

BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-08-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5200_2018

FR: TAF A-5200/2018 du 28 août 2019

IT: TAF A-5200/2018 del 28 agosto 2019

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde, welche sich gegen einen Einspracheentscheid der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern richtet, sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 ff. VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat die Beschwerde frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 und 52 VwVG) eingereicht und den Vorschuss für die Verfahrenskosten rechtzeitig bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt des unter E. 1.2 ff. Ausgeführten einzutreten.

E. 1.2

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-3533/2017 vom 24. Mai 2018 E. 1.2.1 in fine). Im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht sind sämtliche Parteibegehren, mithin auch Eventualbegehren, in der Beschwerdeschrift vorzubringen, erst in der Replik beantragte Varianten sind unzulässig und es ist darauf nicht einzutreten (vgl. BVGE 2010/12 E. 1.2.1; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.57 und 2.215; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 147). Ohne Weiteres ist es jedoch (im Rahmen des Streitgegenstands) möglich und zulässig, in der Replik eine neue rechtliche Begründung vorzubringen (vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.196 f.).

E. 1.2.1

In ihren Anträgen beschränkt sich die Beschwerdeführerin auf allfällige Vorsteuerabzugskürzungen aufgrund der von der Vorinstanz angenommenen teilweisen Steuerumgehung im Zusammenhang mit dem Flugzeug 2. Nicht mehr Streitgegenstand bilden demnach die Umsatz- und Vorsteuerabzugskorrekturen betreffend das Flugzeug 1 (Umsatzsteuerkorrektur von Fr. [...] und [bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht mehr strittige] Vorsteuerabzugskorrektur von Fr. [...]; vgl. Einspracheentscheid [EE] Dispositiv Ziff. 1 und 2).

E. 1.2.2

In Bezug auf das Flugzeug 2 verlangt die Beschwerdeführerin mit ihrem Hauptbegehren eine Neuberechnung der Vorsteuerabzugskorrektur, wobei ihr «Guthaben» (welches sich zuzüglich der bereits erhaltenen Vorsteuerrückerstattung versteht) auf Fr. (...) festzusetzen sei. Eventualiter sei auf ein «Guthaben» der ESTV von Fr. (...) zu erkennen. In der Beschwerdebegründung vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass keine teilweise Steuerumgehung vorliege. Unter der Überschrift «Begründung des Hauptantrags» bringt die Beschwerdeführerin vor, dass das Flugzeug im Jahr 2006 rein geschäftlich verwendet worden sei, und sie bemängelt die vorinstanzliche Methode der Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur über sämtliche streitbetroffenen Jahre. Mit Replik vom 5. Dezember 2018 will die Beschwerdeführerin ihr Rechtsbegehren (Hauptantrag der Beschwerde) - allenfalls «revisionsweise» insofern anpassen, als sie neu ein Guthaben zu ihren Gunsten von Fr. (...) zuzüglich Vergütungszins geltend macht, wobei sie damit betragsmässig über das in der Beschwerde Beantragte hinausgeht.

E. 1.2.3

Wie erwähnt (E. 1.2), sind sämtliche Parteibegehren in der Beschwerdeschrift vorzubringen, erst in der Replik beantragte Varianten, und namentlich Ausweitungen des Streitgegenstands, sind unzulässig. Vorliegend handelt es sich um eine solche unzulässige nachträgliche Änderung eines Beschwerdeantrags. Auf das nachträglich mit Replik geänderte Hauptbegehren wäre an sich nicht einzutreten. Da jedoch die teilweise Steuerumgehung klarerweise Streitgegenstand darstellt, und das Gericht in diesem Rahmen ziffernmässig über die Begehren hinausgehen könnte (vgl. Art. 62 Abs. 1 VwVG; vgl. Urteil des BVGer A-1415/2006 vom 14. Juli 2008 E. 4.1 ff.), bleibt dies ohne Relevanz. Ohne Weiteres ist die Beschwerdeführerin befugt, mit der Replik einen neuen Rechtsstandpunkt einzunehmen (E. 1.2). Auf das Argument der Beschwerdeführerin, eine teilweise Steuerumgehung liege nicht vor, weil sie der B. _____ AG Aircraft-Management Leistungen erbracht habe und daher keine Steuerersparnis vorliege (Triplik, Rz. 2 ff.), wird daher bei der materiellen Beurteilung des vorliegenden Falls näher einzugehen sein.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

E. 1.4

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist, oder wenn die entscheidende Behörde ihre Überzeugung bereits gebildet hat und annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. antizipierte Beweiswürdigung, statt vieler: vgl. BGE 141 I 60 E. 3.3; BGE 134 I 140 E. 5.3; Urteil des BVGer A-5189/2017 vom 5. Juli 2018 E. 1.7.3).

E. 1.5

Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz (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 2008. In materieller Hinsicht kommt 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 aMWSTG; BGE 138 II 251 E. 2.2). Für eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht (vgl. Art. 27 Abs. 1 aMWSTG) verlangt die - vom Bundesverwaltungsgericht als rechtmässig qualifizierte (statt vieler: BVGE 2007/38 E. 4.1.2) - Verwaltungspraxis der ESTV einen jährlichen Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 688; Spezialbroschüre Nr. 02, "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer", Rz. 4.2.1 [gültig von 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007]).

E. 2.2

Der Mehrwertsteuer unterliegen 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. 19 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 (anstelle vieler: 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).

E. 2.4.1

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, 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 dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. 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. Urteil des BGer 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.1 f., Urteile des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.3.2, A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.5.1).

