

# **BVGer A-212/2008 vom 15. Juni 2010**

Bundesverwaltungsgericht, 2010-06-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-212\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-212_2008)

FR: TAF A-212/2008 du 15 juin 2010

IT: TAF A-212/2008 del 15 giugno 2010

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

### **E. 1.3**

Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) am 1. Januar 2001 getätigt worden sind, bleibt deshalb das aMWSTG anwendbar. Im vorliegenden Fall sind die fraglichen Umsätze somit nach dem aMWSTG zu beurteilen.

### **E. 1.4**

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu

diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2 mit Hinweisen, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49, E. 3b/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, je mit Hinweisen).

## **E. 2.1**

Nach Art. 5 aMWSTG unterliegen die nachfolgenden durch Steuerpflichtige getätigten Umsätze der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht ausdrücklich gemäss Art. 18 aMWSTG von der Steuer ausgenommen sind: Die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.

### **E. 2.1.1**

Die reine Flugzeugmiete, bei der das Flugzeug ohne Besatzung zum entgeltlichen Gebrauch dem Charterer überlassen wird, stellt zivilrechtlich einen Mietvertrag dar. Beschafft sich eine Fluggesellschaft auf diese Weise ein Flugzeug, so erbringt nicht der Eigentümer oder der Halter des Flugzeugs die Beförderungsleistung gegenüber dem Fluggast, sondern der Mieter. Demgegenüber stellt beim sogenannten "Mietcharter" der Eigentümer oder Halter des Flugzeugs dem Charterer nicht nur das Flugzeug, sondern auch die Besatzung zur Verfügung. Bei der Flugzeugmiete und beim "Mietcharter" geht die Verfügungsgewalt und auch die operationelle Verantwortung für die Flüge auf den Charterer über (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 568 E. 5c und 5d; Entscheide der SRK vom 11. November 2004 [SRK 2003-089] E. 3a, vom 26. Oktober 2004 [2002-113] E. 4a). Sowohl die Flugzeugmiete als auch der "Mietcharter" sind mehrwertsteuerrechtlich als Lieferungen zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG) und der Leistungsort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.4, A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.1.2, A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.3 mit Hinweisen).

## **E. 2.2**

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Vorsteuerabzug, Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

### **E. 2.2.1**

Für den Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck

verwendet werden. Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht schreibt vor, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwenden muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Gemäss konstanter Rechtsprechung bedarf es denn auch eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, "dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet" (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet bzw. fliesst die Eingangsleistung nicht im eben beschriebenen Sinn in steuerbare Ausgangsleistungen ein, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Solcher Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"), womit der Vorsteuerabzug zu verweigern ist (BGE 132 II 353 E. 8.2, 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.1, A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.2.2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.5.4; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.).

#### **E. 2.2.2**

Nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG kann die steuerpflichtige Person die in Art. 38 Abs. 1 aMWSTG aufgezählten Vorsteuern auch abziehen, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen für von der Steuer befreite Tätigkeiten nach Art. 19 Abs. 2 aMWSTG oder für Tätigkeiten verwendet, die steuerbar wären, wenn sie diese im Inland bewirken würde (Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 566 E. 4a, 2A.78/2002 vom 30. Juli 2003 E. 4.4, 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3).

#### **E. 2.2.3**

Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss nach Art. 48 Abs. 1 aMWSTG der steuerpflichtigen Person ausbezahlt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass Vorsteuerüberhänge zulässig sind (BGE 132 II 353 E. 8.4, Urteil des Bundesgerichts 2C\_632/2007 vom 7. April 2008 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.5.1).

#### **E. 2.3**

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 aMWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Art. 41 Abs. 1 aMWSTG schreibt einzig vor, dass die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Verhältnis der Verwendung erfolgen soll, und es wurde somit auf eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung verzichtet. Die Aufteilung muss jedenfalls sachgerecht erfolgen, d.h. den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" BBl 1996 V S. 713 ff. [nachfolgend Bericht WAK], S. 777; DIEGO CLAVADETSCHER,

in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 37 f., 57 ff. zu Art. 41; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1520; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 8.3).

