

BVGer A-2789/2021 vom 3. Februar 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2789_2021

FR: TAF A-2789/2021 du 3 février 2022

IT: TAF A-2789/2021 del 3 febbraio 2022

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt 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 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf das Rechtsmittel ist somit einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

E. 1.4.1

Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Vorliegend geht es um Steuerkorrekturen betreffend die Jahre 2006 bis 2009. In materieller Hinsicht kommen daher das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347) zur Anwendung. Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

E. 2.1

Mehrwertsteuerpflichtig ist unter dem aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Ausgenommen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr beträgt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG; vgl. BGE 138 II 251 E. 2.2; Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.1).

E. 2.2

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG), sofern die entsprechenden Umsätze nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Art. 18 aMWSTG). Gemäss Art. 6 Abs. 1 aMWSTG liegt eine Lieferung insbesondere vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen oder wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

E. 2.3

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsaustausch», neurechtlich: «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2). Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahestehenden Personen möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.3).

E. 2.4

Die Vermietung bzw. Vercharterung von Luftfahrzeugen sind mehrwertsteuerlich als Lieferungen zu qualifizieren (vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Hingegen qualifiziert das Bundesgericht das sog. Aircraft Management als Dienstleistung (Urteile des BGer 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5). Das Bundesgericht definiert das Aircraft Management als ein Verwalten und Betreiben von Luftfahrzeugen, die einer anderen Person oder Firma bzw. einem anderen Eigentümer gehören. War die Betreibergesellschaft jedoch berechtigt, das Luftfahrzeug zur Durchführung von Flügen für vom Eigentümer unabhängige Dritte zu verwenden, liegt laut Bundesgericht aber im Verhältnis zwischen Eigentümergesellschaft und Betreibergesellschaft wiederum eine Vercharterung oder Vermietung vor und nicht ein Aircraft Management (Urteil des BGer 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.4; Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.4, A-2221/2014 vom 27. Januar 2015 E. 2.3.1 m.w.H.; vgl. auch Ziff. 3.3.2 Branchenbroschüre Nr. 11 Luftverkehr [gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]). Eine Überlassung eines in die Schweiz eingeführten und hier immatrikulierten Flugzeugs zum Gebrauch oder zur

Nutzung ist eine in der Schweiz steuerbare oder allenfalls steuerbefreite Lieferung; Letzteres wenn das Flugzeug überwiegend für Flüge im Ausland eingesetzt wird (vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. b, Art. 13 Bst. a und Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug bzw. die Vornahme eines Vorsteuerabzuges ist in einem solchen Fall grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 19 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 3 aMWSTG; vgl. auch: BGE 138 II 239 E. 3.4; vgl. nachfolgend: E. 2.5). Bei einer Beförderungsdienstleistung sind nur die auf das Inland entfallenden Streckenteile - nicht aber die im Ausland zurückgelegten - steuerbar (vgl. Art. 5 Bst. b i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Bst. a und Art. 14 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr inkl. inländischer Streckenanteil sind von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a und b aMWSTGV), wobei ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. Art. 19 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 3 aMWSTG; vgl. auch: BGE 138 II 239 E. 3.4; zum Vorsteuerabzug: E. 2.5; ausführlich zum Ganzen: Urteile des BVer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.4, A-2221/2014 vom 27. Januar 2015 E. 2.3 f. m.w.H.).

E. 2.5.1

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung namentlich dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist grundsätzlich irrelevant, ob sodann der Leistungsempfänger die Leistung privat oder geschäftlich verwendet (vgl. BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des BVer 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2; Urteile des BVer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.5.1, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.1 m.w.H.).

E. 2.5.2

Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 aMWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Diese Bestimmung schreibt einzig vor, dass die Kürzung des Vorsteuerabzuges «nach dem Verhältnis der Verwendung» zu erfolgen hat. Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung lässt sich dem aMWSTG nicht entnehmen. Nach der Rechtsprechung muss die Kürzung jedenfalls sachgerecht sein und den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (Urteile des BVer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.2, A-3286/2015 vom 8. Januar 2016 E. 4.2). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist (vgl. Ziff. 2 Spezialbroschüre Nr. 06 - Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter

Verwendung [gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]; Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.5.2; ausführlicher: Urteil des BVGer A-3688/2012 vom 8. April 2013 E. 2.3.2).

E. 2.5.3

Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzuges selbst vorzunehmen, etwa, weil die steuerpflichtige Person eine solche Kürzung zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sich die ESTV bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (vgl. Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2 f.; Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.2, A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.4). Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.5.3, A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 7.2 m.w.H.).

