

BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5578_2017

FR: TAF A-5578/2017 du 3 mai 2018

IT: TAF A-5578/2017 del 3 maggio 2018

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern 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 zu-ständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht ein-gereicht (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 einen 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

E. 1.4.1

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und voll-ständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

E. 1.4.2

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt 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 beweibelastet 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

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG - weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2013. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2010 bis 2013 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 2.2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). 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: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [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. 2.2.2

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen

neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 8a, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.1.2 und A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.2; Diego Clavadetscher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 1 Rz. 156 ff.; Felix Geiger, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 Rz. 21; vgl. auch Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuer-gesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

E. 2.3.1

Der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6939). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

E. 2.3.2

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.2).

E. 2.4.1

Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. 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. 2.4.2

Von der Steuerpflicht befreite Unternehmen (vgl. vorstehende E. 2.4.1) 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. 2.5.1

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. 2.5.2

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. Urteil A-3502/2016 E. 2.4.2; Camenzind et al., a.a.O., Rz. 1647 f.).

E. 2.5.3

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-3502/2016 E. 2.4.3; A-5534/2013 E. 2.5.2.5). 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 und 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 A-3014/2016 E. 2.5).

E. 2.5.4

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 N. 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; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N. 46 ff.). Hieraus folgert das Bundesgericht, dass vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen grundsätzlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, ergo zum Abzug der Vorsteuern berechtigen. Anders könne es sich (nur) verhalten, wenn die Objekte "unpassend" erscheinen. In einem solchen Fall sei eine qualitative und quantitative Analyse dazu anzustellen, ob ein vorsteuerbelasteter Aufwand oder eine vorsteuerbelastete Investition im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sei. Nur bei offensichtlicher Wesensverschiedenheit zwischen Vorhandenem und Angemessenem bestehe ein eigenständiger (nicht unternehmerischer) Bereich, der mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts mehr zu tun hat. Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie (vgl. E. 1.4.2) handle es sich dabei um eine steuererhöhende Tatsache, die als solche von der ESTV nachzuweisen wäre (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; Urteil des BGER 2C_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3.2.3). Das Bundesgericht sieht die ESTV jedoch nicht nur für das eben Erwähnte beweisbelastet, i.e., dass eine Steuerpflichtige überhaupt einen nicht unternehmerischen Bereich betreibt, sondern auch dafür, dass ein Aufwand bzw. eine Investition im Einzelnen auch wirklich dieser nicht unternehmerischen Sparte zuzuordnen ist (Urteil 2C_359/2016 E. 3.3.3). Wenn jedoch nebst dem unternehmerischen Bereich nachgewiesenermassen ein nicht unternehmerischer Bereich besteht und Aufwendungen bzw. Investitionen gemischt, i.e. teils unternehmerisch und teils nicht unternehmerisch, verwendet werden, kann die eben beschriebene Rechtsprechung betreffend die Beweislastverteilung gerade nicht gelten. Denn wenn von Beginn weg klar ist, dass Leistungen (auch) für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen werden und demnach ohnehin eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen hat, kann nicht nach der Prämisse vorgegangen werden, wonach der steuerpflichtigen Person grundsätzlich der vollumfängliche Vorsteuerabzug zusteht (steuermindernde Tatsache) und die ESTV für jegliche Korrektur dieses vollumfänglichen Vorsteuerabzugs (steuererhöhende Tatsache) beweisbelastet ist. Vielmehr hat die steuerpflichtige Person im Einzelnen nachzuweisen, inwieweit sie die gemischt verwendeten Aufwendungen und Investitionen im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet und in welchem Umfang sie demnach zum Vorsteuerabzug (steuermindernde Tatsache) berechtigt ist (zur Beweislast im Zusammenhang mit Vorsteuerkorrekturen vgl. auch: Urteil des BVerfG A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 7.2; Diego Clavadetscher, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 30 N 57 ff.).

E. 3.1

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-3502/2016 E. 2.6.1; A-3014/2016 E. 3; A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9).

E. 3.2

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 blosse 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. 3.3

Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin - im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint 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-3014/2016 E. 3.2; A-3251/2014 E. 9.2).

E. 3.4

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-3502/2016 E. 2.6.4; A-3014/2016 E. 3.3; A-3251/2014 E. 9.3; A-5059/2014 E. 3.3; A-4695/2010 E. 4.1 in fine).