### **E. 2.3.1**

Die Kürzung der Vorsteuern bei gemischter Verwendung hat primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung zu erfolgen. Nach der von der ESTV als gesetzliche bzw. effektive Methode bezeichneten Vorgehensweise sind sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit die direkte Zuordnung nicht möglich ist, muss sie mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Arbeitszeit des Personals, Lohnsumme, Bruttogewinne usw.; vgl. Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" vom September 2000 [SB Kürzung aMWSTG 2000] Ziff. 2.4).

### **E. 2.3.2**

Hat die ESTV eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht der ESTV bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist und ob sie sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Schlägt der Steuerpflichtige eine andere Methode vor, ist zu prüfen, ob diese den Verhältnissen bei ihm besser gerecht würde. Dass die Ermittlung der zulässigerweise erfolgenden Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten beim Beschwerdeführer nicht gerecht wird, hätte er selbst nachzuweisen (vgl. Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.4.1, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 3.3 sowie A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.7).

### **E. 3**

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2; Urteile des Bundesgerichts 2C\_77/2008 vom 12. August 2008 E. 2.2, 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1 u. 5.1, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.7). Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 354 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.5

ff.; vgl. indessen kritisch dazu BÉATRICE BLUM, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer - Halten eines Flugzeuges in einer "Briefkastengesellschaft", in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 343 ff., sowie Harold GÜNINGER/STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2008], in Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2009 S. 65 ff.).

#### **E. 4**

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin mit Sitz auf den Cayman Islands Eigentümerin des Flugzeuges Boeing 727-200 mit der Registration (...). Für den Betrieb dieses Flugzeuges bezog die Beschwerdeführerin Aircraft Managementleistungen von der B. \_\_\_\_\_ AG, Zürich. Einnahmen erzielte die Beschwerdeführerin u.a., indem die B. \_\_\_\_\_ AG mit ihrem Flugzeug auch Flüge für Dritte durchführte. Dafür stellte sie der Beschwerdeführerin Gutschriften aus. Da diese der B. \_\_\_\_\_ AG das Flugzeug ohne Besatzung zum entgeltlichen Gebrauch überliess, liegt ein Mietvertrag vor (vgl. E. 2.1.1). Unbestritten ist, dass die Flugzeugvermietung an die B. \_\_\_\_\_ AG gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG von der Steuer befreit war, soweit das Flugzeug im Inland zur Verfügung gestellt und überwiegend im Ausland genutzt wurde (wie z.B. beim Flug vom 23. Juli 2002; vgl. Einspracheentscheid S. 27). Unbestritten ist im Weiteren, dass die Beschwerdeführerin aufgrund solcher Umsätze in der vorliegend relevanten Zeit die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG erfüllt hat. Ebenfalls nicht im Streit liegt, dass sowohl diese von der Steuer befreiten Leistungen als auch die Flugzeugvermietungen, bei denen die Beschwerdeführerin das Flugzeug der B. \_\_\_\_\_ AG im Ausland zur Verfügung gestellt hat und die damit der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterliegen (wie z.B. der Flug vom 7. Juli 2002, vgl. Einspracheentscheid S. 2), aber in der Schweiz steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt worden wären, nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigte Ausgangsleistungen darstellen (E. 2.2.2). Zusammenfassend ist somit unbestritten, dass die Flugzeugvermietungen an die B. \_\_\_\_\_ AG, damit diese Flüge für Dritte durchführen konnte (sog. "REV"-Flüge), zum Vorsteuerabzug berechtigen. Im Streit liegt hingegen, ob die Beschwerdeführerin ebenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungen an die C. \_\_\_\_\_, British Virgin Islands, erbracht hat. Die Beschwerdeführerin fakturierte in der vorliegend relevanten Zeit der C. \_\_\_\_\_ pro Monat USD 210'000.-- bis 256'000.-- für die Vermietung/Leasing ihres Flugzeuges (vgl. amtl. Akten Nr. 17 und 24). Die ESTV verneint die Vorsteuerabzugsberechtigung, da nicht nachgewiesen worden sei, dass überhaupt ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Umsatz stattgefunden habe. Es müsse deshalb aufgrund der gemischten Verwendung der Eingangsleistungen eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden. Im Folgenden ist zu prüfen, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der C. \_\_\_\_\_ ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch stattgefunden hat und dieser gegebenenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt (E. 4.1). Im Bejahungsfall ist zu klären, ob allenfalls eine Steuerumgehung vorliegt (E. 4.2). Sollte mit der ESTV von einer gemischten Verwendung auszugehen sein, wäre als Nächstes zu prüfen, ob der von der ESTV verwendete Schlüssel zur Vorsteuerabzugskürzung sachgerecht oder ob eine andere Methode anzuwenden ist (E. 4.3).

