerpflichtige habe der ESTV in der Rulinganfrage im Jahr 2014 mitgeteilt, dass eine Mindestabnahme in Höhe von 283 privaten Flugstunden bestehe, woraus sich ein jährlicher Umsatz mit dem Privataktionär von Fr. 1'598'950.- (Fr. 5'650.-/Flugstunde) ergebe. Mit den ursprünglich geplanten und gegenüber der ESTV kommunizierten 150-200 kommerziellen Flugstunden sei ein Umsatz in der Bandbreite von Fr. 855'000.- bis Fr. 1'140'000.- angestrebt (Fr. 5'700.-/Flugstunde) worden. Folglich habe die Steuerpflichtige eine hauptsächliche Finanzierung mittels Einkünften aus Leistungen an Dritte und Konzerngesellschaften nie in Aussicht gestellt. Im Gegenteil, aus den kommunizierten Verhältnissen lasse sich ableiten, dass die Aufwendungen für den Helikopter nur im Umfang von 35 % bis 47 % aus der kommerziellen Vercharterung finanziert werden sollten.

E. 6.2.6

Die Aussage der Vorinstanz, wonach das Halten des Helikopters faktisch hauptsächlich durch den Hauptaktionär finanziert worden und dies eine Änderung des Sachverhalts sei, sei deshalb nicht haltbar. Schon in der Rulinganfrage sei dargestellt worden, dass das Halten des Helikopters zu mehr als 50 % (je nach Auslastung durch kommerzielle Flüge zu 53 % - 65 %) und damit hauptsächlich durch den Hauptaktionär finanziert worden sei. Es liege deshalb keine Änderung des Sachverhalts vor. Im Weiteren liege es in der Natur der Sache, dass die Anzahl der effektiven Flugstunden in der Praxis erheblich von den ursprünglichen Schätzungen abweichen könne.

E. 6.3

Zusammengefasst zeigt sich, dass unbestritten ist, dass sich im Wesentlichen in Bezug auf den Betrieb des Helikopters - in Abweichung zum Ruling - vier Elemente geändert haben: Einerseits erreichte die Steuerpflichtige pro Jahr weder die erwarteten 150-200

kommerziellen Flugstunden (Anzahl kommerzielle Flugstunden) noch die privaten Flugstunden (Anzahl private Flugstunden). Dadurch kam es zu erheblich längeren Standzeiten (Anzahl Nicht-Flugstunden). Andererseits erhöhte sich der Preis pro abgenommener Flugstunde durch den Hauptaktionär um rund das Dreifache zum ursprünglich vorgesehenen (Dritt-) Preis (Preis pro Flugstunde).

(Ungefähr) gleich geblieben ist das Verhältnis zwischen kommerziellen und privaten Flugstunden (verhältnismässige Nutzung), wobei es in den Jahren 2013 und 2017 zu einer überwiegenden privaten Nutzung kam (vgl. vorne E. 6.2.1).

Zentral zu beurteilen ist, ob es sich bei den geänderten Elementen um rechtsrelevante Sachverhaltselemente handelt oder nicht, da Änderungen von nicht rechtsrelevanten Sachverhaltselementen die Gültigkeit des Rulings nicht beeinflussen (vgl. vorne E. 5.2).

E. 7

Zur Beurteilung der Rechtsrelevanz der einzelnen Sachverhaltselemente ist die Rechtslage zum Vorsteuerabzugsrecht von Gesellschaften wie der vorliegenden auszuleuchten.

E. 7.1

Eine steuerpflichtige Person, die ein Unternehmen betreibt, kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich Vorsteuern abziehen (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG, Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Im Umkehrschluss kann, wer kein Unternehmen betreibt, im Grundsatz auch keine Vorsteuern abziehen (vgl. BGE 148 II 233 E. 4.2; 141 II 199 E. 4.1). Dadurch kommt die Belastungskonzeption zum Ausdruck, die darauf abzielt, dass mit der Mehrwertsteuer der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland besteuert wird (Art. 1 Abs. 2 zweiter Satz MWSTG; BGE 149 II 147 E. 3.2.1).

E. 7.2

Vorliegend steht das Vorsteuerabzugsrecht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit respektive der Leistungsaustausch unter nahestehenden Personen und die damit verknüpfte Frage der Mehrwertsteuerumgehung im Zentrum.

