

# **BVGer A-4545/2022 vom 22. April 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-04-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4545\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4545_2022)

FR: TAF A-4545/2022 du 22 avril 2024

IT: TAF A-4545/2022 del 22 aprile 2024

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20], wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsterverfahren nicht gelten).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.4**

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 (Art. 49 VwVG).

### **E. 1.5**

Gestützt auf des im Beschwerdeverfahren geltenden Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG) ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Demnach kann das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung

bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A- 6966/2918 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5).

### **E. 1.6**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Damit kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung. In materieller Hinsicht ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung massgebend (vgl. Art. 112 MWSTG; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 2; A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 1.3).

Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht (Mehrwertsteuersteuergesetz vom 2. September 1999 [aMWSTG, in Kraft bis 31. Dezember 2009; AS 2000 1300]), wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

### **E. 1.7.1**

Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

### **E. 1.7.2**

Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Da die Steuerforderung gegenüber der nach vereinbarten Entgelten abrechnenden Beschwerdeführerin für die Steuer-perioden 1. bis 4. Quartal 2013 zwischen dem 1. Januar und 31. Dezember 2013 entstanden ist, endet die absolute Verjährungsfrist für das Jahr 2013 am 31. Dezember 2023. Es kann folglich für die Steuerperiode 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.3.3; A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.2). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (1. Quartal 2014 bis 4. Quartal 2017) ist die absolute Verjährung noch nicht eingetreten. Folglich ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2013 betreffenden Steuernachforderung (resultierend aus der Nachbelastung des Vorsteuerabzugs), ausmachend Fr. 341'372.--, gutzuheissen. Aufgrund der eingetretenen Verjährung für die Steuerperiode 2013 hat die Vorinstanz die Zinsfolgen neu zu berechnen und dabei den Zeitpunkt des mittleren Verfalls neu zu bestimmen.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 {BV, SR 101} und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Zweck ist die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer, vgl. Art. 18 MWSTG), auf dem Bezug von Leistungen

von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer, vgl. Art. 45 MWSTG) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer, vgl. Art. 52 MWSTG) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen und eingeführte Gegenstände sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG; Art. 53 MWSTG). Eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG). Die Vermietung bzw. Vercharterung von Luftfahrzeugen ist rechtsprechungsgemäss mehrwertsteuerlich als Lieferung zu qualifizieren (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.5 m.w.H.).

### **E. 2.2.1**

Für die Inlandsteuer war bis zum 31. Dezember 2017 subjektiv steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (aArt. 10 Abs. 1 Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). Von der Steuerpflicht befreit war unter anderem, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielte, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet hatte (aArt. 10 Abs. 2 Bst. a Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). In zeitlicher Hinsicht beginnt die subjektive Steuerpflicht mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 2.2.2**

Die nach aArt. 10 MWSTG steuerpflichtige Person ist als Empfängerin von Leistungen nach Art. 45 Abs. 1 MWSTG auch für die Bezugssteuer subjektiv steuerpflichtig (aArt. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG; AS 2009 5203).

### **E. 2.3**

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich laufend die von ihr wirtschaftlich getragenen Vorsteuern abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG), sofern sie nachweist, dass sie diese bezahlt hat (ursprünglicher Abs. 4 von Art. 28 MWSTG; AS 2009 5203 [entspricht Art. 28 Abs. 3 MWSTG]). 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; vgl. E. 2.1). Der unternehmerische Bereich stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person aufweisen. Darin einzuschliessen sind auch die vorsteuerbelasteten Investitionen und vorsteuerbelasteten Aufwände (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 [vgl. zu diesem Urteil: Beat König, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 76 ff.]; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 45). Somit sind vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen - unter Geltung des MWSTG, respektive im Unterschied zur Geltung des aMWSTG - grundsätzlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen und berechtigen grundsätzlich zum Abzug der Vorsteuern (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; Urteil des BGer 2C\_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3.2.3; E. 3.3.3 f.; Urteil des BVGer A-6002/2022 vom 21. Dezember 2023 E. 2.3.2 f). Wird eine Leistung bzw. ein eingeführter Gegenstand nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit - respektive ausserhalb des unternehmerischen Bereichs - der steuerpflichtigen Person verwendet, liegt ein nicht unternehmerischer Endverbrauch vor

und es besteht grundsätzlich kein Vorsteuerabzugsrecht (vgl. Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.3).

#### **E. 2.4.1**

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. Art. 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. 2.4.2**

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a der Bestimmung), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (Bst. b der Bestimmung) oder gestützt auf eigene Berechnungen (Bst. c der Bestimmung). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzugs auf eigene Berechnungen, hat sie gemäss Art. 67 MWSTV die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend zu belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchführen. Nach der Rechtsprechung muss die Korrektur des Vorsteuerabzugs jedenfalls sachgerecht sein und den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (vgl. [zur Vorsteuerabzugskürzung] Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.5 m.w.H.)

#### **E. 2.4.3**

Bei der Korrektur des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung wird nicht jede Leistung einzeln betrachtet, sondern es stellt sich die Frage, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein weiterer, nicht unternehmerischer Bereich besteht. Nur, wenn dies zu bejahen ist, ist zu prüfen, welche Vorsteuern welchem Bereich zuzuordnen sind, wobei dies - zumindest, wenn eine klare Zuteilung nicht möglich ist - proportional betrachtet wird (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «nach dem Verhältnis der Verwendung»; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.3 m.w.H.).