##### **E. 4.1.1**

Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin, war die C. \_\_\_\_\_ ihr Hauptkunde. Sie habe der C. \_\_\_\_\_ ihr Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung gestellt. Diese habe das

Flugzeug als kommerzielle Veranstalterin bzw. als Beförderungsunternehmerin zur Durchführung von Flügen für Dritte verwendet (vgl. Beschwerde, S. 21). Als Beweismittel reichte die Beschwerdeführerin die erwähnten monatlichen pauschalen Rechnungen an die C. \_\_\_\_\_ sowie die entsprechenden Gutschriftsanzeigen ein (vgl. amtl. Akten Nr. 24). Die ESTV macht dagegen geltend, zwischen der Beschwerdeführerin und der C. \_\_\_\_\_ habe gar kein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch stattgefunden. Es handle sich bei beiden um Offshore-Gesellschaften, die nicht aktiv seien und damit gar nicht Erbringer bzw. Empfänger von Leistungen sein könnten. Die ESTV verkennt, dass gerade die Rechnungen an die C. \_\_\_\_\_ und die entsprechenden Zahlungsnachweise belegen, dass die Beschwerdeführerin entgeltliche Leistungen erbracht hat und es sich demnach zumindest bei ihr nicht um eine passive Gesellschaft handelt. Entgegen der Ansicht der ESTV ist nicht von reinen Innenumsätzen auszugehen, handelt es sich doch bei der Beschwerdeführerin und der C. \_\_\_\_\_ um zwei unabhängige juristische Personen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.1.3). Aufgrund der eingereichten Rechnungen und den Zahlungsbelege ist deshalb von einer Leistung von der Beschwerdeführerin an die C. \_\_\_\_\_ auszugehen.

#### **E. 4.1.2**

Die ESTV wendet ein, es bestehe einerseits kein schriftlicher Vertrag zwischen den beiden Gesellschaften, andererseits sei das Flugzeug nicht für kommerzielle Zwecke zugelassen. Zudem habe die B. \_\_\_\_\_ AG in ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 (amtl. Akten Nr. 30 des Ordners 2) ausgeführt, für die C. \_\_\_\_\_ keine Flüge getätigt zu haben. Der ESTV ist entgegenzuhalten, dass für einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch der Nachweis mittels schriftlichem Vertrag nicht verlangt werden kann. Nach der Rechtsprechung ist ein Vertragsverhältnis nicht einmal Voraussetzung für die Annahme eines solchen Leistungsaustausches. Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, 132 II 353 E. 4.1). Im Weiteren hat die B. \_\_\_\_\_ AG in ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 zwar mitgeteilt, sie habe für die C. \_\_\_\_\_ keine Flüge ausgeführt, die Beschwerdeführerin macht dies aber eigentlich gar nicht geltend, sondern bringt vor und belegt (vgl. E. 4.1.1), dass sie der C. \_\_\_\_\_ direkt fakturiert habe. In Ziff. A. 4.1 des erwähnten Schreibens vom 27. Januar 2005 führt die B. \_\_\_\_\_ AG zudem aus, dass - sofern zwischen der Beschwerdeführerin und der C. \_\_\_\_\_ ein Vertragsverhältnis bestanden hat - die C. \_\_\_\_\_ das Flugzeug für Passagierflüge hätte einsetzen können. Obwohl diese Ausführungen im Widerspruch stehen zur Aussage der Beschwerdeführerin, das Flugzeug sei nicht für kommerzielle Zwecke zugelassen (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 2. August 2004; amtl. Akten Nr. 24), geht das Bundesverwaltungsgericht zugunsten der Beschwerdeführerin davon aus, dass die Ausführungen der B. \_\_\_\_\_ AG zutreffen.

