

BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-03-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4610_2019

FR: TAF A-4610/2019 du 11 mars 2020

IT: TAF A-4610/2019 del 11 marzo 2020

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 vorliegt.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.3

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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.; Pierre Tschannen et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

E. 1.4

Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). 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. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen).

E. 2.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch Klaus A. Vallender, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.1.1).

E. 2.1.2

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6, A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1, mit Hinweisen]).

E. 2.2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203). Von der Steuerpflicht ist - unter anderem - befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

E. 2.2.2

Von der Steuerpflicht befreite Unternehmen haben das Recht, auf diese Befreiung zu verzichten (freiwillige Steuerpflicht; Art. 11 MWSTG). Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden (Art. 14 Abs. 4 MWSTG).

E. 2.3.1

Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 4 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

E. 2.3.2

Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 49 ff.). Nicht aussergewöhnlich ist dabei, dass ein Unternehmensträger verschiedene (selbständige) Tätigkeiten ausübt. Alle unternehmerischen Tätigkeiten sind gemäss konstanter Rechtsprechung für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten und stellen zusammen den unternehmerischen Bereich (oder die "unternehmerische Sphäre") eines Unternehmensträgers dar (ausführlicher: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.1, mit weiteren Hinweisen). In Fällen, in welchen ein Unternehmensträger ausschliesslich einen unternehmerischen Bereich besitzt, gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (vgl. Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.2; A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.4.2; Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1647 f.).

E. 2.3.3

Ein Unternehmensträger kann jedoch - nebst seiner unternehmerischen Tätigkeit - auch in Bereichen tätig sein, welche, isoliert betrachtet, nicht unternehmerisch im Sinne des MWSTG sind. Weisen diese nicht unternehmerischen Tätigkeiten zudem eine gewisse Eigenständigkeit auf, dann verfügt der Unternehmensträger nebst dem unternehmerischen auch noch über einen nicht unternehmerischen Bereich (vgl. Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.3; A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.4.3). Entsprechend der Beschränkung des Vorsteuerabzuges auf den «Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit» in Art. 28 Abs. 1 MWSTG (vgl. Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.1; A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.1) sieht Art. 30 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Vorsteuerabzug (entsprechend dem Verhältnis der Verwendung) zu korrigieren ist, wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen «auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit» verwendet (siehe dazu auch: Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.5).

E. 2.3.4

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur unternehmerischen Tätigkeit ist das Vorhandensein eines nicht unternehmerischen Bereichs nicht leichthin anzunehmen. Demnach liegt bei gegebener Steuerpflicht von Gesetzes wegen ein unternehmerischer

Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit 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, a.a.O., § 7 Rz. 45). Von einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf mithin erst ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden kann, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht. Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz der «Einheit des Unternehmens» bei einem einzigen, und zwar unternehmerischen Bereich (BGE 142 II 488 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.4; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 Rz. 46 ff.).

E. 2.4.1

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze unter anderem in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f.; 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1; A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3; A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9).

E. 2.4.2

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2; 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner Marlene Kobierski, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.; Claudio Nosetti, Die Steuerumgehung, 2014, S. 227 ff.) 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»; BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweis); - 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. 2.4.3

Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin - im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes 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 bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen; siehe ferner Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3; A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3.2).

E. 2.4.4

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 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 in fine; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.4; A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4; A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3.3).

E. 2.5.1

Diese Rechtsprechung (vgl. E. 2.4.2 ff.) gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer. In seiner mittlerweile präzisierten 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 die Situation aber 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 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.; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.5.2; A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.6.3; A-3157/2011 vom 2. Dezember 2013 E. 4.3).

E. 2.5.2

Im Zusammenhang mit der Frage der Steuerumgehung bei den sog. Flugzeugfällen unterscheidet das Bundesgericht grob vier Fallkonstellationen. 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). Dieselbe steuerliche Konsequenz ergibt sich, wenn die Eigennutzung zwar nicht ausschliesslich besteht, aber lediglich eine nahezu unerhebliche Drittnutzung (im Sinne echter Drittsätze) vorliegt (Fallgruppe 2). Wird ein Flugzeug dem wirtschaftlich Berechtigten oder der nahestehenden Person zwar dauernd zur Verfügung gestellt und entsprechend genutzt, werden daneben aber erhebliche Drittsätze erzielt, ist die Struktur teilweise, d.h. in Bezug auf die Drittsätze grundsätzlich