E. 2.6

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], vgl. auch Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; statt vieler: Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 4 Rz. 98 und § 6 Rz. 40).

E. 2.6.1

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1, 142 II 399 E. 4.2; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIEFSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1), wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn: - erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»); - zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog.

«subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen; - drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

E. 2.6.2

Das Bundesgericht will die Steuerumgehungsdoktrin - im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint beziehungsweise einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien ein taugliches Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit - das heisst auf das sog. «objektive» Element (E. 2.6.1) - zu legen (BGE 142 II 399 E. 4.2, 138 II 239 E. 4.1 m.H.; Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1; Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.2, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3).

E. 2.6.3

In seiner Rechtsprechung geht das Bundesgericht davon aus, dass das Halten eines Flugzeugs über eine Gesellschaft nicht in jedem Fall als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie angesehen werden kann. Anders ist aber die Situation zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liegt der Missbrauch in solchen Fällen nicht darin, dass für das Halten eines privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft (ausschliesslich oder zumindest hauptsächlich) überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Es ist daher in solchen Konstellationen zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann. Wird das Flugzeug zu rein privaten Zwecken eingesetzt, so kann die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben (BGE 138 II 239 E. 4.3.2 f.; Urteil des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 3.7; statt vieler: Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.3, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5.3). Somit ist von einer absonderlichen Rechtsgestaltung auszugehen, wenn eine Gesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres wirtschaftlich Berechtigten zu befriedigen, indem sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, diesem von ihr gehaltene Objekte ausschliesslich zu rein privaten Zwecken zur Verfügung zu stellen, und der Einsatz dieser Gesellschaft zur Vorsteuerabzugsberechtigung sowie damit zu einem Steuervorteil führt. Eine Steuerumgehung ist somit auch bei Gesellschaften mit verschiedenen (operativen) Tätigkeiten möglich (Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.3, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.3.1.2 m.w.H.).

E. 2.6.4

Im Zusammenhang mit der Frage der Steuerumgehung bei den sog. Flugzeugfällen unterscheidet das Bundesgericht grob vier Fallkonstellationen (zum Ganzen [anschaulich in tabellarischer Form dargestellt]: Urteil des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9): - Besteht eine ausschliessliche (private) Eigennutzung des Flugzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten oder eine nahestehende Person, ist die zivilrechtliche Struktur nicht anzuerkennen und ein «Durchgriff» vorzunehmen (Fallgruppe 1); - Besteht die (private) Eigennutzung zwar nicht ausschliesslich, aber liegt lediglich eine nahezu unerhebliche Drittnutzung (im Sinne echter Drittumsätze) vor, ist die zivilrechtliche Struktur ebenfalls nicht anzuerkennen und ein «Durchgriff» vorzunehmen (Fallgruppe 2); - Wird ein Flugzeug dem wirtschaftlich Berechtigten oder der nahestehenden Person zwar dauernd (oder zumindest mit «Vorrangrecht») zur Verfügung gestellt und entsprechend (privat) genutzt, werden daneben aber erhebliche Drittumsätze erzielt, ist die Struktur teilweise, d.h. in Bezug auf die Drittumsätze grundsätzlich anzuerkennen (Fallgruppe 3); - Kein Raum für eine Steuerumgehung bleibt, wenn eine erhebliche Drittnutzung besteht und der (privaten) Eigennutzung eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Diesfalls ist die gewählte Struktur steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen (Fallgruppe 4). Das Bundesgericht benutzt in der Tabelle zwar nur den Begriff der «Eigennutzung». Aus der Einleitung zur Tabelle geht aber hervor, dass es sich dabei um die Verwendung zu privaten Zwecken («private Eigennutzung») handelt, nicht jedoch die Verwendung zu geschäftlichen Zwecken (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.3.2 f.; Urteil des BGer 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.1). Was die vom Bundesgericht verwendeten Begriffe des «Durchgriffs» bzw. der «Nichtanerkennung der Struktur» anbelangt, so bedeutet dies, dass die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft, welche Halterin des Flugzeugs ist, verneint wird. Entsprechend entfällt auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, zumal diese an die subjektive Steuerpflicht anknüpft (vgl. E. 2.1 und 2.5), wobei die Gesellschaft auch keine Mehrwertsteuer schuldet (vgl. BGE 138 II 239 E. 5). Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob Vorsteuerabzüge vorgenommen werden können, einzig in den vorerwähnten Fallkonstellationen 3 und 4. In der Fallkonstellation 3 (d.h. es bestehen neben der Eigennutzung erhebliche Drittumsätze, die zur teilweisen Anerkennung der Struktur führen) kommt nur ein teilweiser Vorsteuerabzug in Betracht, nämlich in dem Umfange als Umsätze mit unabhängigen Dritten oder für geschäftliche Zwecke erzielt werden. Vorab ist in diesen Fällen zu prüfen, ob - auch bei Nichtbeachtung der Umsätze aus «Eigennutzung» - die Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht noch erreicht werden (vgl. Urteil des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9 zur steuerlichen Konsequenz bei der Fallgruppe 3; kritisch zur Rechtsfigur der «teilweisen Steuerumgehung» bzw. des «[teilweisen] Durchgriffs» bei den Flugzeugfällen: Claudio Fischer/Philip Robinson, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2012 zur Mehrwertsteuer, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 279 ff., S. 296 m.H.; ferner: Diego Clavadetscher, Mehrwertsteuerliche Flugzeugfälle, Der Schweizer Treuhänder 2013, S. 83 ff., S. 86; Valentin Muller, Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA [2/2], Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2018 II 349, S. 380 ff. und S. 401, wobei die beiden letztgenannten Autoren die effektive Rechtsfolge des [teilweisen] Durchgriffs in der Negierung des Leistungsverhältnisses zwischen dem Anteilsinhaber und der Gesellschaft sehen und zumindest Muller dies im Resultat als korrekt erachtet).