#### **E. 4.1.3**

Zusammenfassend erbrachte die Beschwerdeführerin an die C. \_\_\_\_\_ entgeltliche Leistungen in Form des "Mietcharters", da sie das Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung stellte (vgl. 2.1.2). Diese Ausgangsleistungen berechtigen nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, da die Leistungen gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG von der Steuer befreit sind (falls das Flugzeug im Inland überlassen und von der C. \_\_\_\_\_ überwiegend im Ausland genutzt wurde) bzw. steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt worden wären (falls das Flugzeug im Ausland überlassen wurde; vgl. E.

2.2.2).

#### **E. 4.2.1**

Zu prüfen bleibt, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Gemäss der steuerrechtlichen Rechtsprechung werden juristische Personen allgemein als selbständige Steuersubjekte behandelt, ohne dass auf die dahinter stehenden natürlichen Personen Rücksicht genommen wird (BGE 126 I 122 E. 5b). Die steuerliche Selbständigkeit von rechtlich eigenständigen (aber wirtschaftlich abhängigen) Gesellschaften untersteht jedoch dem Vorbehalt der Steuerumgehung (BGE 110 Ib 222 E. 3a, b, 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1, 3.2; Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3b/bb; vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b; vom 10. August 2005, veröffentlicht in VPB 70.9 E. 2c/aa, je mit Verweisen). Sind die Voraussetzungen einer Steuerumgehung (vgl. E. 3) gegeben, so kann statt der gewählten juristischen Form die wirtschaftliche Realität herangezogen werden. Namentlich kann eine juristische Person als "transparent" betrachtet werden (Durchgriff) und das Einkommen der juristischen Person dem wirtschaftlichen Eigentümer bzw. Berechtigten zugeordnet werden (Urteil des Bundesgerichts 2P.92/2005 vom 30. Januar 2006 E. 7.2; Urteil des Bundesgerichts 4C.14/2003 vom 3. Juli 2003 E. 2.2; BGE 128 II 329 E. 2.4, 125 III 257 E. 3, 121 III 319 E. 5, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.5 ff., A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 8.2).