#### **E. 2.5.1**

Ändert sich die Nutzung nach dem Erwerb des eingeführten Gegenstands, namentlich indem ein bisheriger zum Vorsteuerabzug berechtigter Gegenstand im Folgejahr nicht mehr im selben Umfang (sog. partielle Nutzungsänderung) für zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeiten verwendet wird, ist der bisherige Vorsteuerabzug nachträglich zu korrigieren (vgl. Urteil des BVGer A-2740/2018 vom 5. April 2019 E. 4.4.2). Nimmt die vorsteuerberechtigte Nutzung ab, ist der Vorsteuerabzug in diesem Zeitpunkt zu korrigieren und die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer - einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile - zurückzuerstatten (sog. Eigenverbrauch, Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall bzw. Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwertes des Gegenstands zu korrigieren. Bei beweglichen Gegenständen (und bei Dienstleistungen) wird zur Ermittlung des Zweitwertes der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr um 20% reduziert (Art. 31 Abs. 3

MWSTG, Art. 32 Abs. 2 MWSTG; zur Ermittlung des Zeitwertes vgl. ferner Art. 70 Abs. 2 MWSTV, Art. 73 Abs. 2 MWSTV). Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nur teilweise weg, so ist die Korrektur im Ausmass der nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung vorzunehmen (Art. 69 Abs. 4 MWSTV).

### **E. 2.5.2**

Zur Eruierung des Umfangs der Nutzungsart, respektive des Verhältnisses Drittnutzung vs. Eigennutzung ist es rechtsprechungsgemäss sach-gerecht, auf die in die jeweilige Kategorie anfallenden Flugstunden abzustellen (vgl. Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 9.2.4).

### **E. 2.6.1**

Hat die ESTV die Korrektur des Vorsteuerabzugs selbst vorzunehmen, etwa weil die steuerpflichtige Person eine solche zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat (sog. Ermessenstaxation), steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Korrekturmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise 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 Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.8; [ebenfalls zur Vorsteuerabzugskürzung] A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.7 m.w.H.). Ist eine Vorsteuerabzugskorrektur 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 Korrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.7).

### **E. 2.6.2**

Gemäss Rechtsprechung ist es im Rahmen einer Ermessenstaxation namentlich zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren). Voraussetzung dafür ist, dass die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C\_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3; A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.3). Bestehen begründete Anhaltspunkte dafür, dass die festgestellten Mängel nicht auf die übrigen Kontrollperioden übertragen werden können, ist das Umlageverfahren nicht zulässig.

Rechtsprechungsgemäss wird deshalb vorausgesetzt, dass die ESTV die übrigen Kontrollperioden mindestens stichprobenweise prüft und einzelfallweise belegt, dass die gefundenen Mängel auch in den übrigen, von der Kontrolle betroffenen Zeitabschnitten vorgekommen sind (vgl. Urteile des BVGer A-5274/2011 vom 19. März 2012 E. 5.5.2; A-549/2010 vom 12. September 2011 E. 2.7.2; Jürg Steiger, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Rz. 29 zu

Art. 79).

### **E. 2.7**

Im Bereich der Mehrwertsteuer herrscht das Prinzip der modifizierten Selbstveranlagung (BGE 149 II 147 E. 3.3.1 m.w.H.). Demnach hat die steuerpflichtige Person namentlich gegenüber der ESTV unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und die entstandene Steuerforderung innerhalb der gesetzlichen Frist zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV überprüft die Erfüllung dieser Pflichten (Art. 77 MWSTG) und kann Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG).

### **E. 2.8.1**

Die sich aus der Methode der Selbstveranlagung (E. 2.7) ergebenden Pflichten werden durch das gesetzlich vorgesehene Auskunftsrecht der steuerpflichtigen Person gemildert (vgl. Urteil des BGer 2C\_423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 3.4). Gemäss Art. 69 MWSTG erteilt die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person Auskunft zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts. Die Auskunft hat innert angemessener Frist zu erfolgen und ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden.

### **E. 2.8.2**

Die steuerpflichtige Person hat im Auskunftsbegehren den zu beurteilenden Sachverhalt konkret und präzise darzulegen. Dabei muss der für die rechtliche Beurteilung erhebliche Sachverhalt offengelegt werden. Sachverhaltselemente, die tatbestandsrelevant 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. Ralf Imstepf/Diego Clavadetscher, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, publiziert in: Archiv für Schweizerische Abgaberecht [nachfolgend: ASA 89 2020/2021, S. 183 ff., S. 192]). Die Auskunft bezieht sich grundsätzlich auf einen noch nicht verwirklichten, künftigen oder unter Umständen sogar hypothetisch bleibenden Sachverhalt. Es sind jedoch weder Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, die im Auskunftsersuchen nicht enthalten sind, noch denkbare Hypothesen, die aber nicht konkret unterbreitet werden (vgl. BGE 149 II 147 E. 3.3.3.2 [sinngemäss auch zur Auskunft nach Art. 69 MWSTG]).

### **E. 2.8.3**

Die einmal erteilte Auskunft nach Art. 69 MWSTG ist individuell-konkreter Natur. Folglich kann sich lediglich die betreffende steuerpflichtige Person (oder deren Rechtsnachfolgerin, vgl. Art. 16 Abs. 2 MWSTG) darauf berufen, und dies rechtsprechungsgemäss auch nur, soweit es sich «um genau diesen Sachverhalt (bzw. eine Wiederholung desselben)» handelt (BGE 149 II 147 E. 3.3.2). Mit anderen Worten vermag die Auskunft für Dritte oder für lediglich ähnliche aber nicht absolut identische Sachverhalte keine Bindungswirkung zu entfalten (Jeannine Müller, MWST-Kommentar 2015, Rz. 14 zu Art. 69). 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).

### **E. 2.8.4**

Die Frage der möglichen Auswirkungen einer unrichtigen Auskunft beurteilt sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bzw. nach dem Vertrauensschutz (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV).