anzuerkennen (Fallgruppe 3). Kein Raum für eine Steuerumgehung bleibt, wenn eine erhebliche Drittnutzung besteht und der Eigennutzung eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Diesfalls ist die gewählte Struktur steuerlich vollumfänglich anzuerkennen (Fallgruppe 4; zum Ganzen [anschaulich in tabellarischer Form dargestellt] Urteil des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9). Was die vom Bundesgericht benutzten Begriffe des «Durchgriffs» bzw. der «Nichtanerkennung der Struktur» anbelangt, so bedeutet dies, dass die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft, die Halterin des Flugzeugs ist, verneint wird. Entsprechend entfällt auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, zumal diese an die subjektive Steuerpflicht anknüpft. Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob Vorsteuerabzüge vorgenommen werden können, einzig in den Fallkonstellationen 3 und 4, wobei in der Fallkonstellation 3 nur eine teilweise Vorsteuerabzugsberechtigung, und zwar im Umfange der unternehmerischen Tätigkeit (E. 2.3.3 f.) in Betracht kommt. Die private Nutzung des Flugzeugs seitens des wirtschaftlich Berechtigten wird in der Fallkonstellation 3 somit grundsätzlich als nicht unternehmerischer und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Endverbrauch betrachtet. In den Fallkonstellationen 1 und 2 ist die Vornahme von Vorsteuerabzügen hingegen mangels subjektiver Steuerpflicht von vornherein ausgeschlossen (vgl. Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.5.1; A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.6.3). Im Rahmen des unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Urteils A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 erachtete sowohl das Bundesverwaltungsgericht als auch die Vorinstanz die geschäftliche Nutzung eines Flugzeuges im Umfange von ca. 10% (betreffend die dortigen Steuerperioden 2011 und 2012) als «erheblich» im Sinne der Fallkonstellation 3 und gewährten der Flugzeugeigentümerin dementsprechend in diesem Umfang das Recht zum Abzug von Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Flugzeug angefallen waren (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.2 und 4.3.4 sowie E. 4.4.3.1 f.).

E. 2.5.3

Das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung ist entsprechend der im Steuerrecht geltenden Normentheorie durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese kann sich aber 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 (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteile des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f. [betr. Fürstentum Liechtenstein]; 2C_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.4). Dabei geht es um den Nachweis einer geschäftlichen Tätigkeit des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten (BGE 138 II 239 E. 4.4, zweitletzter Absatz).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin - wie seitens der Vorinstanz erkannt - mangels subjektiver Steuerpflicht rückwirkend per 1. Februar 2015 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen ist bzw. ob und inwieweit die Beschwerdeführerin eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG ausübt, die zur Bejahung ihrer Steuersubjekteigenschaft genügt.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe das Flugzeug mit dem Zweck erworben, Dritten Flüge anzubieten und so geschäftlich zu nutzen. Es könne jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass das Flugzeug bereits im ersten Jahr ausschliesslich geschäftlich genutzt werde. Ausserdem müsse es sich bei ihren Kunden nicht um vollständig unabhängige Dritte handeln. Es sei nur zu prüfen, ob das Flugzeug privat verwendet, aber von einer juristischen Person gehalten werde, um Steuern zu sparen. Zum Beweis legt die Beschwerdeführerin u.a. diverse Rechnungen für das Jahr 2015 vor. Diese werden teilweise ergänzt durch Auszüge aus der E-Mail-Korrespondenz oder Projektdokumentationen, die mit den genannten Rechnungen im Zusammenhang stehen, was den geschäftlichen Zweck der Flüge belegen soll. Aufgrund dieser Unterlagen beziffert die Beschwerdeführerin den geschäftlichen Anteil an den Flugstunden für die Steuerperiode 2015 mit 58,94%.

E. 3.2

Die Vorinstanz bemängelt im Rahmen ihres Einspracheentscheides im Wesentlichen, die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen liessen keine zeitliche und örtliche Einordnung der einzelnen Flugbewegungen und mithin keine Feststellung einer geschäftlichen Tätigkeit zu. Auf dieser (mangelhaften) Grundlage errechnet die Vorinstanz betreffend die Steuerperiode 2015 einen «möglicherweise» geschäftlichen Anteil an den Flügen von 7,07%. Da sich der Antrag der Beschwerdeführerin im Rahmen des Einspracheverfahrens lediglich auf die Aufhebung der strittigen Verfügung vom 9. August 2017, i.e. auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin per 1. Februar 2015 subjektiv steuerpflichtig geworden war, beschränkte und kein Eventualantrag auf eine spätere Steuerpflicht vorlag, verzichtete die Vorinstanz auf eine detaillierte Überprüfung der Jahre 2016 und 2017.

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführerin vermag mit den ihrerseits nun im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten Unterlagen für die Steuerperiode 2015 insbesondere für folgende Flugbewegungen einen geschäftlichen Zweck nachzuweisen:

E. 3.3.1.1

Rechnung 2015001: Die Beschwerdeführerin legt Auszüge aus dem E-Mail-Verkehr zwischen C._____ und einem Kunden der E._____ AG vom 7. März 2015 bis 20. April 2015 vor. Die Korrespondenz belegt die Durchführung einer Besprechung am 21. April 2015 und die diesbezügliche - gleichentags erfolgte - Inanspruchnahme der Flugleistungen zum Ort der Besprechung. Dadurch können die einzelnen Flugbewegungen mit der geschäftlichen Tätigkeit der E._____ AG in Verbindung gebracht werden.