E. 3.5.1

Diese Rechtsprechung (vgl. E. 3.2 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-3256/2014 E. 2.6.3; A-3157/2011 vom 2. Dezember 2013 E. 4.3; A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.4.3, je mit Hinweisen). 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 Drittumsätze) 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 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; zum Ganzen [anschaulich in tabellarischer Form dargestellt] Urteil des BGE 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 (vgl. vorne E. 2.4 f.). Mit anderen Worten können nach dieser Rechtsprechung Vorsteuerabzüge nur in den Fallkonstellationen 3 und 4 vorgenommen werden und zwar - bezogen auf das seit 2010 geltende MWSTG - nur im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 28 Abs. 1 MWSTG), i.e. in dem Umfang, in dem Umsätze mit unabhängigen Dritten erzielt werden. Die private Nutzung des Flugzeugs seitens des wirtschaftlich Berechtigten hingegen, wird als nicht unternehmerischer und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Endverbrauch betrachtet (vgl. hierzu E. 2.5; Urteil A-3256/2014 E. 2.6.3).

E. 3.5.2

Das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung ist entsprechend der im Steuerrecht geltenden Normentheorie durch die Steuerbehörde zu beweisen (vgl. E. 1.4). 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. 3.6.1

Nach der Verwaltungspraxis können die Strukturen zum Halten eines Luftfahrzeugs solange anerkannt werden, als die Eigentümergesellschaft nicht dazu errichtet wurde, das Flugzeug in erster Linie dem Aktionär und den ihm nahe stehenden Personen für private Bedürfnisse zur Verfügung zu stellen. Bei einer privaten Nutzung des Luftfahrzeugs von bis zu 20% durch den Aktionär der Eigentümergesellschaft und den ihm nahe stehenden Personen sieht die ESTV in der Regel von einer weiteren Überprüfung der Verhältnisse ab, soweit der Aktionär und die ihm nahe stehenden Personen den tatsächlichen Drittpreis für die Beförderungsleistungen entrichten. Bei einer Überschreitung dieser Grenze von 20% der Flugzeit infolge privater Nutzung behält sich die ESTV vor, im Einzelfall das Vorliegen der geltend gemachten geschäftlichen Nutzung des Luftfahrzeugs zu steuerbaren beziehungsweise von der Steuer befreiten Zwecken durch den Aktionär und die ihm nahe stehenden Personen zu prüfen (MBI 11, Ziff. 13.4).

E. 3.6.2

Die ESTV trägt die Eigentümergesellschaft in das MWST-Register ein, sofern diese im Zeitpunkt der Eintragung glaubhaft darlegen kann, dass das Luftfahrzeug aus wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründen gehalten wird und in einem erheblichen Umfang für unabhängige Dritte und/oder durch eng verbundene und nahe stehende Personen zu geschäftliche Zwecken verwendet wird (MBI 11, Ziff. 13.5).

E. 3.6.3

Wird das Luftfahrzeug durch den Aktionär und die ihm nahe stehenden Personen in erheblichem Umfang privat oder nicht geschäftlich verwendet, gilt die gewählte Struktur als missbräuchlich und die vom Aktionär und den ihm nahe stehenden Personen beanspruchten Flüge werden steuerlich so behandelt, wie wenn die Eigentümergesellschaft transparent wäre (Durchgriff). Konkret werden in diesem Fall die Leistungen zwischen den Parteien u.a. wie folgt umqualifiziert: Die von der Eigentümergesellschaft an das Luftfahrtunternehmen für Flüge des Aktionärs oder der ihm nahe stehenden Personen in Rechnung gestellten Vermietungsleistungen werden steuerlich nicht anerkannt; ebenso wenig allfällige Personenbeförderungsleistungen, welche die Eigentümergesellschaft vereinbarungsgemäss dem Aktionär oder den ihm nahe stehenden Personen in Rechnung zu stellen hatte. Eine allfällig in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer (MWST) bleibt unter Vorbehalt von Artikel 27 Absatz 2 MWSTG geschuldet. Die Eigentümergesellschaft bleibt steuerpflichtig für die Vermietungsleistungen an das Luftfahrtunternehmen im Rahmen von Drittflügen. Der Eigentümergesellschaft steht ein Vorsteuerabzugsrecht grundsätzlich nur soweit zu, als das Luftfahrzeug nicht für den privaten Gebrauch des Aktionärs oder der ihm nahe stehenden Personen zur Verfügung steht. Der Umfang der Vorsteuerkorrektur ergibt sich pro Steuerperiode. Ebenfalls ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung aufgrund der gemischten Verwendung des Luftfahrzeugs zu prüfen (MBI 11, Ziff. 13.6).