### **E. 2.9.1**

Das Bundesgericht hatte bereits verschiedentlich zu beurteilen, wie eine Gesellschaft, die ein Flugzeug hält, mehrwertsteuerlich zu behandeln ist, wenn sie ihren Aktionär bzw. wirtschaftlich Berechtigten oder eine diesem nahe stehende Person mit dem Flugzeug befördert oder das Flugzeug solchen Personen zur Verfügung stellt (vgl. Zusammenfassung der verschiedenen Beurteilungsphasen in BGE 149 II 53 E. 5). Die Sachverhalte wurden grundsätzlich auf den Tatbestand der Steuerumgehung hin geprüft, wobei während der letzten Phase (d.h. bis zu BGE 149 II 53) auch eine «partielle Steuerumgehung» geprüft wurde. Die möglichen Konstellationen bei Flugzeugeigentümer-Gesellschaften unterteilte das Bundesgericht zuletzt in vier Fallgruppen (zum Ganzen [in tabellarischer Form dargestellt]: Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9): Bestand eine ausschliessliche (private) Eigennutzung des Flugzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten oder eine nahestehende 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 nahestehenden 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 ferner 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 (vgl. Urteile des BGer 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2; 2C\_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2).

### **E. 2.9.2**

Die bisherige Rechtsprechung (vgl. E. 2.9.1) stiess verschiedentlich auf Kritik, so auch zuletzt in der Phase der «partiellen Steuerumgehung» (vgl. BGE 149 II 53 E. 5.2.4). Im Sinne einer Praxisänderung anerkannte das Bundesgericht in BGE 149 II 53, dass einer steuerpflichtigen Person (unter Vorbehalt besonderer Umstände) kein missbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden könne, indem sie sich im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen lasse, wenn das Gesetz die Gesellschaft zur Anmeldung verpflichte. Der Vorwurf der Steuerumgehung könne in der Regel nicht greifen, solange nicht feststehe, dass die gewählte Gestaltung die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft - sowie die Meldepflicht beim Register - begründe. Ohne subjektive Steuerpflicht könne die Gesellschaft keine Vorsteuern abziehen und keine Steuerersparnis erzielen. Dazu sei auch zu klären, inwiefern Leistungen einer

Flugzeug-Eigentümergeellschaft zur privaten Verwendung durch den wirtschaftlich Berechtigten oder diesem nahe stehende Personen als gewerbliche Tätigkeit gelten können, die zum Vorsteuerabzug berechtigen würde (BGE 149 II 53 E. 5.3). Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Ausnahmecharakter des Instituts der Steuerumgehung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.2) revidierte das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung dahingehend, dass zunächst zu prüfen sei, ob eine Gesellschaft überhaupt - d.h. auch ohne die gewählte Gestaltung - der subjektiven Steuerpflicht unterliege und den Vorsteuerabzug beanspruchen könne. Erst danach könne die Gestaltung auf Steuerumgehung geprüft werden (BGE 149 II 53 E. 6).

### **E. 2.10.1**

Im Anwendungsbereich des MWSTG sind vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen der steuerpflichtigen Person wie gesagt (vgl. E. 2.3) grundsätzlich der unternehmerischen Tätigkeit bzw. dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen, weshalb sie grundsätzlich zum Abzug der Vorsteuern berechtigen. Das Bundesgericht hielt in seiner neuesten Rechtsprechung allerdings fest, dass die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften grundsätzlich nicht als gewerblich bezeichnet werden könne, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt werde. Denn insoweit sei ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet und es fehle der Tätigkeit die notwendige Nachhaltigkeit, um wirtschaftlich bestehen zu können. Falle diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, könnten 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 (BGE 149 II 53 E. 6.2).

### **E. 2.10.2**

Als Teil einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden gewerblichen Tätigkeit bzw. eines unternehmerischen Bereichs würden (private) Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahestehender Personen nur - aber immerhin - dann betrachtet werden können, wenn sie gemessen an der Gesamtnutzung des Flugzeugs nur einen geringfügigen Anteil ausmachen. In Anlehnung an die aktuelle Praxis der ESTV (vgl. MWST-Branchen-Info 11 [Luftverkehr], Ziff. 13.4 [erstmals publiziert am 27. Oktober 2015]) erachtet das Bundesgericht eine solche private Nutzung als unschädlich, sofern sie 20% der Gesamtnutzung des Flugzeugs nicht übersteigt (sog. «safe harbour»). Sobald dieser Wert überschritten werde, falle jedoch die gesamte Verwendung des Flugzeugs zu privaten Zwecken durch den wirtschaftlich Berechtigten und nahestehende Personen aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtige nicht zum Vorsteuerabzug (BGE 149 II 53 E. 6.2 mit sinngemäßem Verweis auf MWST-Branchen-Info 11, Ziff. 13.4).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die Vorinstanz in Bezug auf die Verwendung des durch die Beschwerdeführerin gehaltenen Helikopters in den vorliegend noch zu beurteilenden Steuerperioden 2014 - 2017 zu Recht eine Korrektur der Vorsteuerabzüge bzw. im Jahr 2017 eine Korrektur der deklarierten Steuer vorgenommen hat (E. 3.2) und, falls dem so ist, ob die vorgenommene Korrektur pflichtgemäss erfolgt ist (E. 3.3).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin beruft sich für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts auf die Auskunft der ESTV vom 7. Mai 2014, wonach ihr (der Beschwerdeführerin) im Zusammenhang mit (dem Erwerb und) der Nutzung des streitbetroffenen Helikopters ein hundertprozentiges Vorsteuerabzugsrecht zustehe (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Vorab ist daher eine mögliche Bindungswirkung dieser Auskunft zu prüfen.