E. 2.6.5

Das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese kann sich aber nach der Rechtsprechung darauf beschränken darzulegen, dass bezogen auf die Gesellschaft, die Eigentümerin des Flugzeugs ist, keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass das Flugzeug für private Zwecke des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten und ihm Nahestehender verwendet wird. Die Gesellschaft kann diese Vermutung jedoch durch den Nachweis entkräften, dass das Flugzeug für geschäftliche Zwecke benötigt wird (BGE 138 II 239 E. 4.4; vgl. Urteil des BGer 2C_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.4). Dabei geht es im konkreten Fall um den Nachweis einer geschäftlichen Tätigkeit des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.5, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5.5).

E. 2.6.6

Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.6, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 m.w.H.).

E. 3

Im vorliegenden Verfahren sind nur noch zwei Fragen offen: Die Parteien sind sich nicht darüber einig, ob einerseits die für D._____, durchgeführten Flüge als geschäftsmässig oder als privat einzustufen sind (E. 3.1) und wie es sich andererseits mit Flügen mit Personen verhält, deren Identität nicht offengelegt wurde (E. 3.2). Die ESTV geht davon aus, dass der vorliegende Sachverhalt mit der oben genannten Fallgruppe 3 (E. 2.6.4) vergleichbar sei, da die Betreiberinnen das Flugzeug gewerbsmässig im internationalen Charterverkehr verwendeten, jedoch gewisse Flüge privater Natur gewesen seien, während die Beschwerdeführerin im Hauptantrag dafürhält, es liege keine private Nutzung des Flugzeugs und auch keine partielle Steuerumgehung vor. Unbestritten und aktenkundig ist, dass mit den Betreiberinnen des Flugzeugs jeweils so genannte Aircraft Management Verträge abgeschlossen wurden.

E. 3.1.1

Die Vorinstanz hält dafür, D._____ sei - über die Beschwerdeführerin, der er nahesteht - ein Vorrangrecht am fraglichen Flugzeug zugekommen. Bei jenen Flügen, bei denen D._____ als Passagier geflogen sei, habe es sich um private Flüge gehandelt. Oft sei er von seiner Familie begleitet worden. Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, die Flüge von D._____ seien geschäftlich motiviert gewesen. Er habe, insbesondere im Zusammenhang mit dem Bau und Betrieb eines Hotels der Luxusklasse, (potentielle) Geschäftspartner und (mögliche) Investoren treffen müssen. Die Beschwerdeführerin hatte bereits vor der Vorinstanz eine Aufstellung der entsprechenden Flüge eingereicht, welche sie mit ihrer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht ergänzte (Anhang zur Beschwerde).

E. 3.1.2

Da verschiedene Unterlagen vorliegen, handelt es sich um eine beweisrechtliche Frage, ob die Vorinstanz eine private Nutzung des Flugzeugs durch D. _____ rechtsgenügend dargelegt hat (E. 2.6.5) und, wenn ja, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, dies zu widerlegen (E. 2.6.5). Die Beschwerdeführerin macht geltend, aufgrund der überlangen Verfahrensdauer seien einige Beweismittel nicht mehr erhältlich zu machen. Die Verfahrensdauer kann tatsächlich als eher lang bezeichnet werden. Im Gegensatz zum wiederholten Vorbringen der Beschwerdeführerin hat diese jedoch nicht nur die Vorinstanz zu verantworten. So war es die Beschwerdeführerin, die zunächst ankündigte, Beweise beizubringen, dies jedoch während längerer Zeit unterliess (Sachverhalt Bst. B.b und B.c).