In BGE 149 II 53 E. 5 zeigte das Bundesgericht die unterschiedlichen Phasen seiner Praxis zur mehrwertsteuerlichen Behandlung einer Gesellschaft, die ein Flugzeug hält, 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 steht, auf. Diese Rechtsprechung ist ohne Weiteres auch für Helikopter-Eigentümergeellschaften, wie der vorliegenden, heranzuziehen, zumal es sich auch um ein Luftfahrzeug handelt.

E. 7.2.1

Gemäss jüngster Rechtsprechung ist systematisch in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Eigentümergeinschaft die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt. Der Gesellschaft kann 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. Ohne subjektive Steuerpflicht kann die Gesellschaft keine Vorsteuern abziehen und keine Steuerersparnis erzielen (vgl. BGE 149 II 53 E. 5.2.4 und E. 5.3 m.w.H.; MARTIN KOCHER, in: Zoll + MWST Revue, 2023 96). Erst in einem zweiten Schritt ist die Gestaltung auf das Vorliegen einer Steuerumgehung zu prüfen.

E. 7.2.2

Das Bundesgericht hielt fest, dass die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften nicht als gewerblich bezeichnet werden kann, 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. Dieser Tätigkeit fehlt die notwendige Nachhaltigkeit, um wirtschaftlich bestehen zu können. Fällt diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, können die in diesem Rahmen erbrachten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen keinen geschäftlich 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 (vgl. BGE 149 II 53 E. 6.2 m.w.H.).

E. 7.2.3

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 Nr. 11 zum Luftverkehr, Ziff. 13.4). 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 Nr. 11 zum Luftverkehr, Ziff. 13.4; BGE 149 II 53 E. 6.2).

Nach erwähnter Praxispublikation bemisst sich die 20 %-Schwelle nach der effektiven Flugzeit (vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 11 zum Luftverkehr, Ziff. 13.4).

E. 8.1

Zur Beurteilung der Bindungswirkung des Rulings ist freilich die bisherige Praxis (nachfolgend "alte Gerichtspraxis") zu den Flugzeugfällen heranzuziehen.

E. 8.1.1

Grundlegend hierzu ist die Rechtsprechung zur Steuerumgehung. Eine Steuerumgehung liegt 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 (statt vieler BGE 149 II 53 E. 5.2.1).

E. 8.1.2

Gemäss "alter Gerichtspraxis" unterschied das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Frage der Steuerumgehung vier Fallkonstellationen (zum Ganzen [in tabellarischer Form dargestellt]: Urteil 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9).

- Bestand eine ausschliessliche (private) Eigennutzung des Flugzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten oder eine nahe stehende Person, war die zivilrechtliche Struktur nicht anzuerkennen und ein "Durchgriff" vorzunehmen (Fallgruppe 1);
- Bestand die Eigennutzung nahezu ausschliesslich, aber lag lediglich eine nahezu unerhebliche Drittnutzung (im Sinne echter Drittumsätze) vor, war die zivilrechtliche Struktur ebenfalls nicht anzuerkennen und ein "Durchgriff" vorzunehmen (Fallgruppe 2);
- Wurde ein Flugzeug dem wirtschaftlich Berechtigten oder der nahe stehenden Person zwar dauernd (oder zumindest mit "Vorrangrecht") zur Verfügung gestellt und entsprechend genutzt, wurden daneben aber erhebliche Drittumsätze erzielt, war die Struktur teilweise, d.h. in Bezug auf die Drittumsätze grundsätzlich anzuerkennen (Fallgruppe 3);
- Kein Raum für eine Steuerumgehung blieb, wenn eine erhebliche Drittnutzung bestand und der Eigennutzung eine untergeordnete Bedeutung zukam; die gewählte Struktur war steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen (Fallgruppe 4).

In zwei weiteren Urteilen aus dem Jahr 2014 hielt das Bundesgericht fest, dass die private Verwendung von Leistungen der steuerpflichtigen Person durch den wirtschaftlich Berechtigten nur auf der Ebene der Steuerumgehung eine Rolle spiele. Liege keine Steuerumgehung vor und habe die Leistung die betriebliche Sphäre verlassen, werde die Frage, ob teilweise Eigenverbrauch vorliege (mithin eine gemischte Verwendung im Sinne von 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).