#### **E. 3.1.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die einzelnen Sachverhaltselemente, welche für die rechtliche Würdigung in der Auskunft kausal gewesen seien, hätten nicht geändert. Insbesondere seien die gegenüber der ESTV kommunizierten Verhältnisse von privaten zu kommerziellen Flugstunden in etwa eingehalten worden. Zudem habe sie (die Beschwerdeführerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin) die ESTV im Auskunftsbegehren darauf aufmerksam gemacht, dass sich die effektive Nutzung des Helikopters erst im Laufe der Jahre zeigen werde. Folglich sei die Auskunft für die kontrollierten Steuerperioden nach wie vor verbindlich. Allenfalls sei die Praxisfestlegung der ESTV, wonach die private Nutzung des Flugzeugs durch eng verbundene Personen oder durch diesen Nahestehende im Umfang von höchstens 20% für die grundsätzliche Vorsteuerabzugsberechtigung unschädlich sei, erst ab ihrer Publikation am 27. Oktober 2015 für die Beschwerdeführerin verbindlich und hebe die Bindungswirkung der Auskunft auch erst ab diesem Zeitpunkt auf.

#### **E. 3.1.2**

Die Vorinstanz verneint die Bindungswirkung der Auskunft mit der Begründung, dass der Sachverhalt, welchen die Beschwerdeführerin der Vorinstanz im Auskunftsbegehren unterbreitet hatte, nie umgesetzt worden sei. Der geplante bzw. geschilderte kommerzielle Betrieb des Helikopters sei nie im erhofften Umfang erfolgt; vielmehr sei von einer grundsätzlich dauernden Verfügbarkeit zu Gunsten des Mehrheitsaktionärs der Beschwerdeführerin auszugehen. Zudem hätten die verschiedenen Änderungen des ursprünglichen Charter Vertrags eine völlig andere Finanzierungsstruktur zur Folge gehabt, indem grundsätzlich der Mehrheitsaktionär für das Halten des Helikopters und die damit verbundenen Kosten aufgekommen war. Somit sei von einer wesentlichen Sachverhaltsabweichung auszugehen, infolge welcher rechtsprechungsgemäss sowohl die Bindungswirkung der Auskunft nach Art. 69 MWSTG als auch der verfassungsmässige Vertrauensschutz nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV entfalle. Ausserhalb des in der Auskunft behandelten Sachverhalts bestehe kein schutzwürdiges Vertrauen. Spätestens im Zeitpunkt der Feststellung, dass die geplanten geschäftlichen Flugstunden bei Weitem nicht erreicht wurden, hätte die Beschwerdeführerin die Anwendbarkeit der Auskunft auf den sich veränderten Sachverhalt in Frage stellen müssen und ihr (der Vorinstanz) ein aktualisiertes Auskunftsbegehren zur Beurteilung vorlegen sollen. Die Beschwerdeführerin sei jedoch untätig geblieben, weshalb sie sich nicht auf eine Bindungswirkung berufen könne.

#### **E. 3.1.3.1**

Den von der ESTV zu beurteilenden Sachverhalt schilderte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zusammengefasst wie folgt (vgl. act. 26): Sie (die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) beabsichtige, 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. Diese Flüge würden namentlich in den Wintermonaten (...) stattfinden. Während den Sommermonaten (Mai bis

September) stünde ihrem Mehrheitsaktionär ein prioritäres Nutzungsrecht zu, wobei er gemäss Charter Agreement vom 26. November bzw. 11. Dezember 2013 (vgl. act. 26, Beilage 1; Beschwerdebeilage 6) 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 Gästen. Nicht genutzte Flugstunden würden am Ende des Jahres wieder verfallen und Flugstunden, welche über die Mindestanzahl hinausgehen, würden zu einem Preis von Fr. 5'650.-- zusätzlich in Rechnung gestellt. Ferner werde sie (die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) mit dem Helikopter auch geschäftliche Flüge für andere F. \_\_\_\_\_-Konzerngesellschaften durchführen. Diese Gesellschaften könnten die Flüge zum selben Preis wie Dritte bei ihr (der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) 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 (die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) an die vergangenen Jahre anknüpfen könne.

### **E. 3.1.3.2**

Die Beschwerdeführerin bestätigt mehrfach, dass es sich bei den von der Vorinstanz als «privat für E. \_\_\_\_\_ und seine Angehörigen» aufgeführten Flugstunden tatsächlich um solche für private Zwecke gehandelt hat. Ebenfalls bestätigt wird die Anzahl der total mit dem streitgegenständlichen Helikopter durchgeführten Flugstunden je Steuerperiode sowie der darauf entfallene Anteil an kommerziellen Flügen gemäss Aufstellung der Vorinstanz (vgl. E. 5 des Einspracheentscheids in fine). Zwar erklärt die Beschwerdeführerin an einer Stelle in ihrer Beschwerde, dass «[...] überhaupt kein Grund» für die Vermutung bestehe, «dass das Flugzeug [gemeint ist der Helikopter] für private Zwecke des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten und ihm Nahestehender angeschafft und verwendet» worden sei, respektive, dass «er [der Helikopter] auch nicht den privaten Belangen von E. \_\_\_\_\_» gedient habe (vgl. Beschwerdeschrift S. 11, Ziff. 2.2, zweiter und dritter Absatz). Diese Ausführungen beziehen sich allerdings auf die Bestreitung der Hypothese, dass die Beschwerdeführerin in erster Linie dazu da sei, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange ein Flugzeug zu Verfügung zu stellen. Somit präsentiert sich die tatsächliche Nutzung des Helikopters in den kontrollierten Steuerperioden wie folgt:

Jahr	Total Flugstunden	Vercharterung	privat für Mehrheitsaktionär und seine Angehörigen	Rest (kommerzielle Flüge)
2013	93.07(100%)	177.68(100%)	54.05(58.07%)	39.02(41.93%)
2014	219.57(100%)	146.78(100%)	76.07(42.81%)	101.61(57.19%)
2015	150.91(100%)	98.38(44.81%)	71.57(48.76%)	121.19(55.19%)
2016	86.48(57.31%)	75.21(51.24%)	64.43(42.69%)	75.21(51.24%)
2017	75.21(51.24%)	64.43(42.69%)		