#### **E. 4.2.2**

Die ESTV bringt vor, es dränge sich insbesondere deshalb die Frage auf, ob der effektive Leistungsempfänger auch der Eigentümer des Flugzeuges sei, weil die Flüge für die C.\_\_\_\_\_ im Flugplan mit der Abkürzung "PVT" gekennzeichnet seien. Zur Bedeutung dieser Abkürzung führt die B.\_\_\_\_\_AG in Ziff. B.3 ihres Schreibens vom 27. Januar 2005 (vgl. amtl. Akten Nr. 30 des Ordners 2) aus, mit "PVT" bezeichne sie die Flüge mit einem Flugzeug, das durch sie nicht kommerziell betrieben und dementsprechend nicht in ihr "Air Operator Certificate (AOC)" aufgenommen werde. Für Flüge von Flugzeugen, die sie "im AOC betreibe", sowie in seltenen Ausnahmefällen für Gelegenheitsflüge, stelle sie dem Kunden für die Flugleistung Rechnung und verwende das Kürzel "REV" (für "Revenue"). Da die Beschwerdeführerin eine direkte Fakturierung an die C.\_\_\_\_\_ belegt hat, spricht die Abkürzung "PVT" bei den betreffenden Flügen somit nicht zwingend für eine rein "private" Nutzung bzw. dafür, dass die Beschwerdeführerin und die C.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich identisch sind. Nachdem die B.\_\_\_\_\_AG mit ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 die Bedeutung der Abkürzung "PVT" erklärt hat, kann hingegen im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung (vgl. dazu BGE 131 I 153 E. 3) auf die angebotene Zeugenbefragung von Y.\_\_\_\_\_ von der B.\_\_\_\_\_AG verzichtet werden, denn es ist nicht anzunehmen, dass dieser etwas anderes aussagen würde. Dennoch sprechen verschiedene Anhaltspunkte für die Bejahung der wirtschaftlichen Identität zwischen der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_. Zunächst bestimmt das "Operation Management Agreement" der Beschwerdeführerin mit der B.\_\_\_\_\_AG vom 12. November 1997 (amtl. Akten Nr. 17) in Ziff. 1.1 unter dem Titel "Objective of Agreement" (Vertragsgegenstand), dass der "operator" das Flugzeug auf Rechnung und hauptsächlich für den Gebrauch durch die Eigentümerin betreiben soll, somit für deren eigene Verwendung. Im Weiteren haben die Beschwerdeführerin und die C.\_\_\_\_\_ den gleichen (alleinigen) Direktor, die R.\_\_\_\_\_ (vgl. Schreiben der C.\_\_\_\_\_ vom 15. Juni 2007 sowie der Beschwerdeführerin gleichen Datums, amtl. Akten Nr. 18 des Ordners 2). Die ESTV hat die

Beschwerdeführerin wiederholt aufgefordert (vgl. insbesondere Schreiben der ESTV vom 20. August 2007, aml. Akten Nr. 19 des Ordners 2), die wirtschaftlich Berechtigten an ihr und der C.\_\_\_\_\_ zu nennen und zu belegen. Eindeutige Nachweise der wirtschaftlich Berechtigten konnte sie jedoch nie erbringen. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin ihr Aktionärsbuch, welches gemäss ihren Statuten (vgl. "Companies Law", Beschwerdebeilage Nr. 9, Ziff. 4) zu führen ist, nicht eingereicht. Die Auskunftspflicht der Mehrwertsteuerpflichtigen erstreckt sich gemäss Art. 57 Abs. 1 aMWSTG auf alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können. Dazu gehört auch die Pflicht auf Aufforderung der ESTV Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten des Unternehmens zu machen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.748/2005 vom 25. Oktober 2006 E. 3.2). Die Beschwerdeführerin hat durch das Unterlassen der Auskunft - zumindest über ihre wirtschaftlich Berechtigten - demnach ihre Mitwirkungspflicht verletzt. In der Folge ist zu ihren Ungunsten davon auszugehen, dass die wirtschaftlich Berechtigten an ihr und der C.\_\_\_\_\_ identisch sind. Es handelt sich dabei nicht etwa um eine Umkehrung der Beweislast hinsichtlich der steuerbegründenden Tatsache (vgl. E. 1.4) der Steuerumgehung, sondern um die Folge der Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_613/2007 vom 15. August 2008 E. 3.2).