E. 3.7.1

In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden

veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; Martin Kocher, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 65 N. 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

E. 3.7.2

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 2.4).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall ist erstellt, dass die wesentliche Aktivität der Beschwerdeführerin im zu beurteilenden Zeitraum das Halten und Vermieten des am 22. November 2010 gekauften Flugzeuges war. Darüber hinaus hielt die Beschwerdeführerin maximal eine Beteiligung (i.e. die Tochtergesellschaft), welcher sie - vor allem im Jahr 2012 - diverse Aufwendungen weiterfakturierte (amtliche Akten Nr. 6 - 9, 22). Das Flugzeug wurde - nachdem es anfangs 2011 in die Schweiz eingeführt worden war - ohne schriftliche Vereinbarung an den Aircraft operator für die "Vermietung" an Dritte übergeben. Der Aircraft operator bot das Flugzeug mitsamt Bedienungspersonal (i.e. im Wesentlichen einem Piloten) für Flüge an und fakturierte die entsprechenden Leistungen unter dem Titel "Flugcharter". Die mündliche Vereinbarung sah einen Minutenpreis von CHF 25.- netto (ab 02.01.2011) bzw. CHF 29.- netto (ab 01.04.2014) vor, welcher die Beschwerdeführerin - soweit Flüge erfolgten - dem Aircraft operator in Rechnung stellte (erster Flug am 13. Februar 2011) und vom Letzteren zusammen mit seinen weiteren Leistungen an die Fluggäste weiterverrechnet wurde (vgl. insbesondere Sachverhalt Bst. C). Die vor allem im Jahre 2013 zunehmend

aufgetretenen technischen Probleme haben schliesslich - nach Angaben der Beschwerdeführerin - zum Verkauf des Flugzeuges im Jahre 2015 geführt. Nicht erstellt ist bzw. offen bleiben kann hingegen, ob dem wirtschaftlich Berechtigten - wie seitens der ESTV ins Feld geführt - ein Vorrangrecht zur Nutzung des Flugzeugs zugestanden haben soll (vgl. Sachverhalt Bst. M und N).

E. 4.2

Mit EM Nr. (...) vom 12. Juli 2016 hielt die ESTV fest, dass der wirtschaftlich Berechtigte das Flugzeug (auf Basis der Flugminuten) zu 91.24% (2011), 89.21% (2012) und 71.21% (2013) privat genutzt hatte. Ihre Berechnungen stützte sie auf die Buchhaltung der Beschwerdeführerin sowie auf das Bordbuch des Flugzeugs, wobei sie sämtliche nicht verbuchten Flüge dem wirtschaftlich Berechtigten zuordnete (vgl. Sachverhalt Bst. F und G). In diesem Zusammenhang blieb unbestritten, dass das Flugzeug im Jahre 2011 gesamthaft 6'268 Minuten, im Jahre 2012 gesamthaft 4'708 Minuten und im Jahre 2013 gesamthaft 4'630 Minuten Flugzeit absolvierte. Ebenfalls unbestritten blieb, dass die mit unabhängigen Dritten absolvierte Flugzeit im Jahre 2011 549 Minuten, im Jahre 2012 508 Minuten und im Jahre 2013 1'333 Minuten betragen hatte. Bestritten ist hingegen, ob - wie im Rahmen der EM Nr. (...) erfolgt - sämtliche nicht verbuchten Flüge dem wirtschaftlich Berechtigten zuzuweisen sind. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei 260 Flugminuten im Jahr 2011, 345 Flugminuten im Jahr 2012 und 1'461 Flugminuten im Jahr 2013 um Wartungsflüge, welche weder dem wirtschaftlich Berechtigten noch den unabhängigen Dritten, sondern dem Unternehmen per se zuzurechnen seien (vgl. Sachverhalt Bst. H). Unbestritten und erstellt ist somit, dass das Flugzeug vom wirtschaftlich Berechtigten zumindest zu 90.86% im Jahr 2011, zu 88.36% im Jahr 2012 und zu 57.94% im Jahr 2013 privat verwendet wurde (vgl. nachfolgende Tabelle). 2011 2012 2013 Flugminuten total 6'268 4'708 4'630 nicht zuordenbare bzw. bestrittene Wartungsflüge (in min) - 260 - 345 - 1'461 Total der (nicht bestrittenen) dem Endkonsum zuordenbaren Flugzeit (in min) 6'008 4'363 3'169 davon Drittflüge (in min) 549 508 1'333 davon (nicht bestrittene) private Nutzung seitens des wirtschaftlich Berechtigten (in min) 5'459 3'855 1'836 Anteil der (nicht bestrittenen) privaten Nutzung seitens des wirtschaftlich Berechtigten (in Prozent) 90.86 88.36 57.94