### **E. 3.1.3.3**

Vorliegend kann - wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt - in den massgeblichen Steuerperioden nicht mehr von mit dem im Auskunftsbegehren geschilderten, identischen Sachverhalten gesprochen werden. Die durchgeführten Flugstunden sind erwiesenermassen deutlich tiefer ausgefallen, als geplant. Weder die kommerziellen Flüge (worunter die ESTV auch die - im Auskunftsbegehren separat aufgeführten - Flüge für Konzerngesellschaften zählte) noch die privaten Flüge des Mehrheitsaktionärs haben im erhofften Umfang stattgefunden. Es trifft zwar für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 zu, dass das Verhältnis zwischen kommerzieller und privater Nutzung des Helikopters ähnlich ausgefallen ist, wie im Auskunftsbegehren geschildert. Die deutlich tiefere Anzahl an durchgeführten Flugstunden führte jedoch gleichzeitig zu erheblich längeren Standzeiten

des streitgegenständlichen Helikopters als geplant. Sodann wurden auch die vertraglichen Regelungen zwischen der Beschwerdeführerin (bzw. ihrer Rechtsvorgängerin) und ihrem Mehrheitsaktionär betreffend Nutzung des streitgegenständlichen Helikopters mehrfach abgeändert. Gemäss ursprünglichem Charter Agreement aus dem Jahr 2013 verpflichtete sich der Mehrheitsaktionär, pro Kalenderjahr 283 Flugstunden zu einem (Dritt-)Preis von Fr. 5'650.-- einzukaufen (vgl. act. 26, Beilage 1, Ziff. 1.2 i.V.m. Ziff. 3.1). Im Jahr 2015 schlossen die Parteien einen neuen Charter Vertrag ab, wonach sich der Mehrheitsaktionär verpflichtete, 80 Flugstunden zu einem Pauschalpreis von EUR 700'000.-- zu beziehen (vgl. Beschwerdebeilage 13, Beilage 3). Dies entspricht einem Stundenansatz von EUR 8'750.--. Mit der Vertragsergänzung aus dem Jahr 2017 wurde der zu bezahlende Pauschalpreis für 80 Flugstunden auf EUR 1'200'000.- erhöht (vgl. Beschwerdebeilage 13, Beilage 4), was einem Stundenansatz von EUR 15'000.-- und damit dem Dreifachen des Drittpreises entspricht. Die längeren Standzeiten und erfolgten Vertragsanpassungen führten in Kombination mit dem temporären Vorrangrecht des Mehrheitsaktionärs dazu, dass das Halten des Helikopters faktisch hauptsächlich durch den Mehrheitsaktionär - und nicht wie im Auskunftsbegehren geschildert bzw. zumindest geplant - durch die Beschwerdeführerin (mittels Einkünften aus Leistungen an Dritte und Konzerngesellschaften) finanziert wurde. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist dies - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht irrelevant. Im Jahr 2017 (wie auch bereits im Jahr 2013) wurde der streitbetroffene Helikopter sodann - ebenfalls im Unterschied zum im Auskunftsbegehren geschilderten Sachverhalt - überwiegend vom Mehrheitsaktionär zu privaten Zwecken genutzt, was einer partiellen Nutzungsänderung (vgl. E. 2.5.1) entspricht. Auch diesbezüglich kann somit nicht von einem gleichen Sachverhalt gesprochen werden.

#### **E. 3.1.3.4**

Im Übrigen hat die ESTV in ihrer Auskunft lediglich die konkreten Sachverhaltsdarstellungen zu beurteilen. Nicht substantiierte Hypothesen sind nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 2.8.2). Mit dem Argument, sie (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) habe im Auskunftsbegehren ausdrücklich auf mögliche Änderungen im tatsächlichen Betrieb hingewiesen, vermag die Beschwerdeführerin daher nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

#### **E. 3.1.4**

Somit ist als Zwischenfazit festzuhalten, dass die Auskunft der ESTV vom 7. Mai 2014 keine Bindungswirkung für die kontrollierten Steuerperioden entfaltet. Infolgedessen ist weder ein allfälliger Bestandesschutz der Auskunft (vgl. E. 2.8.3) noch die zeitliche Wirkung der erstmaligen Praxis-publication der sog. «safe harbour» Regel (vgl. E. 2.10.2) näher zu prüfen.

#### **E. 3.2**

Im Folgenden ist zu beurteilen, ob die von der Vorinstanz vorgenommenen Korrekturen rechtmässig erfolgt sind.

##### **E. 3.2.1**

Aufgrund der Feststellungen anlässlich der durchgeführten Kontrolle, ging die Vorinstanz zusammengefasst davon aus, dass das Halten des streitgegenständlichen Helikopters durch die Beschwerdeführerin infolge erheblicher Nutzung durch den Mehrheitsaktionär bzw. durch diesem nahestehende Personen zu privaten oder nicht geschäftlichen Zwecken den Tatbestand der partiellen Steuerumgehung erfülle (vgl. E. 7 des Einspracheentscheids). Gemäss neuester bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist bei