E. 2.4.2

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 BVGer A-3286/2015 vom 8. Januar 2016 E. 4.2, A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7). 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-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: Urteil des BVGer A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 7.2 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.5

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 (Art. 5 Abs. 3 BV, vgl. auch Art. 2 Abs. 2 ZGB) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 131 II 562 E. 3.5, BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, Rz. 40 und 98).

E. 2.5.1

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, BGE 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.2; statt vieler: 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. 2.5.2

Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_119/2017 E. 3.1.1).

E. 2.5.3

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 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 E. 3.5.1, A-3157/2011 vom 2. Dezember 2013 E. 4.3, A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.4.3, je mit Hinweisen).

E. 2.5.4

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 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 zur Verfügung gestellt und entsprechend 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 Eigennutzung eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Diesfalls ist die gewählte Struktur steuerlich vollumfänglich anzuerkennen (Fallgruppe 4). Was die vom Bundesgericht verwendeten 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 (vgl. E. 2.4). Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob Vorsteuerabzüge vorgenommen werden können, einzig in den 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 Umfang als Umsätze mit unabhängigen Dritten 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 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, ASA 82 S. 279 ff., S. 296 mit Hinweisen; ferner: Diego Clavadetscher, Mehrwertsteuerliche Flugzeugfälle, Der Schweizer Treuhänder 2013/1-2, S. 83 ff., S. 86 und Valentin Muller, Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA [2/2], RDAF 2018 II 380 ff., S. 401, wobei beide 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. 2.5.5

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 um den Nachweis einer geschäftlichen Tätigkeit des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.4, Urteile des BVGer A-5578/2017 E. 3.5.2, A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.6.4).

E. 2.5.6

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 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. statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1 in fine, Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 3.3)

E. 3.1.1

Im vorliegenden Fall ist folgender Sachverhalt unbestritten (zum Ganzen: siehe auch Einspracheentscheid [EE] E. 4.5.1): Im hier relevanten Zeitraum bestand das Anlagevermögen der Beschwerdeführerin einzig aus den Flugzeugen 2 und dem hier nicht mehr streitbetroffenen Flugzeug 1. Mit Bezug auf das Flugzeug 2 hatte die Beschwerdeführerin ein «Operations Management Agreement» mit der C. _____ AG (act. 2 der Vorakten) und ein «Aircraft Charter Agreement» mit der B. _____ AG (act. 3 der Vorakten) abgeschlossen. Das «Operations Management Agreement» sah den Betrieb des Flugzeugs 2 durch die C. _____ AG vor und räumte dieser die Möglichkeit ein, das Flugzeug zur Durchführung von Flügen mit Dritten zu mieten (Ziff. 9.1 der Vereinbarung). Allerdings stand der Beschwerdeführerin ein jederzeitiges Vorrangrecht für die Nutzung des Flugzeugs zu (vgl. Ziff. 9.2 der Vereinbarung). Mit «Aircraft Charter Agreement» verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber der B. _____ AG, auf Anfrage gegen Entgelt ihr Flugzeug 2 inkl. Personal der C. _____ AG für Flüge zur Verfügung zu stellen (Ziff. 2.1 der Vereinbarung). Der an der Beschwerdeführerin wirtschaftlich Berechtigte war im hier relevanten Zeitraum auch wirtschaftlich Berechtigter (EE Ziff. 4.1 und Beschwerde, Rz. 21 f.) und gemäss Handelsregistereintrag auch einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der B. _____ AG. Im Zeitraum vom 28. Dezember 2006 (Import in die Schweiz) bis zum 31. März 2008 (Verkauf des Flugzeugs an die B. _____ AG, s. act. 8 der Vorakten) wurde das Flugzeug 2 sowohl für Drittflüge als auch für Flüge zu Gunsten von Personen, die dem wirtschaftlich Berechtigten nahestanden, verwendet. Bei Letzteren handelte es sich um Flüge, die von der Beschwerdeführerin zunächst der B. _____ AG in Rechnung gestellt (Beilagen zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 3. Juli 2014, act. 14 der Vorakten) und von dieser an den wirtschaftlich Berechtigten fakturiert wurden (siehe einzelne Rechnungen gemäss act. 23 der Vorakten). Als Kunden dieser Flüge figurieren in den - jeweils den Rechnungen an den wirtschaftlich Berechtigten beigelegten - Fluglisten der C. _____ AG grösstenteils Familienmitglieder des wirtschaftlich Berechtigten (act. 14 und 23 der Vorakten). Insgesamt stellt sich in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin weiter fakturierten Flüge das Verhältnis zwischen Eigennutzung (durch den wirtschaftlich Berechtigten bzw. ihm nahestehenden Personen) und Drittnutzung anhand der Flugstunden («Block Time») wie folgt dar: Drittflüge(via C. _____ AG) Drittflüge(via B. _____ AG) Eigennutzung (via B. _____ AG) 2006 (Q4) 0 0 0 2007 (Q1-Q4) 12.75 29.42 269.38 2008 (Q1) 5.58 34.75 29.98

E. 3.1.2

Neben den an die C. _____ AG bzw. die B. _____ AG fakturierten Flügen erfolgten mit dem Flugzeug 2 auch Flüge, die von der Beschwerdeführerin nicht weiter verrechnet worden sind. Einen Grossteil dieser Flüge hat die Vorinstanz als Trainings-, Wartungs- oder Überflüge anerkannt und diese folglich weder als «Eigennutzung» noch als «Drittflüge»

qualifiziert (so namentlich auch die Flüge mit der Bezeichnung «Parking [...]»). Eine Zuordnung zur Kategorie «Eigennutzung» erfolgte lediglich betreffend zwei Flugbewegungen vom 30. Dezember 2006 (1.42 Flugstunden) und weitere Flüge im Jahr 2008 im Umfang von 7.52 Flugstunden (siehe Tabelle, EE Ziff. 4.5.1, S. 23). Im vorliegenden Verfahren strittig ist die vorinstanzliche Zuordnung der beiden Flugbewegungen vom 30. Dezember 2006 zur Kategorie «Eigennutzung». Nach Ansicht der Beschwerdeführerin soll es sich dabei um Trainingsflüge bzw. um einen geschäftlich begründeten Frachtflug mit Rückflug gehandelt haben.