E. 4.3

Vorab ist zu klären, ob die ESTV das Halten des Flugzeuges über die Beschwerdeführerin zurecht insoweit als Steuerumgehung qualifiziert hat, als dass das Flugzeug vom wirtschaftlich Berechtigten zu privaten Zwecken genutzt wurde. Dazu ist zu Gunsten der Beschwerdeführerin auf die in E. 4.2 ermittelten, unbestrittenen Werte privater bzw. unternehmerischer Verwendung abzustellen, zumal die bestrittene Nutzung geringfügig ist und die Beweislast für das Vorliegen einer Steuerumgehung bei der ESTV liegt (vgl. E. 3.5.2).

E. 4.3.1

Eine Steuerumgehung liegt vor (vgl. E. 3.2), wenn (1) die soeben dargestellte - von der Beschwerdeführerin gewählte - Rechtsgestaltung als "ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen" erscheint, wenn (2) angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen (sog. «subjektives» Element oder «Missbrauchsabsicht») und wenn (3) das gewählte Vorgehen

tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

E. 4.3.2

Wie vorgängig schon ausgeführt (vgl. E. 3.5.1), ist gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts das Halten eines Flugzeugs über eine Gesellschaft nicht in jedem Fall als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie anzusehen. Die Situation ist jedoch anders zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Der Missbrauch liegt in solchen Fällen darin, dass mit einer solchen Gesellschaft versucht wird, Steuern zu sparen. Wird das Flugzeug zu rein privaten Zwecken eingesetzt, so kann die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben. Demnach ist nicht per se absonderlich, dass der wirtschaftlich Berechtigte nicht selbst ein Flugzeug kaufte, sondern dieses - wie in vorliegendem Falle - zum Beispiel aus haftungsrechtlichen Gründen (vgl. Sachverhalt Bst. N) über eine von ihm kontrollierte Gesellschaft kaufte. Wenn aber dann das Flugzeug - wie in casu - de facto fast ausschliesslich (Jahre 2011 und 2012) bzw. zumindest weit überwiegend (Jahr 2013) durch den wirtschaftlich Berechtigten zu privaten Zwecken genutzt wird, i.e. Drittumsätze allem Anschein nach lediglich noch der besseren Auslastung des Flugzeuges dienen sollen, und trotzdem sämtliche flugzeugbezogenen Vorsteuern vollumfänglich geltend gemacht werden, dann wird im Sinne der obzitierten Rechtsprechung mit dem Halten des Flugzeugs über die Beschwerdeführerin bzw. mittels deren Eigenschaft als Steuerpflichtige überdies versucht Steuern zu sparen, was als missbräuchlich gilt. Damit sind die obgenannten Voraussetzungen 1 und 2 einer Steuerumgehung erfüllt (vgl. E. 3.2 und E. 4.3.1). Dass das gewählte Vorgehen auch tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde (vgl. Voraussetzung 3 [E. 4.3.1]), ergibt sich ohne weiteres, zumal dem wirtschaftlich Berechtigten bei einem direkten Kauf des Flugzeuges zumindest für dessen private Nutzung keinerlei Vorsteuerabzüge zustünden.