Flugzeugeigentümer-Gesellschaften nicht grundsätzlich von einer Steuerumgehung auszugehen, solange die gewählte Gestaltung die subjektive Steuerpflicht der Flugzeugeigentümer-Gesellschaft nicht begründet (vgl. E. 2.9.2). Dies ist vorliegend der Fall: Die Beschwerdeführerin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) hat den Helikopter unbestrittenermassen in erheblichem Umfang an Dritte verchartert (vgl. E. 3.1.3.2). Im Umfang der Drittvercharterung hat die Beschwerdeführerin zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die ihre subjektive Steuerpflicht begründet hat (vgl. E. 2.2.1; E. 2.6.3). Insoweit anerkennt denn auch die Vorinstanz grundsätzlich das Recht der Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist in vorliegender Konstellation somit (lediglich) dahingehend zu prüfen, ob die mit dem Helikopter erbrachten Leistungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit bzw. innerhalb des unternehmerischen Bereichs der Beschwerdeführerin erfolgt sind oder nicht (vgl. E. 2.3; E. 2.9.2). Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz im Zusammenhang mit Tatbestandselementen der Steuerumgehung braucht demnach nicht weiter eingegangen zu werden. Im Resultat dürfte dies umfanga- bzw. betragsmässig der Fallgruppe 3 entsprechen, wonach zu prüfen ist, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein nicht unternehmerischer Bereich vorliegt, welcher nicht zum Vorsteuer-abzug berechtigt, und ob mit dem Helikopter Leistungen erbracht wurden, die diesem Bereich zuzuordnen sind (vgl. E. 2.9.1, Fallgruppe 3).

#### **E. 3.2.2.1**

Bei bestehender subjektiver Steuerpflicht sind grundsätzlich sämtliche vorsteuerbelasteten Aufwände und Investitionen dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen und berechtigen grundsätzlich zum Abzug der wirtschaftlich getragenen Vorsteuern. Wenn aber die Flugzeugeigentümer-Gesellschaft über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt und der fragliche Aufwand bzw. die fragliche Investition diesem Bereich zugeordnet werden kann, berechtigen Letztere nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. E. 2.3). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die Befriedigung der privaten Bedürfnisse einer eng verbundenen Person oder dieser nahestehenden Personen durch die Flugzeugeigentümer-Gesellschaft grundsätzlich nicht als gewerblich bezeichnet werden, weshalb diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Mithin erfolgt eine solche Tätigkeit ausserhalb des unternehmerischen Bereichs, respektive besteht insoweit ein nicht unternehmerischer Bereich der steuerpflichtigen Person. Anders verhält es sich jedoch dann, wenn die privaten Beförderungen eng verbundener Personen oder dieser Nahestehender durch die Flugzeugeigentümer-Gesellschaft nicht mehr als 20% der Gesamtnutzung des fraglichen Flugzeugs bzw. Helikopters ausmachen (vgl. E. 2.10). Der streitgegenständliche Helikopter wurde in sämtlichen kontrollierten Steuerperioden zu mehr als 20% vom Mehrheitsaktionär bzw. von ihm nahestehenden Personen genutzt (vgl. E. 3.1.3.2; nämlich im Umfang von 76.07 Stunden bzw. 42.81% im Jahr 2014, von 98.38 Stunden bzw. 44.81% im Jahr 2015, von 71.57 Stunden bzw. 48.76% im Jahr 2016 sowie von 86.48 Stunden bzw. 57.31% im Jahr 2017). Damit handelt es sich in Anwendung der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht um einen geringfügigen Anteil und die Beförderung des Mehrheitsaktionärs bzw. diesem nahestehender Personen kann nicht (mehr) dem unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zugerechnet werden (vgl. E. 2.10.2). Dies gilt unabhängig davon, ob für die Privatflüge ein Drittpreis verrechnet worden ist (vgl. E. 2.5.2, wonach es bei der Eruiierung des Umfangs der privaten Nutzung sachgerecht ist, auf die Flugstunden abzustellen). Folglich ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Nutzung des

Helikopters zur privaten Beförderung des Mehrheitsaktionärs und/oder diesem nahestehenden Personen kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht.

#### **E. 3.2.2.2**

Mangels Berechtigung zum Vorsteuerabzug für private Beförderungsleistungen des Mehrheitsaktionärs und dessen Angehörigen hätte die Beschwerdeführerin ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig korrigieren müssen (vgl. E. 2.4.1). Da die Beschwerdeführerin in den kontrollierten Steuerperioden keine entsprechenden Vorsteuerkorrekturen vorgenommen hat, war die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet, die Korrekturen vorzunehmen und dabei gewisse Parameter ermessenweise zu schätzen (vgl. E. 2.6.1).

#### **E. 3.2.3**

Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Korrekturen pflichtgemäss vorgenommen hat (vgl. E. 2.6).

##### **E. 3.2.3.1**

Die Vorinstanz hält im angefochtenen Entscheid fest, den Vorsteuerabzug anteilmässig korrigiert zu haben, indem sie diesen nur im Umfang der Verwendung des Helikopters für unabhängige Dritte zugelassen, im Umfang der privaten Verwendung hingegen korrigiert bzw. gekürzt habe. Zu den im Einzelnen vorgenommenen Korrekturen verweist die Vorinstanz auf die EM sowie auf das Beiblatt und dessen Beilagen (vgl. act. 8).

##### **E. 3.2.3.2**

Gemäss Ziff. 2 und 3 der EM nahm die Vorinstanz zunächst eine Korrektur infolge gemischter Verwendung vor (vgl. act. 8, EM sowie dessen Beilage 1 und 2). Konkret bestimmte die Vorinstanz die für Geschäftsaufwendungen und Investitionen des streitgegenständlichen Helikopters pro Steuerperiode anfallenden Vorsteuern, indem sie - basierend auf der von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Aufstellung («[...] 3401 + 3402 Aufwand 12-2013-09-2019 ([...] + GemKost)»; nicht in den Akten) - die direkt zuordenbaren Vorsteuern für den Betrieb und Unterhalt mit den auf den Helikopter anteilmässig anfallenden «Overhead-Kosten» der Beschwerdeführerin addierte. Den auf den Helikopter anfallenden Anteil an den «Overhead-Kosten» der Beschwerdeführerin bestimmte die Vorinstanz dabei anhand des kalkulatorischen Umsatzverhältnisses für das Jahr 2017 (deklarerter Gesamtumsatz vs. kalkulierter Umsatz Helikopter [Flugstunden total x Drittpreis]). Das so errechnete Umsatzverhältnis (10.47%) bzw. den auf den Helikopter anfallenden Anteil an den «Overhead-Kosten» legte die Vorinstanz schliesslich auf die übrigen kontrollierten Steuerperioden um (vgl. act. 8, Beiblatt zur EM, Beilage 2). Die gemischte Verwendung des Helikopters resultierte in einer Korrektur des Abzugs von Vorsteuern im Umfang von total Fr. 55'899.-- (Fr. 14'817.-- für die Steuerperiode 2014; Fr. 16'687.-- für die Steuerperiode 2015; Fr. 11'806.-- für die Steuerperiode 2016; Fr. 12'589.-- für Steuerperiode 2017).