E. 3.2

Zu Recht ist vorliegend nicht bestritten, dass auch bezüglich der zwischen der Beschwerdeführerin und der B._____ AG bzw. den von dieser an den wirtschaftlich Berechtigten fakturierten Flugleistungen - unter Vorbehalt der Steuerumgehung - jeweils von einem Leistungsaustausch auszugehen ist (E. 2.3 in fine; siehe auch EE Ziff. 4.3) und folglich grundsätzlich, d.h. vorbehaltlich einer Steuerumgehung, auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

E. 3.3

In einem ersten Schritt ist zu klären, ob die ESTV das Halten des Flugzeugs 2 durch die Beschwerdeführerin zurecht insofern als Steuerumgehung qualifiziert hat, als der wirtschaftlich Berechtigte bzw. ihm nahestehende Personen das Flugzeug genutzt haben.

E. 3.3.1

Das objektive Element der Steuerumgehung ist rechtsprechungsgemäss erfüllt, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem Alleinaktionär für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen (E. 2.5.1 und 2.5.3). Entscheidend ist, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang das Flugzeug vom Alleinaktionär oder von ihm nahestehenden Personen privat verwendet wurde (E. 2.5.4).

E. 3.3.1.1

Eine operative Tätigkeit der Beschwerdeführerin, die über das Halten und Vermieten/Zuverfügungstellen ihrer beiden Flugzeuge hinausging, ist vorliegend weder aktenkundig noch geltend gemacht. Auch wenn die Beschwerdeführerin die Möglichkeit einer Vercharterung des Flugzeugs an Dritte in ihren Verträgen vorsah, so behielt sie sich dennoch ein jederzeitiges Vorrangrecht auf die Nutzung des Flugzeugs 2 vor. Dieses Vorrangrecht räumte dem wirtschaftlich Berechtigten die Möglichkeit ein, über das Flugzeug zu verfügen, wie wenn es in seinem direkten Eigentum gestanden hätte. An dieser Situation vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich die Beschwerdeführerin gegenüber der B._____ AG verpflichtet hat, Letzterer das Flugzeug auf Anfrage gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen. Denn der an der Beschwerdeführerin wirtschaftlich Berechtigte kontrollierte gleichzeitig die B._____ AG und war deren einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident. Insofern vermochte die Zwischenschaltung der B._____ AG das faktische Vorrangrecht des wirtschaftlich Berechtigten in Bezug auf die Nutzung des Flugzeugs 2 nicht auszuhebeln. Nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen (E. 3.1.1) überwog im relevanten Zeitraum die Nutzung des Flugzeugs 2 durch den wirtschaftlich Berechtigten bzw. durch dessen Familienangehörige denn auch die Drittflüge deutlich. Geschäftliche oder wirtschaftliche Gründe für die Nutzung des Flugzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten bzw. durch die ihm nahestehenden Personen sind nicht ersichtlich und - mit einer Ausnahme (siehe E.

3.7) - auch nicht geltend gemacht. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz davon ausging, das Flugzeug sei insofern zu privaten Zwecken eingesetzt worden. In Anbetracht des deutlichen Überwiegens der «Eigennutzung» gegenüber der «Drittnutzung» ist daher von einer ungewöhnlichen Rechtsgestaltung (objektives Element, E. 2.5.1) auszugehen (konkret liegt eine Konstellation gemäss Fallgruppe 3 vor; siehe E. 2.5.4).

E. 3.3.1.2

Nichts an dieser Sichtweise zu ändern vermag die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die Leistungen nicht direkt an den wirtschaftlich Berechtigten erbracht hat, sondern dass eine operativ tätige Gesellschaft, die B._____ AG, zwischengeschaltet war. Eine Steuerumgehung im Bereich der Mehrwertsteuer ist rechtsprechungsgemäss nicht nur bei sog. «single purpose» Gesellschaften wie der Beschwerdeführerin, die offenbar primär das Halten und Zurverfügungstellen von Fluggeräten bezwecken, sondern auch in anderen Konstellationen, namentlich bei Gesellschaften mit verschiedenen (gemeint sind operative) Tätigkeiten, möglich (vgl. Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.3.2 f.; Urteile des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 3 in fine; Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 4.2). Wenn also eine operative Tätigkeit schon auf der Ebene der Steuerpflichtigen eine Steuerumgehung nicht a priori ausschliesst, hat dasselbe auch zu gelten, wenn im Rahmen der Leistungsabwicklung ein solches Unternehmen zwischengeschaltet wird. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält (EE Ziff. 4.5.6), erweist sich die vorliegend gewählte Sachverhaltsgestaltung als Geschäftskette, an deren Anfang und Ende der wirtschaftlich Berechtigte stand und die jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Eine «Umwegstruktur» bzw. das objektive Element der Steuerumgehung ist daher vorliegend zu bejahen.