In einem weiteren Urteil aus dem Jahr 2018 hat das Bundesgericht bei Luftfahrzeugen, welche zu einem Grossteil stillstehen und bei denen sich der wirtschaftlich Berechtigte das Recht vorbehält, das Luftfahrzeug jederzeit auf Abruf zu benutzen, die während den Standzeiten angefallenen Kosten nicht geschäftlichen, sondern privaten Zwecken zugeordnet (vgl. Urteil 2C_933/2016 vom 15. Januar 2018 E. 3.3.2).

E. 8.1.3

Das die "alte Gerichtspraxis" begründende Leiturtel 2C_487/2011 wurde am 13. Februar 2013 gefällt. Die Rulinganfrage der Steuerpflichtigen datiert vom 11. April 2014 und das Antwortschreiben der ESTV vom 7. Mai 2014. Eine Änderung der Rechtsprechung ist grundsätzlich sofort auf alle hängigen Verfahren anwendbar (BGE 142 V 551 E. 4.1; Urteil 9C_245/2023 vom 26. Juli 2023 E. 5.5.1). Die Steuerpflichtige durfte daher zu Recht davon ausgehen, dass die ESTV den Sachverhalt bereits unter dem Blickwinkel der damaligen Rechtsprechung (hier "alte Gerichtspraxis") beurteilt hat, obwohl die ESTV die Auswirkung der "alten Gerichtspraxis" erst am 27. Mai 2015 in der MWST-Brancheninfo Nr. 11 zum Luftverkehr publiziert hat.

E. 8.1.4

Gemäss der "alten Gerichtspraxis" waren zur Beurteilung der Steuerumgehung massgeblich die vier Fallkategorien zu unterscheiden (vgl. E. 8.1.2 sowie RALF IMSTEPF/ROGER ROHNER, Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer, in: Forum für Steuerrecht 2023 S. 356). Gemäss "alter Gerichtspraxis" waren sodann die erhebliche Drittnutzung, das dauernde Zurverfügungstellen sowie das Vorrangrecht des Hauptaktionärs wesentliche Abgrenzungskriterien.

E. 8.2

Mit Blick auf diese Rechtslage handelt es sich bei der geringeren Anzahl der effektiven Flugstunden zwar um eine Abweichung vom Ruling (im Ruling waren 150-200 kommerzielle Flugstunden geplant, tatsächlich durchgeführt wurden 40-120 kommerziellen Flugstunden). Bei dieser Abweichung handelt es sich unter Berücksichtigung der Komplexität jedoch noch nicht um eine solche, die unmittelbar tatbestands- und damit rechtsrelevant wäre und die Bindungswirkung des Rulings für sich entkräften könnte.

Auch stand die Finanzierungsfrage des Helikopters durch den Hauptaktionär nicht unmittelbar im Fokus des Rulings, weshalb auch hier die Änderungen nicht als unmittelbar tatbestands- und damit rechtsrelevant bezeichnet werden können. Im Übrigen gilt zu betonen, dass die ESTV in Konstellationen wie der vorliegenden gehalten war, den Sachverhalt derart zu erstellen, dass eine verbindliche Auskunft erteilt werden kann (vgl. vorne E. 5.2.1).

Jedoch ist nach alter (wie nach jüngster) Rechtsprechung wesentlich, dass es sich beim Entgelt an eng verbundene Personen um den Drittpreis handelt (vgl. Art. 24 Abs. 2 MWSTG und Art. 26 MWSTV). Die Steuerpflichtige hat - wie sie selbst aufzeigt - mehrmals den Chartervertrag (in den Jahren 2014 und 2017) abgeändert und dadurch den Preis pro privater Flugstunde angepasst (vgl. E. 6.2.2 und E. 6.2.5). Hierbei handelt es sich um ein offensichtlich wesentliches und tatbestands- und damit rechtsrelevantes Sachverhaltselement, das die Steuerpflichtige ohne Rückfragen im Nachhinein zur Rulinganfrage abgeändert hat. Wie die Vorinstanz ausführt und die Steuerpflichtige auch nicht weiter bestreitet, handelt es sich bei der Abweichung (von ursprünglich Fr. 5'650.- pro Flugstunde im Jahr 2015 auf Fr. 8'750.- und dann im Jahr 2017 auf Fr. 15'000.- pro Flugstunde) um letztlich rund das Dreifache des Drittpreises. Aufgrund dieser wesentlichen Änderung zum im Ruling geschilderten Sachverhalt hätte die Steuerpflichtige die Anwendbarkeit der Auskunft in Frage stellen und der ESTV ein aktualisiertes Auskunftsbegehren zur Beurteilung vorlegen müssen, um sich weiterhin auf die Bindungswirkung des Rulings berufen zu können. Dies hat sie indes unterlassen.