##### **E. 3.2.3.3**

Die Vorinstanz stützte sich bei der Korrektur infolge gemischter Verwendung einerseits auf die vorhandenen Teile der Buchhaltung und die erhältlichen Unterlagen und bestimmte so die direkt zuordenbaren Vorsteuern. Zudem nahm die Vorinstanz bei den «Overhead-Kosten» eine proportionale Korrektur vor. Diesbezüglich hat sie ihr Vorgehen grundsätzlich nachvollziehbar dargelegt (vgl. E. 3.2.3.2 hiervoor). Aus den Ausführungen

der Beschwerdeführerin betreffend Zusammensetzung der Helikopter Flotte geht allerdings hervor, dass die Beschwerdeführerin während den kontrollierten Steuerperioden zeitweise über zwei Helikopter verfügte (vgl. Beschwerde S. 5, Ziff. 2.2). Ebenso war der Anteil kommerzieller Flüge in den noch massgeblichen Steuerperioden einzig im Jahr 2017 tiefer als der Anteil privater Flüge. Die deklarierten Umsatzsteuern weisen zudem in den kontrollierten Steuerperioden teilweise erheblich unterschiedliche Werte auf. Insofern lagen in den kontrollierten Steuerperioden unterschiedliche Verhältnisse vor, weshalb eine Korrektur mittels Umlage der anteilmässigen Vorsteuern an den Overhead-Kosten des streitgegenständlichen Helikopters auf Basis der Steuerperiode 2017 auf die übrigen Steuerperioden nicht von vorneherein als zulässig erscheint (vgl. E. 2.6.2). Vorliegend weisen die mit dem streitgegenständlichen Helikopter total durchgeführten Flugstunden mit 150.91 Stunden im Jahr 2017 allerdings den zweittiefsten Wert auf, welcher nur unwesentlich vom tiefsten Wert im Jahr 2016 (146.78 Stunden) abweicht. Zudem liegen die durchschnittlichen Flugstunden der Jahre 2013-2017 bei 157.6 Stunden. Ferner weist der Umsatzsteuerbetrag für die Steuerperiode 2017 im Vergleich zu den übrigen relevanten Steuerperioden einen mittleren Wert auf, weshalb er den tatsächlichen Verhältnissen grundsätzlich am nächsten kommen dürfte. Schliesslich wurde für das «kalkulatorische Umsatzverhältnis A. \_\_\_\_\_ AG / Helikopter [...]» davon ausgegangen, dass sämtliche Flugstunden im Jahr 2017 mit dem Helikopter zum Drittpreis erfolgt sind, mithin die erfolgten Preisanpassungen bzw. Erhöhungen der Stundensätze nicht berücksichtigt. Vor diesem Hintergrund ist die Umlage des Anteils der Vorsteuern für Overhead Kosten anhand des kalkulatorischen Umsatzverhältnisses der Steuerperiode 2017 auf die übrigen Steuerperioden in vorliegender Konstellation als sachgemäss zu qualifizieren.

#### **E. 3.2.3.4**

Das soeben dargelegte Vorgehen wird von der Beschwerdeführerin im Grundsatz nicht bestritten. Somit weist sich die Korrektur des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung teilweise mittels Schätzung der für Betrieb und Unterhalt des streitgegenständlichen Helikopters geltend gemachten Vorsteuern auf der von der Vorinstanz dargelegten Grundlage als gerechtfertigt. Folglich kann der Vorinstanz - unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.6.1) - nicht vorgeworfen werden, sie hätte ihr Ermessen bei der Korrektur des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung pflichtwidrig ausgeübt.

#### **E. 3.2.4**

Es bleibt zu prüfen, ob das Ergebnis der teilweise erfolgten Ermessenseinschätzung der Vorinstanz offensichtlich nicht sachgerecht ist; hierzu ist die Beschwerdeführerin beweisbelastet (E. 2.6.1).

#### **E. 3.2.4.1**

Die Höhe der Steuernachforderungen für die Steuerperioden 2014 und 2015 gemäss den Berechnungen der Vorinstanz wird von der Beschwerdeführerin im Grundsatz nicht beanstandet.

#### **E. 3.2.4.2**

Für die Steuerperioden 2016 und 2017 macht die Beschwerdeführerin weder explizit geltend noch vermag sie nachzuweisen, dass die teilweise erfolgte Ermessenseinschätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Die Beschwerdeführerin zeigt sich mit der Berechnung bzw. Steuerfestsetzung für die Steuerperiode 2016 jedoch insofern nicht

einverstanden, als sie eventualiter die Festsetzung der Steuerforderung auf Fr. 84'407.-- beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. D.a bzw. C.b). Dieser Betrag ergebe sich vor dem Hintergrund der Anwendung der erstmaligen Publikation der Praxis der ESTV vom 27. Oktober 2015 und einem Entzug der Wirkung der Auskunft der ESTV frühestens per 1. Januar 2016. Bei der Berechnung geht die Beschwerdeführerin von einem anderen Sachverhalt und damit verbunden einer anderen rechtlichen Grundlage aus, als vorliegend nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts tatsächlich zur Anwendung gelangt (vgl. E. 3.1.4). Der Eventualantrag betreffend Festsetzung der Steuerforderung für die Steuerperiode 2016 ist folglich abzuweisen. Für die Steuerperiode 2017 beantragt die Beschwerdeführerin (ebenfalls eventualiter) die Festsetzung der Steuerforderung auf Fr. 64'298.-- (vgl. Sachverhalt Bst. D.a bzw. C.b). Dies entspricht der von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid festgesetzten Steuerforderung.