E. 3.3.2

Weiter ist für die Annahme einer Steuerumgehung vorausgesetzt (E. 2.5.1), dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element) und dass effektiv Steuern eingespart wurden (sog. effektives Element). Vorliegend hat sich der wirtschaftlich Berechtigte nach dem oben Ausgeführten das Flugzeug 2 zur jederzeitigen privaten Nutzung (durch Familienmitglieder und weitere ihm nahestehende Personen) zur Verfügung gehalten. Hätte er dieses Ziel ohne die Zwischenschaltung der von ihm beherrschten Beschwerdeführerin resp. der B._____ AG erreichen wollen, so hätte er ein Flugzeug mieten oder persönlich kaufen müssen. Folglich wäre es ihm verwehrt geblieben, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen. Dasselbe gilt in Bezug auf die weiteren anfallenden Vorsteuern, welche die deklarierten Umsatzsteuern deutlich übersteigen. Aus diesen Überlegungen ist eine effektive Steuerersparnis zu bejahen. Ebenfalls ist bei einer solchen Ausgangslage die Absicht der Steuerersparnis anzunehmen (vgl. zu einem ähnlich gelagerten Fall: Urteil des BGer 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.2.4 f.). Somit sind auch das subjektive und effektive Element einer Steuerumgehung vorliegend erfüllt.

E. 3.3.3

Was die Beschwerdeführerin gegen die Annahme einer Steuerumgehung einwendet, vermag nicht zu überzeugen.

E. 3.3.3.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie das Flugzeug nicht für den Privatbedarf des wirtschaftlich Berechtigten bzw. seiner Familie angeschafft habe, sondern für den Ausbau der Flotte der B. _____ AG und deren internationalen Charterverkehr (Beschwerde Rz. 6, 44). Wie bereits erwähnt, hatte sich der wirtschaftlich Berechtigte durch die konkrete Vertragsgestaltung ein faktisches Vorrangrecht auf die Nutzung des Flugzeugs 2 ausbedungen (dazu bereits E. 3.3.1.1). Es ist bei dieser Ausgangslage davon auszugehen, dass der wirtschaftlich Berechtigte das Flugzeug 2 sich bzw. seinen Familienmitgliedern zur jederzeitigen Verfügung gehalten hat und die Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten bzw. ihm nahestehende Personen von Anfang an beabsichtigt war. Aus derselben Überlegung und der Tatsache, dass der wirtschaftliche Berechtigte sowohl die Eigentümergesellschaft als auch die Chartergesellschaft beherrschte und die Flüge der nahestehenden Personen überdies jeweils an ihn persönlich weiter fakturiert wurden, überzeugt auch das Argument der Beschwerdeführerin nicht, wonach sie erst nachträglich erfahren habe, dass das kommerziell betriebene Flugzeug 2 nicht unwesentlich auch nahestehenden Personen zur Verfügung gestellt worden sei (Beschwerde, Rz. 13).

E. 3.3.3.2

Die Beschwerdeführerin wendet weiter ein, die verhältnismässig umfangreiche Nutzung des Flugzeugs 2 durch Personen, die der Beschwerdeführerin direkt oder indirekt nahestanden, sei auf äussere Umstände zurückzuführen (Beschwerde, Rz. 6). Technische Probleme und notwendige Reparaturen hätten die angestrebte sofortige Zulassung des Flugzeugs für den kommerziellen Verkehr bis Juni 2007 verzögert (Beschwerde, Rz. 37, 66 ff.). Gemäss den luftfahrtrechtlichen Bestimmungen habe das Flugzeug bis zur gewerbsmässigen Zulassung nur einem eingeschränkten Personenkreis zur Verfügung gestellt werden können, d.h. Personen der Unternehmensgruppe des wirtschaftlich Berechtigten (Beschwerde, Rz. 39, 70). Mit der Implosion der Sub Prime Krise in den USA im Jahr 2007 sei der internationale Markt für Charterflüge mit Luftfahrzeugen der B. _____ AG im Vergleich zu den Vorjahren praktisch zum Erliegen gekommen. Bis zum Verkauf des Flugzeugs hätten bei dieser Marktlage nur sporadisch Einsätze mit Dritten gebucht werden können (Beschwerde, Rz. 40 f.). In diesem Zusammenhang hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten (EE Ziff. 4.5.6, zweiter Absatz), dass mit Blick auf das erwähnte faktische Vorrangrecht des wirtschaftlich Berechtigten auch eine umfangreichere Drittnutzung (wie etwa durch einen Einsatz des Flugzeugs am World Economic Forum [WEF]) an der Annahme einer teilweisen Steuerumgehung noch nichts zu ändern vermöchte, zumal weder substantiiert dargelegt wird noch ersichtlich ist, dass die «Eigennutzung» bei günstigerer Marktlage nur noch untergeordnet gewesen oder weggefallen wäre. Ebenfalls der Vorinstanz zu folgen ist insofern, als ein kausaler Zusammenhang zwischen äusseren Umständen, namentlich der Finanzkrise, und der geringen Drittnutzung bloss behauptet, aber nicht nachgewiesen ist (EE Ziff. 4.5.6 in fine). Anzumerken ist, dass das Flugzeug auch nach der offenbar im Juni 2007 erfolgten Zulassung des Flugzeugs zum gewerbsmässigen Einsatz überwiegend durch den wirtschaftlich Berechtigten bzw. ihm nahestehende Personen benutzt wurde, wie die Rechnungstellungen an den wirtschaftlich Berechtigten zeigen (act. 23 der Vorakten). Es ist damit ebenfalls nicht evident, dass eine frühere Zulassung des Flugzeugs zum gewerbsmässigen Einsatz wesentlichen Einfluss auf die Art der Nutzung des Flugzeugs gehabt hätte. Auf die in diesem Zusammenhang beantragte Einholung eines Amtsberichts des BAZL betreffend die Anforderungen an die Neuzulassung des Flugzeugs HB-AEU (Beschwerde, Rz. 68) bzw. betreffend die luftfahrtrechtlichen Einschränkungen vor der gewerbsmässigen Zulassung (Beschwerde, Rz. 70) ist daher in antizipierter

Beweiswürdigung (E. 1.4) zu verzichten.