E. 4.3.3

Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen im Wesentlichen vor, es könne keine Steuerumgehung vorliegen, da der wirtschaftlich Berechtigte stets einen Drittpreis für die Nutzung des Flugzeuges bezahlt habe. Der Zweck der Bestimmung über Leistungen an Nahestehende liege gerade darin, dass ein Aktionär nicht von seiner Position profitieren könne, um in den Genuss eines steuerlichen Vorteils zu kommen. Mit anderen Worten sieht die Beschwerdeführerin durch das Drittpreiserfordernis für Leistungen an Nahestehende eine Steuerumgehung als ausgeschlossen. Der wirtschaftlich Berechtigte sei somit bezüglich seines mehrwertsteuerlichen Endkonsums allen anderen Mietern von Flugzeugen gleichgestellt. Dies vermag nicht zu überzeugen. Denn mit dieser Argumentation ignoriert die Beschwerdeführerin die bundesgerichtliche Rechtsprechung in vergleichbaren Fällen (vgl. E. 3.5), wonach für die Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt, gerade nicht entscheidend ist, dass auch der wirtschaftlich Berechtigte für die Nutzung des Flugzeuges einen Drittpreis bezahlt, sondern, dass eine natürliche Person ein Flugzeug, welches sie fast ausschliesslich zu privaten Zwecken nutzt, über eine von ihr beherrschte mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft hält und dank dieser Konstellation Vorsteuern geltend macht, die andere natürliche Personen, die sich ein Flugzeug zur Privatnutzung halten, nicht geltend machen können. Auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach die Drittnutzung in den Jahren nach 2013 weiter gestiegen wäre, wenn da nicht die

technischen Probleme und schliesslich der Verkauf des Flugzeuges im Jahre 2015 gewesen wären, verfängt nicht, zumal erstens in casu lediglich die Steuerperioden 2010 bis 2013 zu beurteilen sind und zweitens diese Behauptung ohnehin nicht bewiesen ist.

E. 4.3.4

Dem Gesagten nach ist die ESTV zurecht insoweit von einer Steuerumgehung ausgegangen, als dass der wirtschaftlich Berechtigte das Flugzeug zu privaten Zwecken nutzte. Dementsprechend gewährte sie der Beschwerdeführerin zurecht nur anteilmässig, i.e. insoweit Leistungen an unabhängige Dritte erfolgt sind, den Vorsteuerabzug. Die Nutzung des Flugzeuges zu privaten Zwecken des wirtschaftlich Berechtigten ist somit als nicht unternehmerischer und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Endverbrauch zu betrachten (vgl. E. 2.5 und E. 3.5.1). Die Verwaltungspraxis (vgl. E. 3.6) erweist sich ergo im vorliegenden Anwendungsfall als rechtmässig.

E. 4.4

Erstellt und als Zwischenresultat festzuhalten ist demnach, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeit "Zurverfügungstellung eines Flugzeugs" nebst einem geringen unternehmerischen einen überwiegenden nicht unternehmerischen Bereich führt. Bestritten und noch zu klären bleibt hingegen, in welchem Umfang das (gemischt verwendete) Flugzeug in den hier interessierenden Steuerperioden im unternehmerischen bzw. im nicht unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin genutzt wurde und inwieweit dementsprechend die seitens der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern infolge gemischter Verwendung zu korrigieren sind (vgl. E. 2.5.3).

E. 4.4.1

Das Bundesgericht sieht die ESTV dafür beweisbelastet, dass (erstens) eine Steuerpflichtige überhaupt einen nicht unternehmerischen Bereich aufweist und dass (zweitens) ein Aufwand bzw. eine Investition im Einzelnen auch wirklich dieser nicht unternehmerischen Sparte zuzuordnen ist (E. 2.5.4). Im vorliegenden Falle ist zum einen erstellt, dass die Beschwerdeführerin nebst einem unternehmerischen über einen (infolge teilweisen Durchgriffs) nicht unternehmerischen Bereich verfügt. Zum anderen ist erstellt, dass das Flugzeug gemischt, i.e. teils unternehmerisch und teils nicht unternehmerisch, verwendet wird (E. 4.3.4 und 4.4). Es ist also von Beginn weg klar, dass die flugzeugbezogenen Aufwände und Investitionen auch für nicht unternehmerische Zwecke verwendet wurden. Bei dieser Sachlage liegt die Beweislast dafür, dass die flugzeugbezogenen Vorsteuern für den unternehmerischen Bereich verwendet worden sind (i.e. steuermindernde Tatsache) wieder bei der Beschwerdeführerin (E. 1.4.2 und 2.5.4). Sie hat demnach die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, falls nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich bei den Flügen, deren Zuordnung im Streit liegt, tatsächlich um Wartungsflüge handelt, die zumindest anteilmässig zum Vorsteuerabzug berechtigen oder alternativ bei der Berechnung der unternehmerischen bzw. nicht unternehmerischen Nutzung des Flugzeugs ausser Acht gelassen werden können (vgl. Urteil des BVGer A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 4.3.5).