E. 8.3

Es zeigt sich, dass von einer wesentlichen Änderung des relevanten Sachverhalts auszugehen ist, womit das Ruling keine Wirkung entfaltet. Die Vorinstanz und die ESTV haben zu Recht die Bindungswirkung des Auskunftsschreibens vom 7. Mai 2014 nicht anerkannt.

Unstrittig ist, dass der Mehrheitsaktionär den Helikopter zu mehr als 20 % privat genutzt hat (vgl. E. 6.2.1). Nach der neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann entgegen den Ausführungen der Steuerpflichtigen die private Nutzung oberhalb der "safe harbour" Schwelle von 20 % nicht mehr dem unternehmerischen Bereich zugerechnet werden, unabhängig davon, ob für die Privatflüge ein Drittpreis verrechnet wird (vgl. E. 7.2.4). Wie die Vorinstanz zu Recht aufzeigt, besteht im Umfang der privaten Nutzung kein Recht auf

Vorsteuerabzug (vgl. E. 7.1). Die Beschwerde der Steuerpflichtigen ist abzuweisen.

E. 9

Damit bleibt auf die Beschwerde der ESTV einzugehen, welche beantragt, die gewährte Einlageentsteuerung (Aspekt partielle Nutzungsänderung) in der Steuerperiode 2014 sei aufzuheben (Sachverhalt C.a). Zur Beantwortung der damit verbundenen Fragen ist vorab kurz die Tragweite der für die Steuerperiode 2013 eingetretenen absoluten Verjährung darzustellen (E. 9.1), ehe anschliessend auf den unter den Parteien teilweise umstrittenen Umfang der Vorsteuerkorrektur aufgrund der Nutzungsänderung auf dem Zeitwert des Helikopters einzugehen ist (E. 9.2 ff.).

E. 9.1

Gemäss Art. 42 Abs. 6 MWSTG verjährt das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist. Mit Eintritt der Festsetzungsverjährung geht die Steuerforderung unter (vgl. Urteil 9C_32/2023 vom 12. Juli 2023 E. 2.2.3; MICHAEL B EUSCH/ARTHUR BRUNNER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 20 zu Art. 120 m.w.H.; MICHAEL BEUSCH, Kommentar MWST, 2. Aufl. 2019, N. 3 zu Art. 42 m.w.H.), was vorliegend auf die die Steuerperiode 2013 beschlagende Steuerforderung zutrifft. Nicht untergegangen sind dagegen die sachverhaltlichen Grundlagen, welche sich in dieser Steuerperiode zugetragen haben. Diese können sich auch noch in späteren Steuerperioden auswirken. Um solche handelt es sich vorliegend bei der tatsächlichen Nutzung des Helikopters im Jahr 2013. Diese führte in der fraglichen Steuerperiode in Anwendung der Methode der gemischten Verwendung im festgestellten Verteilschlüssel zu einer Vorsteuerkürzung, welche aufgrund der eingetretenen Verjährung allerdings keine Wirkung entfaltete.

E. 9.2

Für die diesbezügliche Berechnung sind folgende Grundsätze heranzuziehen:

E. 9.2.1

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit gemischt, d.h. sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 28 MWSTG), als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (Art. 29 MWSTG), muss sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. 30 Abs. 1 MWSTG). Wird eine Vorleistung gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTG zu einem überwiegenden Teil im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, so kann nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und am Ende der Steuerperiode korrigiert werden (Art. 31 MWSTG).