E. 3.1.2.1

Die Vorinstanz bringt vor, die Beschwerdeführerin habe ein Vorrangrecht am Flugzeug gehabt. Zwar hat das Bundesgericht in Bezug auf die Fallgruppe 3 (E. 2.6.4) festgehalten, diese liege vor, wenn das Flugzeug dem wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person dauernd (oder zumindest mit «Vorrangrecht») zur Verfügung gestellt und entsprechend genutzt werde (und daneben erhebliche Drittumsätze erzielt würden), jedoch gilt dies, wenn der wirtschaftlich Berechtigte oder die nahestehende Person das Flugzeug für private Zwecke zur Verfügung gehabt haben muss (E. 2.6.4). Ein Vorrangrecht kann durchaus Sinn ergeben, wenn das Flugzeug für geschäftliche Zwecke verwendet wird (und bei solchen geht das Bundesgericht gerade nicht von einer Steuerumgehung aus). Die Vorinstanz macht weiter geltend, D. _____ sei oft von Familienangehörigen begleitet worden.

E. 3.1.2.2

Damit genügt der Umstand, dass der Beschwerdeführerin und letztlich D. _____ ein Vorrangrecht am Flugzeug zugekommen sei, vorliegend noch nicht, um auf einen privaten Gebrauch des Flugzeugs zu schliessen. Daraus lässt sich mithin noch nicht ableiten, für das Halten des Flugzeugs bestünden keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten, aus der stichwortartigen Beschreibung der Flüge wie «Meeting potential, hotel/gaming/casino partner with [...] bank», «Meetings with investment advisor/bankers/hedge fund managers», «banking conference» oder «board meetings and business discussions» ergebe sich nicht, ob die Flüge geschäftlich oder privat begründet gewesen seien. Das Bundesverwaltungsgericht stellt jedoch fest, dass die Bezeichnungen zwar nicht alle zwingend auf eine geschäftliche Tätigkeit hinweisen (so kann ein Treffen mit Anlageberatern auch private Anlagen betreffen); einige Bezeichnungen weisen aber, zumindest im vorliegenden Zusammenhang, auf eine geschäftliche Tätigkeit hin («Meeting potential, hotel/gaming/casino partner with [...] bank» oder «board meetings and business discussions»). Insgesamt, also unter Berücksichtigung der weiteren von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen, ergibt sich aus diesen Bezeichnungen eine geschäftliche Tätigkeit für welche D. _____ das Flugzeug benutzt hat.

E. 3.1.2.3

Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass es der Vorinstanz gelungen wäre, einen privaten Gebrauch glaubhaft zu machen, gelänge der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass D. _____ dieses zumindest vorwiegend geschäftlich nutzt: Der Tabelle im Anhang zur Beschwerde ist zu entnehmen, wann D. _____ wohin flog, zu welchem Zweck er sich dort aufhielt und mit wem er sich traf. Dass für die Gespräche kaum Beweise vorgelegt