E. 3.3.3.3

Die Beschwerdeführerin ist gemäss den Ausführungen in der Replik (Rz. 3 ff.) und Triplik (Rz. 2 ff.) der Ansicht, eine Steuerumgehung könne nicht vorliegen, weil sie der B. _____ AG im Zusammenhang mit der Nutzung des Flugzeugs 2 bei richtiger und von der ESTV im Verfahren betreffend die B. _____ AG (Verfügung vom 18. Mai 2018; Replikbeilage 14) vertretenen Betrachtung sog. Aircraft-Management-Leistungen erbracht habe. Weil diese steuerbar wären, ergäbe sich keine Steuerersparnis. Wie sich der eingereichten, im Verfahren der B. _____ AG erlassenen Verfügung der ESTV entnehmen lässt, hat die ESTV den Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der B. _____ AG erst als Folge der Steuerumgehung in ein «Aircraft Management» umgedeutet. Insofern basiert die Annahme der Beschwerdeführerin, wonach die - von der ESTV einzig aufgrund der Steuerumgehung vorgenommene - (Um)-Qualifikation der Leistungen in Aircraft-Management-Leistungen eine Steuerumgehung gerade ausschliessen soll, auf einem nicht nachvollziehbaren Zirkelschluss. Ausgangspunkt bei der Prüfung der Steuerersparnis bildet die Situation, die vorläge, wenn die Gestaltung der Beschwerdeführerin akzeptiert würde. Diesfalls wäre vorliegend von einer Vercharterung eines Flugzeugs auszugehen. Solche Leistungen gelten teilweise als im Ausland erbracht (Art. 13 aMWSTG) bzw. von der Mehrwertsteuer befreit (vgl. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG), woraus sich der für die Annahme einer Steuerumgehung vorausgesetzte Steuervorteil ergibt (siehe auch E. 3.3.2). Der Sichtweise der Beschwerdeführerin kann somit nicht gefolgt werden.

E. 3.4

Nachdem vorliegend eine (teilweise) Steuerumgehung zu bejahen ist, bleiben in einem nächsten Schritt die steuerrechtlichen Konsequenzen zu untersuchen.

E. 3.4.1

Unbestrittenermassen wurden vorliegend mit dem Flugzeug 2 auch erhebliche Drittumsätze erzielt. Rechtsprechungsgemäss (vorne E. 2.5.4, zur Fallgruppe 3) ist daher die Struktur in Bezug auf diese Drittumsätze anzuerkennen, sofern damit die notwendigen Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht erreicht werden. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die notwendigen Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht auch allein mit diesen «anerkannten Drittumsätzen» erreicht worden seien (EE Ziff. 4.6). Die vorliegenden Umsatzzahlen geben keinen Anlass, von dieser Auffassung abzuweichen, zumal auch eine freiwillige Steuerpflicht in Betracht kommt (E. 2.1). Es ist daher mit Blick auf die «Drittumsätze» von der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auszugehen, weshalb diesbezüglich keine Umsatzsteuer- und Vorsteuerabzugskorrekturen zu erfolgen haben.

E. 3.4.2

In Bezug auf die «Eigennutzung» ist die zivilrechtliche Struktur nicht anzuerkennen. Insofern besteht also keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug und es sind keine Steuern auf den Ausgangsleistungen geschuldet.

E. 3.4.3

Die Anerkennung der Struktur in Bezug auf die «Drittnutzung» und die Nichtanerkennung der Struktur in Bezug auf die «Eigennutzung» hat zur Folge, dass Vorsteuerabzugs- und

Umsatzsteuerkorrekturen vorzunehmen sind. Unbestritten sind vorliegend die Umsatzsteuerkorrekturen. Was die Vorsteuerabzugskorrekturen betrifft, so ist bei einer gemischten Verwendung, d.h. wenn die steuerpflichtige Person - wie vorliegend - vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (hier: Drittflüge), als auch für andere Zwecke (hier: Eigennutzung) verwendet, der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Hat die ESTV eine solche Kürzung vorzunehmen, kommt ihr bei der Methodenwahl ein erheblicher Ermessensspielraum zu und die gerichtliche Überprüfung hat sich darauf zu beschränken, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist (E. 2.4.2).

E. 3.5

Die ESTV hat für die Eruierung des Verhältnisses Drittnutzung/Eigennutzung auf die in die jeweilige Kategorie entfallenden Flugstunden («Block Time») abgestellt, was rechtsprechungsgemäss sachgerecht ist (Urteil des BVGer A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 4.3.3). Von der Kategorie «Eigennutzung» hat sie von der Beschwerdeführerin nicht weiter verrechnete, ihrer Ansicht nach ausgewiesene Trainings-, Wartungs- und Überflüge sowie die Flüge mit der Bezeichnung «Parking [...]» ausgenommen. Diese Flüge fanden folglich bei der Festlegung des Verwendungsschlüssels keine Berücksichtigung. Auch dieses Vorgehen steht mit der Rechtsprechung im Einklang, wonach Flüge, die weder der einen noch der anderen Kategorie zugeordnet werden können, entweder aufgrund des Schlüssels für die übrigen Flüge zugeteilt werden oder für die Eruierung des Schlüssels unberücksichtigt bleiben können (Urteil des BVGer A-212/2008 E. 4.3.5).