E. 9.2.2

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (lit. a), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (lit. b) oder gestützt auf eigene Berechnungen (lit. c). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzuges auf eigene Berechnungen, hat sie gemäss Art. 67 MWSTV die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend zu belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung vorzunehmen. Nach der Rechtsprechung muss die Korrektur des Vorsteuerabzuges jedenfalls sachgerecht sein und

den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen. Die ESTV hat bei der Wahl der Methode zur Vorsteuerkorrektur ein weiter Ermessensspielraum (vgl. Urteile 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 8.4; 2C_933/2016 vom 15. Januar 2018 E. 3.2 und E. 4.1). Sodann prüft die Vorinstanz, also das Bundesverwaltungsgericht, die durch die ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Korrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Bundesverwaltungsgericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.6.1 f. m.w.H.).

E. 9.2.3

Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwerts des Gegenstandes oder der Dienstleistung zu korrigieren. Zur Ermittlung des Zeitwerts wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung (Art. 31 Abs. 3 MWSTG , Art. 32 Abs. 2 MWSTG sowie Art. 70 Abs. 2 MWSTV und Art. 73 Abs. 2 MWSTV). Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nur teilweise weg, so ist die Korrektur im Ausmass der nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigten Nutzung vorzunehmen (Art. 69 Abs. 4 MWSTV).

E. 9.2.4

Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein (Einlageentsteuerung), so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 MWSTG). Die Korrektur erfolgt spiegelbildlich, wie beim Eigenverbrauch (vgl. E. 9.2.3), bei in Gebrauch genommenen Gegenständen auf dem Zeitwert.

E. 9.3

Die ESTV bringt vor, dass der Verweis auf die Verjährung im Dispositiv der Vorinstanz bewirke, dass diese dortigen Ausführungen an der Rechtsverbindlichkeit teilnehmen würden. Durch die teilweise Gutheissung durch die Vorinstanz hätte nun die ESTV insgesamt keine Steuerforderung mehr zu Gute. Viel mehr resultiere nun, dass die Steuerpflichtige ein Guthaben habe. Korrekt sei aber, dass die Steuerperiode 2013 - wie die Vorinstanz erkannt habe - absolut verjährt und die diesbezügliche Forderung der ESTV untergegangen sei (Verwirkung der Nachbelastung in der Höhe von Fr. 341'372.-). Allerdings hätte die Vorinstanz nicht beachtet, dass besagte Verjährung des Steuerjahrs 2013 eine Konsequenz für die nachfolgenden Steuerperioden habe. Diese Konsequenz sei nicht berücksichtigt worden. Durch diese Nichtberücksichtigung seien Art. 31 und 32 MWSTG verletzt worden. Die Steuerforderung der ESTV lasse sich grundsätzlich wie folgt darstellen:

Steuerperiode

2013

2014

2015

2016

2017

gemäss amtlichen Akten

Fr. 341'372.-

Fr. (minus) 55'223.-

Fr. 23'572.-

Fr. 20'871.-

Fr. (minus) 116'152.-

Total Steuerkorrektur

Fr. 214'440.-

gemäss angefochtenem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

Fr. 0.- (verjährt)

Fr. (minus) 55'223.-

Fr. 23'572.-

Fr. 20'871.-

Fr. (minus) 116'152.-

Total Steuerkorrektur

Fr. (minus) 126'932.-

Art. 31 MWSTG zum Eigenverbrauch und Art. 32 MWSTG zur Einlageentsteuerung würden der korrekten steuerlichen Erfassung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs dienen. Ändere sich im Laufe der Zeit der zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendungsgrad der betreffenden Leistung, sei der Vorsteuerabzug zuungunsten (Eigenverbrauch) oder zugunsten (Einlageentsteuerung) der steuerpflichtigen Person anzupassen (Vorsteuerkorrektur aufgrund der Nutzungsänderung). Eine Anpassung erfolge nur auf dem Zeitwert der Leistung. Bestehe aufgrund des Zeitablaufs kein relevanter Zeitwert mehr, gelte die Leistung als verbraucht. Eine Nutzungsänderung würde in diesem Fall weder zu einem Eigenverbrauch noch zu einer Einlageentsteuerung führen. Dem Zweck der Bestimmung entsprechend - namentlich zur Bewerkstelligung der korrekten Erfassung des unternehmerischen Endverbrauchs - dürfe ein Eigenverbrauch nur auf einer früher "in Abzug gebrachten Vorsteuer" bzw. eine Einlageentsteuerung nur auf der früher "nicht in Abzug gebrachten Vorsteuer" erfolgen. Dies habe die Vorinstanz nicht berücksichtigt und müsse korrigiert werden.