werden konnten, liegt in der Natur der Sache, dass nicht über jedes Gespräch mit Investoren, möglichen Teilhabern etc. Protokolle geführt werden. Unbestritten und mittels der Akten bewiesen ist, dass D._____ für die Gesellschaften E._____ Ltd, die F._____ Ltd. (welche letztlich wirtschaftlich Berechtigte der Beschwerdeführerin ist) und die G._____ Corp. in geschäftsführender Stellung (teils indirekt) tätig war. Die Beschwerdeführerin macht geltend, seine Flüge hätten für diese Gesellschaften stattgefunden. Mit ihrer Eingabe vom 23. August 2021 hat die Beschwerdeführerin diverse Unterlagen eingereicht, aus denen sich die Geschäftstätigkeit von D._____ für die Gesellschaften und (zumindest teilweise) mit den auf der Liste aufgeführten Geschäftspartnern ergibt. Ein Abgleich mit der Liste der Beschwerdeführerin mit jenem Flugbuch, das die Beschwerdeführerin einreichen konnte, ergab eine hohe Übereinstimmung zwischen ihrer Liste und den tatsächlich durchgeführten Flügen. Verträge mit Banken wurden relativ zeitnah zu den in der Liste aufgeführten Gesprächen mit Vertretern dieser Banken abgeschlossen. Ohnehin ergibt die Liste ein nachvollziehbares Bild der Tätigkeit von D._____. Zwar wurde die Tabelle im Nachhinein erstellt und nicht sämtliche der zugrunde gelegten Unterlagen wurden eingereicht (Outlookkalender-Daten etc.), jedoch waren schon die Einträge der «Detailed Flight Activity», welche durch die Beschwerdeführerin allerdings wiederum im Nachhinein (Datum auf den Unterlagen: 30. Januar 2012) erstellt wurde, soweit nachvollziehbar und nicht - wie die Vorinstanz geltend macht - zu allgemein gehalten. So ist auch dieser Zusammenstellung zu entnehmen, mit welcher Personengruppe D._____ sich traf (potentielle Geschäftspartner, potentielle Investoren, Anwälte). Insofern stellt die ausführlichere Tabelle lediglich eine Ergänzung dar. Den «Flight Activity Detail» und «Trip Summary» lassen sich hingegen keine zweckdienlichen Informationen entnehmen. Zu beachten ist auch, dass bei den hier zu beurteilenden streitgegenständlichen Flügen zwar D._____ als Passagier mitflog, die Flüge aber über die genannten, operativ tätigen Gesellschaften E._____ Ltd, die F._____ Ltd. und die G._____ Corp. gebucht wurden. Für sich allein genommen, würde dies noch nicht zwingend auf eine geschäftliche Nutzung des Flugzeugs schliessen lassen. Im Zusammenhang mit den anderen Umständen handelt es sich aber um ein gewichtiges Indiz für eine solche Nutzung. Insgesamt gelingt es der Beschwerdeführerin damit - soweit das überhaupt noch nötig ist - nachzuweisen, dass den Flügen von D._____ ein geschäftlicher Zweck zugrunde lag. Ob dieser dabei teilweise von Familienmitgliedern begleitet wurde (dass dies gelegentlich der Fall war, ergibt sich aus der Zusammenstellung «Detailed Flight Activity»; Beilage 3/11 zur Vernehmlassung) und ob diese die Aufenthalte für private Zwecke nutzen, ist dabei unerheblich und muss daher nicht weiter geklärt werden.

E. 3.1.3

Damit ist festzuhalten, dass die mit D._____ als Passagier durchgeführten Flüge solche geschäftlicher Natur sind. Mit Bezug auf die für D._____ durchgeführten Flüge liegt demnach auch keine Steuerumgehung vor. Diesbezüglich ist der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zu kürzen.

E. 3.2

Es bleibt, auf jene Flüge einzugehen, bei denen die Beschwerdeführerin die Identität der Passagiere nicht offenlegen kann oder will.

E. 3.2.1

Das Bundesgericht hat in Verfahren, in denen bereits auf eine (teilweise) Steuerumgehung erkannt worden war, festgehalten, es sei dann an der Beschwerdeführerin den Nachweis zu erbringen, dass Flüge mit Personen, deren Identität nicht offengelegt werde, geschäftlich begründet seien (vgl. Urteile des BGer 2C_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.5, 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.5). Im vorliegenden Fall jedoch besteht in Bezug auf die der Beschwerdeführerin nahestehende Person D._____ keine Steuerumgehung. Das Flugzeug wird mithin nachgewiesenermassen zu nahezu 75 % geschäftlich genutzt. Ein solcher Anteil an geschäftlicher Nutzung ist erheblich und der verbleibende Anteil von 25 %, welcher allenfalls eine private Nutzung des Flugzeuges darstellt, müsste im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als untergeordnet betrachtet werden. Der vorliegende Fall ist somit ohnehin in die Fallgruppe 4 einzuordnen (E. 2.6.4), selbst wenn es sich bei den 25 % der Flüge um eine private Nutzung des Flugzeugs gehandelt hat. Die gewählte Struktur ist steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen. Weitere Abklärungen in Bezug auf die Flüge, bei denen die Passagiere nicht bekannt sind, können mangels Relevanz unterbleiben. Nur wenn die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung gegeben wären, wäre anschliessend zwischen geschäftlichen und privaten Flügen zu unterscheiden gewesen (vgl. Urteil des BVGer A-3688/2012 vom 8. April 2013 E. 3.2.2.8 m.H., bestätigt durch Urteil des BGer 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014).

E. 3.2.2

Damit ist auch in Bezug auf die «vertraulichen Passagiere» keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

E. 3.3

Die Beschwerde ist gutzuheissen.

E. 4.1

Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist im vorliegenden Verfahren, mangels Kostennote, praxismässig auf Fr. 25'500.-- festzusetzen. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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