E. 4.4.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sämtliche nicht verbuchten Flüge dem wirtschaftlich Berechtigten zuzuweisen sind. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei 260 Flugminuten im Jahr 2011, 345 Flugminuten im Jahr 2012 und 1'461 Flugminuten im Jahr 2013 um Wartungsflüge, welche weder dem wirtschaftlich

Berechtigten noch den unabhängigen Dritten, sondern dem Unternehmen per se zuzurechnen sind (vgl. Sachverhalt Bst. H). Die Beschwerdeführerin verweist hierzu im Rahmen ihrer Replik insbesondere auf deren Beilage 5 (i.e. die Anhänge 5 - 7 der EM Nr. [...]), worin sie die entsprechenden Flüge mittels rotem Strich markiert habe. Die Beschwerdeführerin stützt ihr Vorbringen überdies auf weitere im Rahmen der Replik eingereichte Dokumente, die vor allem die im Jahr 2013 aufgetretenen technischen Probleme mit dem Flugzeug belegen sollen sowie auf das sich bei den Akten befindliche Bordbuch. Aus Letzterem seien die Wartungsflüge ersichtlich, da beim Wartungsausgang immer ein sogenanntes "Release to Service" von der Werft in das Bordbuch eingeklebt werde. Das Wartungsunternehmen befinde sich in Siegerland und die Kennzeichnung des entsprechenden Flughafens laute EDGS. Wie aus dem Bordbuch zu entnehmen sei, habe der Grossteil der von der ESTV als unverbucht bezeichneten Flüge nach Siegerland stattgefunden, womit erstellt sei, dass es sich bei diesen um Wartungsflüge handeln müsse (vgl. Sachverhalt Bst. N). In diesem Zusammenhang stellt die Beschwerdeführerin die rhetorische Frage, was denn ein Flug nach erfolgter Wartung von Siegerland nach Siegerland anderes darstellen solle, als ein Wartungsflug. Die ESTV bringt hiergegen im Wesentlichen vor, die Höhe der seitens der Beschwerdeführerin behaupteten Wartungsstunden sei nicht belegt (vgl. Sachverhalt Bst. M). Sie räumt aber ein, dass gemäss den bei den Akten liegenden Kopien des Bordbuches in den Jahren 2012 und 2013 gerade mal drei Flüge als Werkstattflüge gekennzeichnet seien (i.e. ein Flug vom 16.01.2012 à 35 Min., ein Flug vom 31.01.2013 à 35 Min. sowie ein Flug vom 02.09.2013 à 33 Min.). Für das Jahr 2011 finde sich gar kein entsprechender Hinweis. Der für das Jahr 2012 als Werkstattflug bezeichnete Flug sei sodann in der Aufstellung des Steuerinspektors (vgl. Anhänge 5 bis 7 zur EM Nr. [...] vom 12. Juli 2016) gar nicht erst enthalten. Die beiden im Jahre 2013 erfolgten Werkstattflüge liessen sich hingegen in der besagten Aufstellung finden. Sie sind aber nach Ansicht der ESTV angesichts der klar überwiegenden privaten Nutzung des Flugzeugs bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur vernachlässigbar (vgl. auch Sachverhalt Bst. I).

E. 4.4.3

Vorab ist festzuhalten, dass die Tatsache alleine, dass Siegerland im Bordbuch als Lande- oder Abflugsort aufgeführt ist, nicht bedeutet, dass es sich bei den entsprechenden Flügen um Wartungsflüge handelte, zumal aus den Akten gar Flüge von und nach Siegerland hervorgehen, welche dem wirtschaftlich Berechtigten in Rechnung gestellt werden konnten, also definitiv keine Wartungsflüge darstellten (vgl. Flug vom 30.7.2011 à 30 Min. von EDGS nach EDGS). Starts oder Landungen in EDGS können also höchstens ein Indiz für das Vorliegen von Wartungsflügen sein. Des Weiteren geht aus den im Bordbuch enthaltenen "Certificates of Release to Service" bzw. Freigabebescheinigungen lediglich hervor, an welchem Datum das Flugzeug vom Wartungsunternehmen jeweils wieder freigegeben wurde. Welche der vorgängig durchgeführten Flüge nur der Wartung dienen, geht jedoch daraus gerade nicht hervor. Das heisst, auch wenn der vor der Freigabebescheinigung durchgeführte Flug z.B. nach EDGS erfolgt war, bedeutet dies nicht zwingend, dass dieser Flug einen direkten Bezug zur danach erfolgten Wartung hatte. Denn, wie eben ausgeführt, konnten diverse Flüge nach EDGS fakturiert werden, wurden also aus anderen Gründen als die der Wartung durchgeführt.