E. 3.6

Strittig und zu prüfen ist vorliegend, ob die Vorinstanz zu Recht die zwei Flugbewegungen (Hin- und Rückflug) vom 30. Dezember 2006 der Kategorie «Eigennutzung» zugeordnet und für das Jahr 2006 eine vollständige Vorsteuerabzugskorrektur vorgenommen hat. Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, es habe sich dabei um eine geschäftliche Verwendung des Flugzeugs bzw. einen Trainingsflug gehandelt, welche keine bzw. höchstens eine anteilmässige Vorsteuerabzugskorrektur rechtfertige.

E. 3.6.1

Das Flugzeug 2 wurde nach der Einfuhr in die Schweiz am 30. Dezember 2006 erstmals für einen Hin- und Rückflug zwischen Zürich und Samedan eingesetzt. Gemäss Fluglisten der C._____ AG waren weder beim Hin- noch Rückflug Passagiere an Bord. Als Kundin ist die Beschwerdeführerin selbst aufgeführt. Eine Weiterfakturierung der Flüge fand - wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt (Beschwerde, Rz. 61) - nicht statt. Gemäss einer am 3. Juli 2014 von der Beschwerdeführerin der ESTV eingereichten Flugliste der C._____ AG (act. 14 der Vorakten) ist der Hinflug vom 30. Dezember 2006 als «Frachtflug» und der Rückflug als «Rückflug» bezeichnet. In einer von der Beschwerdeführerin am 12. April 2018 ins Recht gelegten Flugliste wird der Hinflug mit «TRAINING/CARGO» und der Rückflug mit «TRG» bezeichnet (Beilage 2 zum Schreiben vom 12. April 2018 [act. 21 der Vorakten]).

E. 3.6.2

Unbestrittenermassen haben die Flüge vom 30. Dezember 2006 keine Aussenumsätze bewirkt. Dass dennoch eine zum Vorsteuerabzug berechtigende, geschäftliche Verwendung vorgelegen hat, ist - als steuermindernde Tatsache - von der Beschwerdeführerin nachzuweisen (vgl. Urteile des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 1.5.2,

A-3688/2012 vom 8. April 2013 E. 1.4, A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.7; je mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4).

E. 3.6.3

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, der wirtschaftlich Berechtigte habe das Flugzeug 2 im Dezember 2006 nicht (auch nicht privat) verwendet, denn er sei damals nachweislich mit «seinem» Flugzeug 1 im Ausland gewesen (Beschwerde, Rz. 48 ff.). Aus dem Umstand, dass sich der wirtschaftlich Berechtigte gegebenenfalls am 30. Dezember 2006 im Ausland aufgehalten hat, vermag die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Für die Annahme einer nicht geschäftlichen oder privaten Verwendung ist weder eine persönliche Beförderung noch eine anderweitige persönliche Anwesenheit vorausgesetzt. Insofern kann durchaus auch ein Frachtflug anderen als geschäftlichen Zwecken dienen.

E. 3.6.4

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, beim Hinflug vom 30. Dezember 2006 habe es sich um einen Trainingsflug gehandelt, bei dem der Anflug und die Landung am Bergflughafen Samedan geübt worden sei (Beschwerde, Rz. 55 ff.). Dabei sei auch noch ein Hubschrauberersatzteil im Wert von Fr. (...) transportiert worden (Beschwerde, Rz. 58). Die Bezeichnung als Frachtflug sei bei dieser Sachlage unvollständig. Weil bei jenem Flug das Training im Vordergrund gestanden habe, habe die Beschwerdeführerin diesen Trainings- und Warentransportflug nicht in Rechnung stellen können. Dies ändere jedoch nichts an der betrieblichen Notwendigkeit des Flugs, denn die Piloten hätten dieses Training benötigt (Beschwerde, Rz. 59 ff.).

E. 3.6.4.1

Was den von der Beschwerdeführerin behaupteten Transport eines Hubschrauberersatzteils betrifft, so hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass das von der Beschwerdeführerin eingereichte Beweismittel (eine Rechnung der TNT Swiss Post AG vom 10. Januar 2007 [Anhang zur Beschwerdebeilage 10; auch in den Vorakten]) lediglich belege, dass der C._____ AG am 27. Dezember 2006 Teile für Hubschrauber geliefert worden seien (EE Ziff. 4.5.2, S. 24). Den tatsächlichen Transport des Ersatzteils mit dem Flugzeug 2 nach Samedan vermag die Beschwerdeführerin mit der Rechnung jedoch nicht zu beweisen. Weil damit unklar bleibt, was anlässlich des Fluges vom 30. Dezember 2006 für wen transportiert wurde, ist ein geschäftlich begründeter Frachtflug, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, nicht nachgewiesen.