#### **E. 4.2.3**

Aufgrund der wirtschaftlichen Identität der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ ist vorliegend ein mit dem Sachverhalt des Urteils des Bundesgerichts 2C\_632/2007 vom 7. April 2008 vergleichbare Konstellation gegeben (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.6). Gleich wie dort sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen der Steuerumgehung (vgl. E. 3) erfüllt. In Wirklichkeit beschränkt sich die Aktivität der Beschwerdeführerin - neben der sporadischen Vermietung des Flugzeugs an die B.\_\_\_\_\_AG - im Halten des durch die C.\_\_\_\_\_ bzw. durch ihre (identischen) wirtschaftlich Berechtigten benutzten Flugzeugs. Im Weiteren wird die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die C.\_\_\_\_\_ Leistungen an Dritte erbracht habe, in keiner Weise belegt. Unter diesen Umständen drängt sich die Frage auf, weshalb die (identischen) wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ das Flugzeug "pro forma" von der Beschwerdeführerin halten liessen und an die C.\_\_\_\_\_ fakturierten bzw. weshalb sie das Flugzeug nicht in eigenem Namen erworben haben, zumal die Dazwischenschaltung der beiden juristischen Personen (der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ ) einen gewissen administrativen Aufwand und zusätzliche Kosten verursacht. Das Bundesgericht beantwortete diese Frage für den vergleichbaren Sachverhalt mit dem alleinigen Motiv der Steuerersparnis und bezeichnete die zugrunde liegende Rechtsgestaltung als sachwidrig und ungewöhnlich (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 357 f.). Es liegt auf der Hand, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte, wenn es von der ESTV hingenommen würde. Hätten die wirtschaftlich Berechtigten das Flugzeug in eigenen Namen erworben und betreiben lassen, hätten sie die erheblichen Vorsteuern in Bezug auf den Betrieb für ihre privaten Zwecke nicht geltend machen können (vgl. E. 2.2.1). Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt somit auch im vorliegenden Fall hinsichtlich der "pro forma" für die C.\_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen eine Steuerumgehung vor. Insoweit ist der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren. Zusammenfassend stellt nur die Vermietung des Flugzeugs an die B.\_\_\_\_\_AG zur Durchführung von Flügen für Dritte eine Verwendung für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck dar. Bei der

anderweitigen Verwendung des Flugzeugs, d.h. insoweit durch die B. \_\_\_\_\_AG keine Gutschriften ausgestellt und die durchgeführten Flüge von der B. \_\_\_\_\_AG als "PVT" deklariert wurden, liegt keine geschäftliche Verwendung des Flugzeugs für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, vor. Es ist somit eine gemischte Verwendung gegeben und es ist eine Vorsteuerkürzung durchzuführen (E. 2.3).

### **E. 4.3**

Im Folgenden gilt es abzuklären, ob der Umfang der vorgenommenen Vorsteuerkürzung durch die ESTV korrekt ist bzw. eine zulässige Methode der Vorsteuerkürzung verwendet wurde.

#### **E. 4.3.1**

Die ESTV hat jeweils die Summe der Gutschriften der B. \_\_\_\_\_AG in Relation gestellt zu den gesamten vorsteuerbelasteten Bezügen. Letztere wurden damit einem angenommenen Gesamtumsatz gleichgestellt. Der so eruierte prozentuale Anteil des Ausgangsumsatzes an den vorsteuerbelasteten Bezügen ergab den Prozentsatz der Vorsteuern, den die ESTV zum Abzug zuließ. Beispielsweise betragen im Jahr 2003 die Gutschriften der B. \_\_\_\_\_AG Fr. 352'834.85 und der Betrag der eingekauften Leistungen Fr. 4'303'855.25. Der Anteil des ersten Betrags am zweiten entsprach 8,2% und die ESTV akzeptierte den Abzug der Vorsteuern in diesem Umfang. Die Höhe der Vorsteuerkürzung setzte die ESTV entsprechend für das Jahr 2003 auf 91,8% fest. Analog berechnete die ESTV für das 4. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 eine vorzunehmende Kürzung des Vorsteuerabzugs um 97,3%. Die Beschwerdeführerin rügt diese Vorgehensweise als nicht sachgerecht. Auch im vorliegenden Fall seien die Eingangsumsätze für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug danach zu beurteilen, ob diese tatsächlich, sei dies mittelbar oder unmittelbar für vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsumsätze, d.h. für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet wurden. Das Bundesverwaltungsgericht ist berechtigt nachzuprüfen, ob die von der ESTV verwendete Kürzungsmethode sachgerecht ist. Sachgerecht ist eine Kürzung, wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls so weit als möglich Rechnung trägt (E. 2.3). Die Vorsteuerkürzung hat zudem, wie sich schon aus Art. 41 Abs. 1 aMWSTG ergibt, soweit möglich nach dem Verhältnis der Verwendung zu erfolgen, welche aufgrund der konkreten Umstände zu eruieren ist. Die Methode der ESTV respektiert diesen Grundsatz zwar vorliegend nicht oder nur mangelhaft. Trotzdem kann sie nicht ohne Weiteres als unzulässig bezeichnet werden, jedenfalls dann, wenn eine sachgerechtere Methode mangels genügender Berechnungsgrundlagen nicht möglich ist (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.7). Es obliegt denn auch der Beschwerdeführerin, darzutun, dass die ESTV mit ihrer Methode ihren Ermessensspielraum überschritten hat oder zumindest, dass eine andere Methode für den konkreten Einzelfall sachgerechter wäre (E. 2.3.2).

