

BVGer A-5745/2008 vom 11. Juni 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-06-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5745_2008

FR: TAF A-5745/2008 du 11 juin 2010

IT: TAF A-5745/2008 del 11 giugno 2010

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Vorliegend ist ein Sachverhalt betroffen, der zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 30. September 2003 eingetreten ist. Er ist deshalb materiell nach dem für diese Zeit geltenden Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen.

E. 1.3

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren - und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende - anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Namentlich die Verjährung ist ein materiell-rechtliches Institut. Im vorliegenden Fall zu klärende Verjährungsfragen werden deshalb nach dem aMWSTG beurteilt (Art. 112 Abs. 1 letzter Satz MWSTG i.V.m. Art. 93 aMWSTG; vgl. dazu BGE 126 II 1 E. 2a).

E. 1.4.1

Die ESTV verlangt in ihrer Vernehmlassung vom 19. November 2008 die Abweisung der Beschwerde, darüber hinaus aber auch die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe die Voraussetzungen der Steuerpflicht in der Zeit vom 1. November 2000 (d.h. seit ihrem

Eintrag im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen) bis 30. September 2003 nicht erfüllt. Folglich sei die Beschwerdeführerin rückwirkend auf den 1. November 2000 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen. Die ESTV verlangt damit sinngemäss und über die Abweisung der Beschwerde hinaus einen Feststellungsentscheid bezüglich der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin. Sie verlangt aber auch eine (zeitliche) Ausdehnung des Streitgegenstandes, denn waren vom Einspracheentscheid die Steuerperioden zwischen 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 erfasst, will die ESTV nun auch die Zeit zwischen 1. November 2000 und 31. Dezember 2000 mitbeurteilt wissen. Sie begründet dies damit, dass gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Frage der Steuerpflicht unter Umständen auch in einem späteren Verfahrensstadium noch zum Verfahrensgegenstand erklärt werden könne. Die Voraussetzungen hierfür seien vorliegend erfüllt.

E. 1.4.2

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Das Anfechtungsobjekt setzt den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.7). Objekt eines Beschwerdeverfahrens kann folglich nur sein, was bereits im vorinstanzlichen Verfahren zu beurteilen war. Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entscheiden musste, können aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die übergeordnete Rechtsmittelbehörde nicht geprüft werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_687/2007 vom 8. April 2008 E. 1.2.1).

E. 1.4.3

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann es sich aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise rechtfertigen, den Streitgegenstand durch Antragsänderungen und -erweiterungen auszudehnen, wenn die Betroffenen und die Verwaltung Gelegenheit hatten, sich im Laufe des Verfahrens dazu zu äussern und eine enge Beziehung zum bisherigen Streitobjekt besteht (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1557/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 1.4). Als zulässig erachtete das Bundesgericht etwa, die im Verwaltungsverfahren noch nicht diskutierte Frage der Rückforderung von Mehrwertsteuern durch die vermeintlich steuerpflichtige Person erstmals vor der Steuerrekurskommission aufzunehmen (erwähntes Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.3; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2003-043 vom 28. Januar 2004 E. 7a.bb). Die Rückforderung sei lediglich logische Folge der mangelnden Steuerpflicht. Zwischen der mangelnden Steuerpflicht und der Rückerstattungsfrage bestehe ein derart enger, konnexer Zusammenhang, dass von einer Tatbestands Gesamtheit gesprochen werden könne (erwähntes Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.3).

E. 1.4.4

Im erwähnten Urteil, auf das sich die ESTV vorliegend ausdrücklich beruft, ging es um eine Ausweitung des Streitgegenstandes auf Fragen, die die gleiche Steuerperiode betrafen. Mithin war dies die Konsequenz aus der richterlichen Feststellung, dass in den nämlichen Steuerperioden erzielte Umsätze von der Steuer ausgenommen gewesen waren, womit - nachträglich - der Umsatz sank und die mit dem Umsatz zusammenhängende bzw. daraus

folgende Eigenschaft als Steuersubjekt wegfiel und - folgerichtig - eine Rückabwicklung des Steuerrechtsverhältnisses vorgenommen werden musste (vgl. erwähntes Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.5). Vorliegend jedoch verlangt die ESTV nicht eine die gleiche Steuerperiode betreffende, quasi vertikale, sondern eine zeitliche - horizontale - Ausdehnung des Streitgegenstandes: Sie will weitere, von ihrem Einspracheentscheid nicht (auch nicht sinngemäss oder in den Erwägungen) erfasste Steuerperioden mitbeurteilt wissen. Entgegen der Auffassung der ESTV ist es dem Bundesverwaltungsgericht verwehrt, über die zwei weiteren Monate (November und Dezember 2000) zu urteilen. Zwischen dieser Steuerperiode und den nachfolgenden, hier angefochtenen, besteht nämlich kein enger, konnexer Zusammenhang im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, der eine Ausweitung des Streitgegenstandes erstmals vor Bundesverwaltungsgericht rechtfertigte. Im Übrigen wäre fraglich, ob allfällige Forderungen nicht bereits verjährt wären (Art. 49 aMWSTG). Dem Antrag der ESTV, den Streitgegenstand in zeitlicher Hinsicht auszuweiten, ist keine Folge zu geben.