E. 9.4.1

Die Steuerpflichtige führt dazu aus, die Vorinstanz habe basierend auf den Berechnungen der ESTV, die allerdings nicht von einer Verjährung der Steuerperiode 2013 ausgegangen sei, für die Steuerperiode 2014 eine Einlageentsteuerung von Fr. 70'040.- gewährt. Die ESTV moniere nun zu Recht, dass so im Umfang der Einlageentsteuerung die Vorsteuern zweimal vergütet würden. Weil mit der Verjährung 2013 de facto der volle Vorsteuerabzug gewährt worden sei, könne auch keine zusätzliche Einlageentsteuerung geltend gemacht werden. In diesem Punkt sei der ESTV zuzustimmen. Die ESTV habe aber für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer, die immer dann zur Anwendung komme, wenn sich die zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit verringere, auf das Jahr 2014 abgestellt. Dies habe in den Folgejahren gemäss der nachstehenden Tabelle zu entsprechenden Korrekturen geführt:

Steuerperiode

2013

2014

2015

2016

2017

Total Flugstunden Vercharterung

93.07

(100%)

177.68

(100%)

219.57

(100%)

146.78

(100%)

150.91

(100%)

davon Privatnutzung

54.05 (58.07%)

76.07 (42.81%)

98.38 (44.81%)

71.57

(48.76%)

86.48

(57.31%)

Anteil kommerzielle Flüge

39.02 (41.93%)

101.61 (57.19%)

121.19 (55.19%)

75.21

(51.24%)

64.43

(42.69%)

Dabei übersehe die ESTV, dass für die Berechnung der Nutzungsänderung auf die Nutzung per 31. Dezember 2013 abzustellen sei. Damals habe sie gemäss der obenstehenden Aufstellung 41.93 % betragen und sei in den Folgejahren nie unter diesen Ausgangspunkt gefallen. Faktisch sei der Vorsteuerabzug 2013 um 58.07 % korrigiert worden. Die entsprechende Korrektur im Betrag von Fr. 341'372.- könne aber gestützt auf die Verjährung nicht mehr geltend gemacht werden. Die Nutzungsquote von 41.93 % bleibe aber der Ausgangspunkt für die späteren Nutzungsänderungen. Soweit die zum Vorsteuerabzug berechtigende Quote nicht unter die 41.93 % falle, bestehe keine Rechtsgrundlage für weitere Korrekturen auf der 2013 geltend gemachten Vorsteuer. Die von der ESTV gemäss ihrer Beschwerde geltend gemachte Eigenverbrauchssteuer der Jahre 2015 bis 2017 im Betrag von insgesamt Fr. 25'761.- sei demnach nicht gerechtfertigt. Nach den entsprechenden Quoten der Jahre 2014 bis 2017 seien aber die in diesen Jahren angefallenen Vorsteuern auf Betriebsstoffe und Unterhalt zu korrigieren:

Berechnung der Steuerforderung

2014

2015

2016

2017

Total

Deklarierte Umsatz- und Bezugssteuer

Fr. 275'793.-

Fr. 56'522.-

Fr. 48'503.-

Fr. 297'634.-

Korrektur aufgrund der Kontrolle

Fr. (minus) 138'552.-

Fr (minus) 138'552.-

Total geschuldete Steuer

Fr. 275'793.-

Fr. 56'522.-

Fr. 48'503.-

Fr. 159'082.-

Deklariertes Vorsteuerabzug

Fr. 329'342.-

Fr. 145'424.-

Fr. 87'801.-

Fr. 117'184.-

Vorsteuer auf Betriebsstoffe und Unterhalt

Fr. 34'612.-

Fr. 37'239.-

Fr. 24'212.-

Fr. 21'967.-

geschäftliche Nutzung in %

57.19 %

55.19 %

51.24 %

42.69 %

Korrektur aufgrund der Kontrolle

Fr. 55'223.-

Fr. (minus) 23'572.-

Fr. (minus) 20'871.-

Fr. (minus) 22'400.-

Zahlen gemäss Beschwerde ESTV

Fr. (minus) 55'223.-

Fr. 23'572.-

Fr. 20'871.-

Fr. 22'400.-

Korrektur gemäss der Steuerpflichtigen

Fr. 14'817.-

Fr. 16'687.-

Fr. 11'806.-

Fr. 12'589.-

Fr. 55'899.-

Total berechtigter Vorsteuerabzug

Fr. 314'525.-

Fr. 128'737.-

Fr. 75'995.-

Fr. 104'595.-

Steuerforderung

Fr. (minus) 38'732.-

Fr. (minus) 72'215.-

Fr. (minus) 27'492.-

Fr. 54'487.-

Fr. (minus) 82'653.-

Eigenverbrauchs-Korrekturen gemäss ESTV

Fr. 6'885.-

Fr. 9'065.-

Fr. 9'811.-

Fr. 25'761.-

Total Steuerkorrektur

Fr. (minus) 56'892.-

(gemäss ESTV)

E. 9.4.2

Das Guthaben der Steuerpflichtigen für die Jahre 2014 bis 2017 belaufe sich somit auf Fr. 82'653.- (anstatt der von der ESTV festgesetzten Gutschrift von Fr. 56'892.-). Die Differenz von Fr. 25'761.- entspreche der nicht gerechtfertigten Eigenverbrauchssteuer der Jahre 2015 bis 2017.

E. 9.5.1

Klärend ist festzuhalten, dass der Helikopter als beweglicher Gegenstand, der im Jahr 2013 in die Schweiz eingeführt wurde (vgl. SV. B.a.), eine für den Zeitwert relevante Abschreibedauer von fünf Jahren hat und für die hier noch verbleibenden, relevanten Steuerperioden 2014 bis 2017 einen Zeitwert aufweist. Die unternehmerische Nutzung des Helikopters veränderte sich in dieser Periode. Sie stieg vom Jahr 2013 (41.93 %) ins Jahr 2014 (57.19 %; Differenz von 15.26 %), und fiel im Jahr 2015 (55.19 %; Differenz von 2.00 %), weiter im Jahr 2016 (51.24 %; Differenz von 3.95 %) und weiter im Jahr 2017 (42.69 %; Differenz von 8.55 %). Die unternehmerische Nutzung sowie der Umfang der Nutzungsänderung ist sodann zwischen den Parteien unbestritten.

E. 9.5.2

Die Parteien sind sich einig, dass der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2014 die Einlageentsteuerung von Fr. 70'040.- (auf der Zunahme der unternehmerischen Nutzung des Helikopters berechnet auf dem Zeitwert vom Jahr 2013 ins Jahr 2014) nicht zustehen soll.

Dies ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 32 Abs. 1 MWSTG zur Einlageentsteuerung, wonach bloss die bislang nicht in Abzug gebrachten Vorsteuern geltend gemacht werden dürfen (vgl. "die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer"). Der Eintritt der absoluten Verjährung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 bewirke, dass der Steuerpflichtigen de facto der gesamte Vorsteuerabzug gewährt worden sei. Vorsteuern, welche die Steuerpflichtige aber aufgrund der absoluten Verjährung nie wirtschaftlich getragen habe, könne die Steuerpflichtige nicht zusätzlich abziehen.

E. 9.5.3

Nicht einig sind sich die Parteien aber in Bezug auf die Eigenverbrauchsbesteuerung für die nachfolgenden Steuerperioden von insgesamt Fr. 25'761.- (entspricht der Abnahme der kommerziellen Nutzung; zusammengesetzt aus Fr. 6'885.- für die Steuerperiode 2015, Fr. 9'065.- für die Steuerperiode 2016 und Fr. 9'811.- für die Steuerperiode 2017).