E. 4.4.3.1

In Bezug auf die Steuerperiode 2011 lässt sich feststellen, dass in der Beilage 5 der Replik keine der im Jahre 2011 erfolgten Flüge seitens der Beschwerdeführerin rot markiert worden sind. Dies widerspricht zwar ihrem Vorbringen, wonach betreffend das Jahr 2011 260 unverbuchte Wartungsflugminuten dem wirtschaftlich Berechtigten zugewiesen worden seien, erklärt sich möglicherweise aber dadurch, dass im Anhang 5 zur EM Nr. (...), welcher Grundlage für die Berechnung der Nutzungsanteile des Flugzeugs in der Steuerperiode 2011 ist, gar keine unverbuchten Flüge einbezogen worden sind. Mit anderen Worten wurden sämtliche, in die besagte Berechnung im Anhang 5 zur EM Nr. (...) einbezogenen Flüge entweder vom wirtschaftlich Berechtigten oder von Dritten bezahlt und konnten deshalb eindeutig zugeordnet werden. Betreffend die Steuerperiode 2011 wurden dem Gesagten nach seitens der ESTV keine Wartungsflüge falsch (i.e. zu Unrecht dem wirtschaftlich Berechtigten) zugeordnet, weshalb auf die von der ESTV ermittelte private Nutzung von 91.24% abgestellt werden kann.

E. 4.4.3.2

Betreffend die Steuerperiode 2012 hat die Beschwerdeführerin in der Beilage 5 der Replik lediglich zwei Flüge vom 28.11.2012 à 10 und 48 Minuten rot markiert, weshalb - trotz der von ihr behaupteten 345 Wartungsflugminuten im Jahr 2012 - davon auszugehen ist, dass sie die weiteren im Jahre 2012 erfolgten, in Anhang 6 zur EM Nr. (...) als unverbucht aufgeführten Flüge, als dem wirtschaftlich Berechtigten zuordenbar akzeptiert. Die zwei Flüge vom 28.11.2012 sind jedoch im Bordbuch nicht als Wartungsflüge bezeichnet. Da auch anderweitig, i.e. insbesondere anhand der mit Beilage 2 der Replik ins Recht gelegten Korrespondenz, nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich bei den zwei Flügen vom 28.11.2012 um Wartungsflüge handelte, sind diese Flüge im Sinne der Beweislastverteilung (vgl. E. 1.4.2, E. 2.5.4 und E. 4.4.1) der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden privaten Nutzung des wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen. In Bezug auf die Steuerperiode 2012 kann demnach ebenfalls auf die von der ESTV ermittelte private Nutzung von 89.21% abgestellt werden.

E. 4.4.3.3

Betreffend die Steuerperiode 2013 hat die Beschwerdeführerin in der Beilage 5 der Replik sämtliche in Anhang 7 zur EM Nr. (...) als unverbucht aufgeführten Flüge sowie einen verbuchten und dem wirtschaftlich Berechtigten in Rechnung gestellten Flug vom 2.3.2013 rot markiert. Die Dauer dieser Flüge beläuft sich auf gesamthaft 1'858 Flugminuten und liegt somit über dem Wert von 1'461 Wartungsflugminuten, welche die Beschwerdeführerin zunächst geltend machte (vgl. Sachverhalt Bst. H). Die Mehrzahl der von der Beschwerdeführerin behaupteten Wartungsflüge erfolgte zwischen dem 31.1.2013 und dem 12.2.2013, zwischen dem 22.5.2013 und dem 3.7.2013 sowie zwischen dem 15.7.2013 und dem 14.10.2013. Im Bordbuch als Werkstattflug bezeichnet und seitens der ESTV auch nicht als solche bestritten, sind die Flüge vom 31.01.2013 und vom 2.9.2013 à 35 bzw. 33 Minuten. Weiter sind die seitens der ESTV gemäss Anhang 7 zur EM Nr. (...) als unverbucht aufgeführten und von der Beschwerdeführerin rot markierten Flüge von EDGS nach EDGS vom 4.3.2013, 3.6.2013, 27.6.2013 und 21.7.2013 à 26, 30, 25 und 35 Minuten im Bordbuch als Werkstattflüge bezeichnet, worauf hier abgestellt werden kann. Weitere Wartungsflüge können - insbesondere auch anhand der mit Beilage 2 der Replik ins Recht gelegten Korrespondenz - nicht nachgewiesen werden. Somit sind die übrigen von der Beschwerdeführerin betreffend die Steuerperiode 2013 geltend gemachten Wartungsflüge im Sinne der Beweislastverteilung (vgl. E. 1.4.2, E. 2.5.4 und E. 4.4.1) der nicht zum