E. 3.3.1.2

Rechnung 2015003: Die Beschwerdeführerin kann auch in diesem Fall mittels Auszügen aus dem E-Mail-Verkehr zwischen C._____ und einem Kunden der E._____ AG vom 12. Juni 2015 bis 15. Juni 2015 sowie vom 27. Juni 2015 nachweisen, dass am 25. Juni 2015 eine Besprechung stattfand. Damit vermag sie den Zusammenhang zwischen den am 25. Juni 2015 erfolgten Flugbewegungen, welche zum Ort der Besprechung und wieder zurück führten, und der geschäftlichen Tätigkeit der E._____ AG aufzuzeigen.

E. 3.3.1.3

Rechnung 2015009: Die Beschwerdeführerin legt diesbezüglich eine E-Mail eines Mitarbeiters der E._____ AG vom 3. August 2015 vor, aus der die ungefähren

Flugzeiten, das Programm und die Örtlichkeiten für einen geschäftlichen Termin vom 10. August 2015 hervorgehen. Obwohl das Datum des Geschäftstermins nicht ausdrücklich in der E-Mail bezeichnet wird, kann die E-Mail aufgrund der in der Rechnung 2015009 vom 10. August 2015 vermerkten Flugzeiten und dem Flugziel mit der Rechnung in Zusammenhang gebracht werden, womit der geschäftliche Zweck der umstrittenen Flugbewegungen nachvollziehbar ist.

E. 3.3.1.4

Rechnung 2015010: Zwei von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte E-Mails vom 24. August 2015 belegen, dass Mitarbeiter der E._____ AG am 25. August 2015 an einer Besprechung teilnahmen. Aus der Rechnung geht hervor, dass sie hierzu Flugleistungen der Beschwerdeführerin in Anspruch nahmen, um am 25. August 2015 an den Ort der Besprechung zu gelangen.

E. 3.3.1.5

Rechnung 2015017: Sodann weist die Beschwerdeführerin nach, dass C._____ am 20. Oktober 2015 als Referent an einem Seminar teilnahm. Dies geht aus dem Tagesprogramm des Seminars hervor. Der geschäftliche Zweck der in der Rechnung vermerkten Flugbewegungen vom 20. und 21. Oktober 2015 an den Ort des Seminars und zurück ist folglich auch hier nachgewiesen.

E. 3.3.1.6

Rechnung 2015018: Sodann war die E._____ AG Co-Veranstalterin eines «Projektdialogs», welcher am 22. Oktober 2015 stattfand und durch C._____ co-moderiert wurde. Die in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellten Flüge vom 22. und 23. Oktober 2015, die an den Ort der Veranstaltung und wieder zurück führten, weisen den nötigen geschäftlichen Zweck auf.

E. 3.3.1.7

Rechnung 2015021: Letztlich geht aus einer E-Mail C._____s vom 9. November 2015 hervor, dass am 10. November 2015 eine Besprechung stattfand. Die ungefähren Zeitangaben in der E-Mail sowie der Ort der Besprechung stimmen mit den in Rechnung gestellten Flügen vom 10. November 2015 überein und vermögen damit den nötigen Bezug der Flugbewegungen zur geschäftlichen Tätigkeit der E._____ AG zu belegen.

E. 3.3.2

Betreffend die genannten Rechnungen bzw. die entsprechenden Flugbewegungen ist der geschäftliche Zweck somit rechtgenügend nachgewiesen. Daraus ergibt sich folgende Übersicht: Rechnungs-Nr. Rechnungs-datum Flugdatum Flugstd. (h) Rechnungs-adressat
2015001 06.05.2015 21.04.2015 03:12 E._____ AG 2015003 26.06.2015 25.06.2015
02:42 E._____ AG 2015009 19.08.2015 10.08.2015 02:30 E._____ AG 2015010*
16.09.2015 25.08.2015 03:00 E._____ AG 2015017 22.10.2015 20./21.10.2015 05:00
E._____ AG 2015018 20.11.2015 22./23.10.2015 01:30 E._____ AG 2015021
20.11.2015 10.11.2015 02:12 E._____ AG TOTAL geschäftliche Flugstunden (h) 20:06
* (Die einzelnen Flugzeiten im Flugreisebuch und der Rechnung [Nr. 2015010] stimmen überein. Indes wird die Gesamtreisezeit falsch ausgewiesen [2:57 statt 3:00]. Zur vorliegenden Berechnung wird die anzunehmende effektive Gesamtreisezeit von 3:00 verwendet.)