E. 9.6.1

Die Auffassung der ESTV erweist sich als zutreffend. Wie sie zu Recht ausführt, wurde trotz gemischter Verwendung der Vorsteuerabzug aufgrund der absoluten Verjährung der Steuerperiode 2013 de facto vollständig gewährt, und nicht nur im Rahmen des aufgrund der gemischten Verwendung ermittelten und von der Steuerpflichtigen anerkannten Verteilschlüssels (E. 6.2.1, 9.4.1). Raum für eine zusätzliche Einlageentsteuerung, welche voraussetzt, dass eine Vorsteuer früher nicht in Abzug gebracht werden konnte (E. 9.2.4), besteht unter diesen Umständen für die Steuerperiode 2014 nicht, was im Übrigen ja auch die Steuerpflichtige einräumt (E. 9.4.1 i.i.). Ebenfalls zu Recht weist die ESTV betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2017 darauf hin, dass "die Veränderungsprozentpunkte im Nutzungsverhalten für die Steuerperioden 2015 bis 2017 unverändert" blieben, die Werte der kommerziellen Nutzung sanken und damit Eigenverbrauchstatbestände vorlagen. Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung bilden den sich im Laufe der Zeit den zum Vorsteuerabzug berechnete Verwendungsgrad der betreffenden Leistung ab, dies zuungunsten (Eigenverbrauch) oder zugunsten (Einlageentsteuerung) der steuerpflichtigen Person (Vorsteuerkorrekturen aufgrund der Nutzungsänderung; E. 9.2.3 f.). Dieser Verwendungsgrad hat sich - im Rahmen des wie erwähnt auch von der Steuerpflichtigen anerkannten Verteilschlüssels (E. 6.2.1, 9.4.1) - im beschriebenen Sinn über die Jahre verändert, was zu den entsprechenden Vorsteuerkorrekturen führt. Der Umstand, dass die Veränderung der unternehmerischen Nutzung des Helikopters um 15.26 % vom Jahr 2013 zum Jahr 2014 (E. 9.5.1) als Einlageentsteuerung keine Auswirkungen zugunsten der Steuerpflichtigen hatte, liegt einzig daran, dass der Vorsteuerabzug aufgrund der absoluten Verjährung der Steuerperiode 2013 de facto bereits vollständig gewährt worden ist und friert - entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen - die Abbildung der Nutzungsänderungen nicht auf dem Stand am Ende der verjährten Steuerperiode 2013 ein. Die von der Steuerpflichtigen erwähnte Schwelle der Ende 2013 zum Vorsteuerabzug berechtigenden Quote spielt lediglich insofern eine Rolle, dass eine Einlageentsteuerung - wegen des qua Verjährung faktisch zu 100% gewährten Vorsteuerabzugs - erst dann (wieder) gewährt werden könnte, wenn die private Nutzung unter diesen Prozentsatz fallen sollte.

E. 9.6.2

Die Beschwerde der ESTV ist damit antragsgemäss gutzuheissen und das angefochtene Urteil ist insoweit aufzuheben, als es die Folgen der Verjährung der Steuerperiode 2013 auf

die Folgejahre nicht berücksichtigt hat. Das Verfahren ist zur rechnerischen Umsetzung an die ESTV zurückzuweisen. Mit dem vorliegenden Entscheid ist die absolute Verjährungsfrist von Art. 42 Abs. 6 MWSTG auch für die Steuerperiode 2014 gewahrt. Der Umstand, dass die ESTV noch weitere Berechnungen anzustellen haben wird, ändert daran nichts (Urteile 9C_122/2024 vom 20. August 2024 E. 16.2; 9C_368/2023 vom 25. Oktober 2023 E. 14.2 mit Hinweisen).

E. 10.1

Die ESTV obsiegt mit ihrer Beschwerde im Verfahren 9C_296/2024, die Beschwerde der Steuerpflichtigen im Verfahren 9C_365/2024 wird abgewiesen (E. 8.3). Aufgrund des Unterliegens sind die Kosten des gesamten vereinigten bundesgerichtlichen Verfahrens durch die Steuerpflichtige zu tragen (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), womit sich von vornherein weitere Ausführungen zu deren Vorbringen im von ihr angestregten Verfahren betreffend Kostenhöhe erübrigen. Der ESTV, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

E. 10.2

Angesichts der im rechnerischen Ergebnis beschränkten Korrektur des vorinstanzlichen Urteils ist die in diesem vorgenommene Verteilung von Kosten und Entschädigungen zu bestätigen (Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.