Vorsteuerabzug berechtigenden privaten Nutzung des wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen. Nach dem Gesagten sind in der Steuerperiode 2013 erfolgte Flüge mit einer Dauer von gesamthaft 184 Minuten als Werkstattflüge zu betrachten, die zumindest anteilmässig zum Vorsteuerabzug berechtigen oder alternativ bei der Berechnung der unternehmerischen bzw. nicht unternehmerischen Nutzung des Flugzeugs ausser Acht gelassen werden können (vgl. E. 4.4.1). Der Anteil der privaten Nutzung des Flugzeugs seitens des wirtschaftlich Berechtigten beträgt somit in der Steuerperiode 2013 70.02% (vgl. nachfolgende Tabelle): 2013 Flugminuten total 4'630 abzüglich Wartungsflüge (in min) - 184 Total der dem Endkonsum zuordenbaren Flugzeit (in min) 4'446 davon Drittflüge (in min) 1'333 davon private Nutzung seitens des wirtschaftlich Berechtigten (in min) 3'113 Anteil der privaten Nutzung seitens des wirtschaftlich Berechtigten (in Prozent) 70.02 Diese Verringerung des Anteils privater Nutzung in der Steuerperiode 2013 führt zu den folgenden Anpassungen der mit Einspracheentscheid vom 31. August 2017 für die Steuerperiode 2013 bestätigten Vorsteuerkorrektur bzw. Einlageentsteuerung (vgl. nachfolgende Tabellen). Anpassung der Vorsteuerkorrektur: Total der gemischt verwendeten Vorsteuern gemäss Anhang 4 der EM Nr. (...) 12'445.32 Vorsteuerkorrektur bisher (71.21%) 8'862.25 Vorsteuerkorrektur neu (70.02%) 8'714.20 Differenz zu Gunsten der Beschwerdeführerin 148.05 Anpassung der Einlageentsteuerung: Vorsteuern aus Einfuhr Flugzeug am 12.4.2011 104'090 Zeitwert im Jahre 2013 (60%) 62'454 Gutschrift aus Einlageentsteuerung bisher (18% [Abnahme der privaten Nutzung von 89.21% in der Steuerperiode 2012 auf 71.21% in der Steuerperiode 2013]) 11'242.00 Gutschrift aus Einlageentsteuerung neu (19.19% [Abnahme der privaten Nutzung von 89.21% in der Steuerperiode 2012 auf neu 70.02% in der Steuerperiode 2013]) 11'985.00 Differenz zu Gunsten der Beschwerdeführerin 743.00

E. 5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV im Umfange der privaten Nutzung des Flugzeugs seitens des wirtschaftlich Berechtigten zurecht von einer Steuerumgehung ausgegangen ist und dementsprechend der Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug nur anteilmässig, i.e. insoweit Leistungen an unabhängige Dritte erfolgten, gewährte (E. 4.3.4). Die Beschwerde ist jedoch insofern teilweise gutzuheissen, als dass die private Nutzung in der Steuerperiode 2013 leicht geringer ist als seitens der ESTV erkannt, weshalb die von der ESTV vorgenommenen Korrekturen (Vorsteuerkorrektur und Einlageentsteuerung) anzupassen sind und der Beschwerdeführerin betreffend die Steuerperiode 2013 gesamthaft Mehrwertsteuern im Betrag von CHF 891.05 gutzuschreiben sind. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens in Höhe von CHF 6'000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen. Das geringfügige Obsiegen rechtfertigt keine andere Kostenverlegung. Parteientschädigungen sind keine auszurichten (vgl. Art. 7 VGKE).