E. 1.4.5

Gleich verhält es sich mit dem von der ESTV ebenfalls erstmals in der Vernehmlassung gestellten Antrag, es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der Steuerpflicht von Beginn weg nicht erfüllt habe; sie sei deshalb rückwirkend auf den 1. November 2000 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen. Abgesehen davon, dass fraglich ist, ob hier die Voraussetzungen für eine Feststellungsverfügung erfüllt sind (sie ist gegenüber der Leistungsverfügung subsidiärer Natur; vgl. Art. 25 VwVG sowie Urteil des Bundesgerichts 2C_807/2008 vom 19. Juni 2009 E. 1.3 und BVGE 2007/24 E. 1.3), kommt einem Eintrag im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ohnehin nur deklaratorische Wirkung zu. Eintragung wie auch Löschung stellen Verwaltungsakte ohne materielle Rechtskraft dar (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 5.2, vom 25. Januar 1978, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 47 S. 525, vom 22. Dezember 1981, veröffentlicht in ASA 50 S. 576 E. 3 [letztere betreffend die Warenumsatzsteuer]; vgl. zum Ganzen auch: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7 und A-1619/2006 vom 7. April 2009 E. 2.2). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die ESTV die Beschwerdeführerin ohne Weiteres in ihrem Register löschen kann, sofern das Bundesverwaltungsgericht die subjektiven und objektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht hinsichtlich der im Recht liegenden Steuerperioden als nicht gegeben erachtet. Einer ausdrücklichen richterlichen Anordnung oder Feststellung bedarf es hierfür nicht.

E. 1.5

Sodann hat die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht weitere Beweise anboten, darunter Zeugen. 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 (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen). An dieser Rechtsprechung vermag Art. 81 MWSTG nichts zu ändern (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3358/2008 vom 27. April 2010 E. 3.5). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise wird verzichtet.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG und Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt - auch wenn die Gewinnabsicht fehlt - sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

E. 2.2

Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG) aber auch dann, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

E. 2.3

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1 und A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2.a.cc). Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [hiernach: mwst.com], N. 6 und 8 zu Art. 33). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2 und A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3 und

A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

E. 2.4

Die Flugzeugmiete wie auch der «Mietcharter» sind mehrwertsteuerrechtlich als Lieferungen zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Der Leistungsort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.1.2, A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.3 mit Hinweisen; vgl. aber zum «Aircraft-Management», welches das Bundesgericht als Dienstleistung qualifiziert: Urteil des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5). Art. 19 aMWSTG enthält eine Liste mit Steuerbefreiungen. Befreit sind u.a. Umsätze aus der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung - namentlich solche aus Vermietung und Vercharterung - von Schienen- und Luftfahrzeugen, sofern letztere vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG; kritisch zu dieser Regelung: Jörg R. Bühlmann, mwst.com, N. 7 ff. zu Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2). Obwohl der Ausgangsumsatz befreit ist, können die Steuern auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, welche für die genannte Tätigkeit verwendet werden, als Vorsteuern abgezogen werden (Art. 19 Abs. 1 aMWSTG; Art. 38 Abs. 3 aMWSTG).

E. 2.5

Es ist nicht zu übersehen, dass aufgrund der genannten Regelung für Person, die überwiegend im Ausland ein Privatflugzeug nutzen, ein erhebliches Interesse besteht, dieses über eine mehrwertsteuerpflichtige Drittperson in der Schweiz zu halten. Dadurch entsteht grundsätzlich ein hiervor in E. 2.3 beschriebener Leistungsaustausch und entsprechende Umsätze sind von der Mehrwertsteuer befreit, berechtigen aber dennoch zum Vorsteuerabzug. Dies ist insofern sachlogisch, als die Schweiz im Ausland keine Mehrwertsteuern erhebt. Eine solche Konstruktion zu errichten ist zivilrechtlich möglich und auch steuerlich ohne Weiteres zulässig, solange sie nicht zu einer Steuerumgehung führt. Das Bundesgericht hat festgehalten, der Vorbehalt der Steuerumgehung gelte auch im Bereich der Mehrwertsteuer. Es tat dies notabene im Zusammenhang mit steuerbefreiten, grenzüberschreitenden Beförderungen im Luftverkehr (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 354 ff. E. 4.1 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 3.4, A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 3; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 415 f.).