#### **E. 4.3.2**

Die Beschwerdeführerin beanstandet, es sei nicht sachgerecht, dass die angefallenen Aufwendungen wie der Import des Flugzeuges, aber auch der Flugzeugunterhalt, Treibstoff, Catering, Löhne etc. beinahe vollumfänglich als nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt qualifiziert werden und dass so ein systemimmanenter Vorsteuerüberhang gar nie entstehen könnte. Ferner rügt sie, es sei nicht darauf abgestellt worden, ob und in welchem Mass die Eingangsleistungen in Ausgangsleistungen geflossen seien. Die Argumentation der Beschwerdeführerin hat durchaus ihre Berechtigung. Vor allem bei Geschäftsaufnahme

fallen bekanntlich nicht selten Kosten in einem Umfang an, die zu einem Vorsteuerüberhang führen können. Die von der ESTV verwendete Methode ist damit nicht unproblematisch. Es ist folglich zu prüfen, ob eine andere Berechnungsweise in Betracht kommt.

#### **E. 4.3.3**

Die vorliegend zur Diskussion stehenden Eingangsleistungen (Import des Flugzeuges sowie Flugzeugunterhalt, Treibstoff, Catering, Löhne usw.) sind sowohl Voraussetzung dafür, dass das Flugzeug für Privatflüge (d.h. Flüge, die pro forma für die C.\_\_\_\_\_ durchgeführt worden sind) verwendet werden kann, wie auch für fliegerische Verwendung durch Dritte. Es muss also ein Schlüssel angewendet werden, der diese betrieblichen Gegebenheiten berücksichtigt. Dies ist mit einem Abstellen auf die Flugstunden möglich. Bei den Flugstunden handelt es sich um ein betrieblich-objektives Kriterium. Die ESTV bezeichnet denn auch in den einschlägigen Publikationen beispielsweise Betriebszeiten von Anlagen als mögliches Kriterium für die Festlegung eines Kürzungsschlüssels (SB Kürzung Ziff. 2.4). Zudem sind die Flugstunden einfach zu ermitteln, ergeben sich diese doch aus dem Auszug aus dem "Flight Information System" (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 30), wobei wohl auf die Rubrik "Block Time Total" abzustellen ist, zeigt diese doch die Gesamtzeit an, die das Flugzeug jeweils für einen bestimmten Flug verwendet wurde. Die Beanstandung des verwendeten Schlüssels zur Kürzung der Vorsteuer ist somit grundsätzlich begründet, weil eine Kürzung anhand der Flugstunden sachgerechter ist.