E. 3.6.4.2

In Bezug auf den geltend gemachten Trainingsflug stützt sich die Beschwerdeführerin zum Beweis auf die von ihr mit Schreiben vom 12. April 2018 (Beilage 2, siehe act. 21 der Vorakten) bei der Vorinstanz eingereichte Flugliste der C._____ AG. Während in der bereits am 3. Juli 2014 (act. 14 der Vorakten) eingereichten Flugliste der C._____ AG der Hinflug vom 30. Dezember 2006 noch ausschliesslich als «Frachtflug» bezeichnet war, enthielt die nachträglich eingereichte Version für den Hinflug die Bezeichnung «TRAINING/CARGO». Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die vorinstanzliche Annahme, dass sie nachträglich Listen erstellt habe (vgl. EE Ziff. 4.5.2, S. 25). Wie die Dokumentenbezeichnung zeige, handle es sich bei der ursprünglich eingereichten Liste lediglich um eine Statistik, welche am 2. Mai 2007 erstellt worden sei. Wie ein Vergleich der beiden Listen zeigt, ist einzig der Flug vom 30. Dezember 2006 in den beiden Fluglisten

hinsichtlich seines Zwecks abweichend bezeichnet. Auch wenn es sich bei der zuerst eingereichten Liste um eine Statistik handeln sollte, erklärt dies noch nicht, weshalb es sich bei der später eingereichten Liste um die «massgebliche» Liste handeln soll. Dies gilt umso mehr, als Letztere weder über eine Dokumentenbezeichnung verfügt noch mit einem Erstellungsdatum versehen ist. Es ist nicht erkennbar, dass es sich bei der nachträglich eingereichten Liste um ein «originäres» Dokument handelt. Im Gegenteil, ging doch die Beschwerdeführerin selbst von der Korrektheit der ursprünglich eingereichten Liste aus, zumal sie noch ausdrücklich darauf hinwies, dass die Schweizerischen Gerichte solchen Listen verschiedentlich Beweischarakter zugestanden hätten (Schreiben vom 3. Juli 2004, S. 1 [act. 14 der Vorakten]). Folglich ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz der nachträglich eingereichten Liste keinen Beweiswert beigemessen und gestützt darauf einen Trainingsflug als nicht belegt erachtet hat.

E. 3.6.4.3

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Piloten hätten vor dem 30. Dezember 2006 noch keine Gelegenheit gehabt, den Anflug und die Landung am Bergflughafen Samedan zu trainieren. Wie das BAZL bestätigen könne, sei der Flugplatz Samedan insbesondere im Winter schwierig anzufliegen, was von jedem Piloten eine entsprechende Praxis und mehrere Trainingsflüge erfordere. Ohnehin müsse jeder Pilot (zwingend) eine Mindestanzahl an Starts und Landungen absolvieren, bevor er einen Jet wie [das Flugzeug 1] im gewerbsmässigen Betrieb pilotieren dürfe (Beschwerde, Rz. 55 f.; Replik, Rz.27). Die Beschwerdeführerin verweist zum Beweis auf eine auf der Homepage des BAZL abrufbare Präsentation über den Erwerb einer Lizenz der Europäischen Agentur für Flugsicherheit (EASA) für Piloten auf Flugzeugen und Hubschraubern, welche vom 5. Juli 2016 datiert, und verlangt im Bestreitungsfall einen Amtsbericht des BAZL betreffend die Anforderungen an die Lizenzierung und Trainings der Piloten für Winteranflüge auf dem Flugplatz Samedan (Beschwerde, Rz. 56). Die Vorinstanz stellt nicht in Abrede, dass der Flughafen Samedan aufgrund seiner Höhenlage und der gebirgigen Umgebung schwieriger anzufliegen ist als andere Flughäfen (Vernehmlassung, S. 2). Daraus lässt sich jedoch nicht folgern, dass der Flug vom 30. Dezember 2006 in erster Linie ein Trainingsflug war. Erst mit Verfügung vom 27. April 2012, d.h. nach dem hier relevanten Zeitraum, hatte das BAZL eine Änderung des Betriebsreglements des Flughafens Samedan genehmigt, welche eine sog. Einweisungspflicht (einen begleiteten Trainingsflug) einführte; dies nachdem es zu mehreren tragischen Unfällen gekommen war (s. Änderung Betriebsreglement «Einführung Einweisungspflicht [Kategorie A und Helikopter]», abrufbar unter www.bazl.admin.ch, letztmals besucht am 16. August 2019; vgl. ferner: Urteil des BVGer A-7102/2013 vom 16. Oktober 2014 E. 6.1; vgl. auch act. 26 der Vorakten). Vor der Einführung der Einweisungspflicht bestand für den Flughafen Samedan keine generelle Verpflichtung für lizenzierte Piloten, einen Trainingsflug durchzuführen, weshalb es sich bei den Flügen nicht zwingend um Trainingsflüge gehandelt haben muss, wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin aus dem Verweis auf generelle Anforderungen an Piloten zum Erwerb einer Fluglizenz. Es bestehen vorliegend keine Anhaltspunkte dafür, dass die Flüge vom 30. Dezember 2006 von nicht lizenzierten Piloten durchgeführt wurden. Auch aus dem Umstand, dass ein bereits lizenziertes Pilot regelmässig eine Mindestanzahl von Flügen absolvieren muss bzw. im Hinblick auf einen gewerbsmässigen Einsatz eines bestimmten Flugzeugs zusätzliche Flüge zu absolvieren hat, lässt sich nicht schliessen, dass es sich genau beim konkreten Flug vom 30. Dezember 2006 primär um einen Trainingsflug

gehandelt hat. Der Beschwerdeführerin ist damit der Nachweis eines Trainingsflugs misslungen. An dieser Schlussfolgerung vermag auch ein Amtsbericht des BAZL zu allgemeinen Anforderungen an Piloten nichts zu ändern, weshalb der entsprechende Beweisantrag in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.4) abzuweisen ist.

E. 3.6.5

Was sodann den anlässlich des Flugs vom 30. Dezember 2006 festgestellten Reparaturbedarf des Flugzeugs 2 betrifft (Beschwerde, Rz. 62 ff.), so lassen sich daraus ebenfalls keine Rückschlüsse auf die Art des Fluges (geschäftlich oder privat) ziehen.