#### **E. 3.2.4.3**

Mangels Hinweisen auf eine offensichtlich unrichtige Berechnung der Steuerforderungen für die Steuerperioden 2014 bis 2017 erübrigen sich weitere Ausführungen hierzu.

#### **E. 3.2.5**

Somit erweist sich die teilweise ermessensweise erfolgte Korrektur des Vorsteuerabzugs für die Steuerperioden 2014 bis 2017 als notwendig (vgl. E. 3.2.2.2) und die Ermessensausübung der Vorinstanz als pflichtgemäss (vgl. E. 3.2.3.4). Die unter diesem Punkt berechnete Steuerforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2017 ist nicht zu beanstanden.

#### **E. 3.2.6.1**

Gemäss Ziff. 4 des Beiblatts zur EM korrigierte die Vorinstanz den Vorsteuerabzug zusätzlich infolge partieller Nutzungsänderung des Helikopters (vgl. act. 8).

#### **E. 3.2.6.2**

Die von der Vorinstanz vorgenommene effektive Ermittlung der Vorsteuerabzugskorrektur aufgrund der unbestrittenermassen erfolgten, geänderten Verwendung des Helikopters (vgl. E. 3.1.3.2) entspricht den gesetzlichen Vorgaben (vgl. E. 2.5) und ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die ursprüngliche Vorsteuer auf der massgeblichen Investition (Kauf und Einfuhr des Helikopters) entspricht der geltend gemachten Einfuhrsteuer (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Die Vorinstanz hat die Vorsteuerkorrektur schliesslich auf der Grundlage des jeweiligen Zeitwerts des Helikopters in den entsprechenden Steuerperiode vorgenommen. Die der Berechnung zugrunde gelegten Verwendungsquoten (kommerzielle vs. private Verwendung) wurden von der Beschwerdeführerin sodann, wie bereits festgehalten, bestätigt (vgl. E. 3.1.3.2). Im Jahr 2014 wurde der Helikopter - im Unterschied zum Vorjahr - überwiegend zu kommerziellen Zwecken genutzt, was eine Einlageentsteuerung im Umfang von Fr. 70'040.-- für die Steuerperiode 2014 zur Folge hatte. In den nachfolgenden Steuerperioden nahm die kommerzielle Verwendung des Helikopters im jeweiligen Vorjahresvergleich sukzessive ab, was zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung im Umfang von total Fr. 25'761.-- führte (Fr. 6'885.-- für die Steuerperiode 2015; Fr. 9'065.-- für die Steuerperiode 2016; Fr. 9'811.-- für die Steuerperiode 2017).

#### **E. 3.3**

Zusammenfassend erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 somit als rechtmässig. Hingegen ist die Beschwerde

hinsichtlich der Steuerperiode 2013 infolge Verjährung gutzuheissen (vgl. E. 1.7.2). Infolgedessen hat die Vorinstanz die Zinsfolgen neu zu berechnen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Das für die Kostenverteilung massgebende Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im konkreten Fall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei die Reihenfolge in der Beschwerdeschrift und die Aufteilung der Anträge in Haupt- und Eventualanträge etc. irrelevant ist (vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler/Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 4.43, m.w.H.). Eine Partei unterliegt, wenn ihren Begehren aus formellen oder materiellen Gründen nicht entsprochen wird. Verglichen werden die Anträge der beschwerdeführenden Partei und das Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids (vgl. BGE 123 V 156 E. 3c; 123 V 159 E. 4b; Lukas Müller, Praxiskommentar VwVG, Art. 63 Rz.15). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen grundsätzlich unterlegen. Einzig die zwischenzeitlich eingetretene Verjährung der Steuer(nach)forderung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 (E. 1.7.2) in der Höhe von Fr. 341'372.-- führt im vorliegenden Fall zur Gutheissung. Wäre die Verjährung nicht eingetreten, wäre die Beschwerdeführerin vollumfänglich unterlegen, wäre doch die steuerliche Situation im Jahr 2013 offensichtlich nicht anders als in den Jahren 2014-2017 zu beurteilen gewesen. Zudem unterlag die Beschwerdeführerin hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuer (sie verlangte für die Steuerperioden 2015-2017 die Gewährung von höheren Vorsteuerabzügen [+ Fr. 23'573.-- für das Jahr 2015, + Fr. 20'871.-- für das Jahr 2016, + Fr. 22'400.-- für das Jahr 2017]) und auch mit ihren Eventualanträgen ist sie nicht durchgedrungen (vgl. E. 3.2.4.2). Es rechtfertigt sich deshalb in vorliegender Konstellation, die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin zur Hälfte aufzuerlegen. Somit sind von den auf Fr. 8'500.-- festzusetzenden Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 4'250.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 8'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 4'250.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

#### **E. 4.2**

Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat grundsätzlich Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Da die Gutheissung - wie erwähnt - allein auf die Verjährung zurückzuführen ist und die Beschwerdeführerin materiell offensichtlich unterlegen wäre, wird keine Parteientschädigung zugesprochen (vgl. Urteil des BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 10, wo lediglich die Verjährung einer Steuerperiode zur Gutheissung führte und keine Parteientschädigung ausgerichtet wurde). [Das Dispositiv befindet sich auf der nachfolgenden Seite.]