#### **E. 4.3.4**

Der Einwand der ESTV, das Bundesverwaltungsgericht habe im Entscheid A-1373/2006 vom 16. November 2007 den von ihr verwendeten Kürzungsschlüssel ausdrücklich geschützt, geht fehl. In jenem Entscheid hat sich die Beschwerdeführerin zur Art der Schätzung bzw. der Vorsteuerkürzung gar nicht geäußert und das Vorgehen der ESTV mit keinem Wort beanstandet (siehe dort E. 3.7 Abs. 2). Das Bundesverwaltungsgericht ist zum Schluss gelangt, dass die vorgenommene Vorsteuerkorrektur "angesichts der spärlichen Berechnungsgrundlagen" korrekt sei. Auch auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_463/2008 vom 27. Januar 2009 könnte sich die ESTV nicht mit Erfolg berufen. Das Bundesgericht hat sich zwar mit der von der ESTV gewählten Kürzungsmethode befasst und festgestellt, dass eine sich aus dieser Methode ergebende Kürzung den gesetzlichen Vorgaben entspreche. Es hielt jedoch zum einen fest, die Beschwerdeführerin habe es unterlassen, überzeugend darzustellen, dass das Abstellen auf die Flugstunden zu einer sachgerechteren Lösung führe. Zum andern hat das Bundesgericht im zitierten Entscheid gerügt, dass eine Kürzung aufgrund der geflogenen Stunden eine Zusammenstellung über die geflogenen Flugstunden voraussetze; derartige Unterlagen hätten sich weder bei den Akten befunden noch seien sie eingereicht worden. Vorliegend kann dagegen - wie in E. 4.3.3 gezeigt - auf den Auszug aus dem "Flight Information System" abgestellt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 3.3.4).

#### **E. 4.3.5**

Die Sache ist nach dem Gesagten zur neuen Berechnung der zum Abzug zuzulassenden Vorsteuern an die ESTV zurückzuweisen. Die Kürzung der Vorsteuer soll gestützt auf die Flugstunden vorgenommen werden. Sog. "REV"-Flüge berechtigen - im Gegensatz zu den "PVT"-Flügen - zum Vorsteuerabzug. Trainingsflüge (Abkürzung: "TNG"), die ihrerseits nicht der einen oder anderen Kategorie zugeordnet werden können, können entweder

aufgrund des Schlüssels für die übrigen Flüge zugeteilt werden oder für die Eruerung des Schlüssels unberücksichtigt bleiben. Die Vorsteuerkürzung hat nach dem Verhältnis der Dauer der "REV"-Flüge zur Dauer der "PVT"-Flüge zu erfolgen.

#### **E. 5**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen ist, dass die Ziff. 2 sowie 4-7 des angefochtenen Entscheids aufgehoben werden, Ziff. 2 jedoch nur, soweit sie nicht die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin betrifft. Die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen zur Festlegung der Vorsteuerkürzung im Sinne der Erwägungen und zur Festlegung der Steuerschulden bzw. Guthaben.

#### **E. 6**

Die Beschwerdeführerin obsiegt zwar insoweit, als der Entscheid der Vorinstanz in den umstrittenen Ziffern aufgehoben wird. Hingegen dringt sie mit den Rechtsbegehren 2 und 3 nicht (vollumfänglich) durch, da das Bundesverwaltungsgericht zum Ergebnis kommt, eine Vorsteuerkürzung wegen privater Verwendung sei im Grundsatz richtig und einzig die verwendete Methode nicht für sachgerecht hält. Dies rechtfertigt, der Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG entsprechend ermässigte Verfahrenskosten aufzuerlegen. Diese werden auf Fr. 15'000.-- festgesetzt, der Beschwerdeführerin im Betrag von Fr. 10'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 15'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG an die Beschwerdeführerin zu leistende ebenfalls reduzierte Parteientschädigung wird in Anwendung der Art. 7 Abs. 1, 8, 9 und 14 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 6'000.-- (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt und der Vorinstanz zur Bezahlung auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

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