E. 3.6.6

Mangels Nachweises einer zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendung des Flugzeugs 2 am 30. Dezember 2006 hat die Vorinstanz gemäss der in E. 3.6.2 dargelegten Beweislastverteilung die entsprechenden Flüge im Ergebnis zu Recht der Kategorie «Eigennutzung» zugeordnet, was für das Jahr 2006 eine vollständige Vorsteuerabzugskorrektur zur Folge hat.

E. 3.7

Mit Replik (Rz. 25) bzw. Triplik (Rz. 15) deutet die Beschwerdeführerin eine geschäftliche Verwendung des Flugzeugs 2 im Zusammenhang mit dem Transport von Teilnehmern des jährlich in St. Moritz ausgetragenen [Bezeichnung des Anlasses] an. Der blosser Umstand, dass einzelne Passagiere an einem professionellen Sportanlass teilgenommen haben, vermag aber die geschäftsmässige Begründetheit der entsprechenden Flüge nicht zu belegen. Dies gilt insbesondere wenn - wie im vorliegenden Fall - die Weiterfakturierung der Flüge an den wirtschaftlich Berechtigten persönlich erfolgte. Die Vorinstanz hat damit die fraglichen Flüge zu Recht als privat (bzw. Eigennutzung) qualifiziert und diesbezüglich eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen.

E. 3.8

Nachfolgend ist auf die vorinstanzliche Berechnungsmethode betreffend die Vorsteuerabzugskürzung über sämtliche streitbetroffenen Jahre 2006 bis 2008 näher einzugehen. Die Beschwerdeführerin beanstandet das vorinstanzliche Vorgehen insofern, als diese die Vorsteuerabzugskürzung nicht anhand der im jeweiligen Jahr ermittelten Eigennutzungsquote und pro Kalenderjahr gekürzt habe, sondern die Vorsteuerabzugskürzung basierend auf einer durchschnittlichen Eigennutzungsquote vorgenommen habe.

E. 3.8.1

Vorab ist festzuhalten, dass die von der Vorinstanz ermittelten «Eigennutzungsquoten» für die Jahre 2007 und 2008 (EE S. 23) von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet wurden (Beschwerde, Rz. 35). Weiter wurde soeben die Eigennutzungsquote für das Jahr 2006 auf 100 % festgelegt (E. 3.6.6). Es ist somit von folgenden «Eigennutzungsquoten» auszugehen: Jahr 2006: 100% Jahr 2007: 86.46 % Jahr 2008: 48.18% Gestützt auf diese jährlichen Eigennutzungsquoten hat die Vorinstanz eine durchschnittliche Eigennutzung über alle drei Jahre von 78.22% ermittelt (100% + 86.46% + 48.18% geteilt durch drei) und anschliessend die in den Jahren 2006 bis 2008 (4. Quartal 2006 bis 1. Quartal 2008) deklarierten Vorsteuerabzüge in diesem Umfang gekürzt.

E. 3.8.2

Die Vorinstanz hat mit der Anwendung einer durchschnittlichen Nutzungsquote von 78.22% über die drei streitbetroffenen Jahre ein pragmatisches Vorgehen gewählt. Das Abstellen auf einen Durchschnittswert, der auf den effektiven Nutzungsquoten basiert, führt zu einer Vereinfachung der Berechnung. Einerseits gilt dies für die Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzungen, andererseits entfallen die jährlich vorzunehmenden Nutzungsänderungen unter zusätzlicher Berücksichtigung der Abschreibungen. Die vorinstanzliche Vorgehensweise erscheint mit Blick auf den ihr zustehenden weiten Ermessensspielraum bei der Wahl der Kürzungsmethode und die damit einhergehende Zurückhaltung des Gerichts bei der Überprüfung (E. 3.4.3) ohne Weiteres als sachgerecht und bundesrechtskonform.

E. 3.8.3

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass das von der Beschwerdeführerin favorisierte Vorgehen letztlich zu ihren Ungunsten ausfallen würde. Diese Berechnungsmethode entsprach dem anfangs im Einspracheverfahren gewählten Vorgehen der ESTV und führte zu einem im Vergleich zum Einspracheentscheid geringeren Steuerguthaben der Beschwerdeführerin (vgl. dazu die Berechnungen gemäss Beiblätter zum Schreiben der ESTV an die Beschwerdeführerin vom 23. März 2018 [act. 21 der Vorakten]).

E. 3.9

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz das Steuerguthaben der Beschwerdeführerin zu Recht auf Fr. (...) festgesetzt und entsprechend die Rückzahlung von Fr. (...) verlangt (siehe EE, Dispositiv Ziff. 3 und 4).

E. 3.10

Die Frage, ob auf dem «Rückzahlungsbetrag» Verzugszinsen geschuldet sind und gegebenenfalls wie hoch diese festzusetzen sind, hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid offengelassen, indem sie in Ziff. 5 des Dispositivs in Aussicht stellt, dass ein allfällig geschuldeter gesetzlicher Verzugs- bzw. Vergütungszins separat berechnet werde. Zwar hat die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde die definitive Festsetzung eines «Vergütungszinses» verlangt; nicht jedoch einen allfälligen «Verzugszins» bestritten. Damit fällt die Frage des Verzugszinses aus dem Streitgegenstand (E. 1.2) und die Vorinstanz wird noch zu prüfen haben, ob in der vorliegenden Situation überhaupt ein «Verzugszins» geschuldet und gegebenenfalls wie hoch und ab wann dieser festzusetzen ist.

E. 3.11

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 4

Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind auf Fr. 8'500.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Verfahrensausgang entsprechend durch die unterliegende Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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