E. 3.3.3

Zur Bestimmung des geschäftlichen Anteils der absolvierten Flugstunden sind vom Gesamttotal der Flugstunden jene in Abzug zu bringen, welche betriebsintern der Wartung des Flugzeugs zuzurechnen sind (vgl. Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.4.3.3). Die nachfolgenden Flugbewegungen dienen nachweislich diesem Zweck: - - 13.05.2015 01:24 Wartung - - 21.05.2015 00:17 Wartung - - 26.05.2015 01:30 Wartung - - 14.12.2015 01:18 Wartung TOTAL Flugstunden Wartung (h) 04:29

E. 3.3.4

Aus obigen Auflistungen lässt sich das Total der Nettoflugstunden (Gesamttotal abzüglich Flugstunden Wartung) und mithin auch der Anteil an Flugstunden mit geschäftlichem Zweck, welche sich (bereits) anhand der in den Erwägungen 3.3.1.1 ff. erläuterten Rechnungen ergeben, herleiten: Gesamttotal Flugstunden (h) 87:36 Total Flugstunden Wartung (h) 04:29 Nettoflugstunden (h) 83:07 TOTAL geschäftliche Flugstunden (h), die bereits aus den seitens des Gerichts untersuchten Flugbewegungen (E. 3.3.1.1 ff.) hervorgehen 20:06 Anteil geschäftliche Flugstunden (%) 24,2% Nur schon unter Berücksichtigung der sieben erwähnten Rechnungen ergibt sich somit, dass mindestens 24,2% sämtlicher Flüge im Jahr 2015 einem geschäftlichen Zweck dienen. Im Lichte der Rechtsprechung kann dies nicht mehr als unerheblich gelten (vgl. E. 2.5.2), womit die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht erfüllt. Ob weitere Flugbewegungen durch einen geschäftlichen Zweck begründet sind, kann im Rahmen des hier Streitigen (E. 3) offenbleiben.

E. 3.4

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass das Flugzeug der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 in einem erheblichen Umfang geschäftlich genutzt wurde, womit sie die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht erfüllt und nicht rückwirkend per 1. Februar 2015 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen ist. Dispositiv-Ziffer 1 und 2 des Einspracheentscheides der Vorinstanz vom 12. Juli 2019 sind demnach aufzuheben und die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Februar 2015 festzustellen. In der Folge sind entgegen der Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides die eingereichten Selbstdeklarationen nicht rückabzuwickeln, sondern die ESTV hat in einem allfälligen neuen Verfahren die Rechtmässigkeit der Selbstdeklarationen bzw. der geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu prüfen. Die Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides ist demnach ebenfalls aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.

E. 4.1

In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (statt vieler: BGE 132 V 215 E. 6.1; Urteile des BVGer A-5689/2015 vom 15. Januar 2016 E. 5.1; A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 5.2; A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 4).

E. 4.2.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, welche sie durch Verletzung der Verfahrenspflichten

verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren namentlich dann gelten, wenn die Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise Beweismittel zu spät eingereicht hat (vgl. Urteil des BVGer A-6822/2016 vom 6. Juli 2017 E. 6.1; Michael Beusch, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 63 Rz. 20).

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin wurde von der Vorinstanz vermehrt darauf hingewiesen, dass nachzuweisen sei, dass eng verbundene Personen das Flugzeug zu geschäftlichen Zwecken verwenden würden. So auch in der Verfügung vom 9. August 2017, Ziff. 5.2: «Es bleibt der Steuerpflichtigen nach wie vor unbenommen, die Vermutung der überwiegenden Privatnutzung im Zuge der Einsprache zu entkräften. Dafür ist allerdings zwingend notwendig, dass offengelegt wird, welchem Zweck die einzelnen Flüge dienen (geschäftlich oder privat begründete Flüge).» Der Beschwerdeführerin musste aufgrund der vorangehenden Korrespondenz mit der Vorinstanz auch bewusst sein, dass die Vorlage von Rechnungen oder des Flugreisebuchs alleine nicht zum Nachweis eines geschäftlichen Zweckes genügt. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die Unterlagen, welche den geschäftlichen Zweck der Flugbewegungen belegen und erst im Beschwerdeverfahren eingereicht wurden, bereits vor der Vorinstanz hätte vorbringen können.

E. 4.2.3

Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin das vorliegende Beschwerdeverfahren verursacht hat. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 5'000.- aufzuerlegen.

E. 4.3.1

Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei ist von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]).

E. 4.3.2

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und dadurch das vorliegende Verfahren verursacht sowie die ihr entstandenen Kosten zu verantworten hat, ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Urteil des BGer 2A.474/2002 vom 17. März 2003 E. 7.2; Urteil des BVGer A-8396/2015 vom 5. Juli 2016 E. 8.2). (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.