E. 2.6

Das erwähnte Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 wurde in der Lehre kritisch aufgenommen (vgl. Beatrice Blum, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer - Halten eines Flugzeuges in einer «Briefkastengesellschaft», in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 343 ff.; Harold Grüniger/Stefan Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2008], in Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2009 S. 51 ff., S. 65 ff.). Abgesehen von Vorbehalten gegenüber dem Vorliegen einer Steuerumgehung im konkreten Fall, worauf hier nicht näher einzugehen ist, wurde auch vorgebracht, die Steuerumgehungsdoktrin als solche hätte im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht keinen

Platz. Letzteres beruhe nämlich hauptsächlich auf wirtschaftlichen Konzepten. Eine Steuerumgehung aber komme nur dort in Frage, wo sich die Steuernorm auf das Zivilrecht stütze (vgl. Pierre-Marie Glauser, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, ASA 75 S. 727 ff., S. 759 ff.; Pierre-Marie Glauser, *Evasion fiscale et TVA*, in Pierre-Marie Glauser [éd.], *Evasion fiscale - Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale*, Genf/Zürich/Basel 2010, S. 21 ff., insbesondere S. 33 ff.; grundlegend zur Steuerumgehung bei den direkten Steuern: Peter Locher, *Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz*, ASA 75 S. 675 ff., S. 692, mit Hinweisen auf frühere, ähnliche Diskussionen). Andere Autoren erachten die Annahme der Steuerumgehung dann als gerechtfertigt, wenn es sich um reine «Briefkastenfirmen» handle; hier soll ein Durchgriff möglich sein (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, Bern 2003, 2. Aufl., S. 229). Das Bundesgericht hat mit Blick auf die dargestellte Meinungsvielfalt die Frage neuerdings wieder offengelassen, ob und bejahendenfalls wie weit das Konzept der Steuerumgehung im Bereich der Mehrwertsteuer generell zum Tragen komme («Dans le cas particulier, la question de la portée des règles sur l'évasion fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée n'a cependant pas à être tranchée de manière générale [...]»). Es hat aber gleichzeitig festgehalten, dass immerhin im Rahmen eines «Durchgriffs» darauf abzustellen sei (Urteil des Bundesgerichts 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5.5 und 5.6; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., S. 433 f.). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht vorliegend kein Anlass, von der höchstrichterlichen Rechtsprechung bezüglich Anwendung der Steuerumgehung abzuweichen.

E. 2.7

Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.1 mit Hinweisen und 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 32).

E. 2.8

Eine Steuerumgehung zu bejahen und damit der Besteuerung die sachgemässe Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, kann auch heissen, eine juristische Person - für Zwecke der Mehrwertsteuer - transparent zu machen und durch sie hindurch auf die dahinterstehende (natürliche) Person zu greifen. Dadurch entfällt sachlogisch der zwischen der juristischen und der natürlichen Person bestehende Leistungsaustausch und folglich der (steuerbare) Umsatz, womit unter Umständen die Mehrwertsteuerpflicht wegfällt, da diese regelmässig an die Höhe der erzielten Einnahmen anknüpft (Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). In einem solchen Fall ist die Person, die fälschlicherweise als Steuersubjekt gegolten hat, so zu stellen, als hätte die Steuerpflicht nicht bestanden.

Demnach sind Vorsteuern zurückzubelasten und bereits erhobene und der ESTV abgelieferte Mehrwertsteuern von dieser zurückzuerstatten, denn was für die Leistungseingangsseite (Verweigerung des Vorsteuerabzugs) gelten soll, muss auch für die Leistungsausgangsseite (Rückerstattung der bezahlten Steuern) Gültigkeit haben (vgl. Entscheid der SRK 2003-043 vom 28. Januar 2004 E. 7b.bb; zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003, insbesondere E. 3.1; Niklaus Honauer/Linda Graff Brakemeier, Praxisänderungen - Praxispräzisierungen, Auslöser heikler Fragen, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 9/2008, S. 721 ff., S. 722).

E. 2.9

Eine gesetzliche Regelung für die Rückerstattung von bezahlten, nach Gesetz aber nicht geschuldeten Steuern fehlt in der Mehrwertsteuergesetzgebung. Nach Rechtsprechung und Lehre werden an die Rückerstattung von nicht geschuldeten Mehrwertsteuern (basierend auf der seinerzeitigen Rechtsprechung zu den Warenumsatzsteuern) folgende Anforderungen gestellt: Es muss sich (erstens) um eine Nichtschuld handeln, die Steuer darf (zweitens) nicht aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheides bezahlt worden sein und es darf (drittens) keine Verjährung vorliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1436/2006 vom 18. August 2008 E. 2.2.1; Dorian Zardin/Cedric Samuel Ruepp/Simeon L. Probst, Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST - Eine Analyse der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in ST 1-2/2004, S. 119 ff., S. 120 f.). Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Rechtsprechung und Lehre (im Wesentlichen) zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 3.2.1 und A-1436/2006 vom 18. August 2008 E. 2.2.1).

E. 2.10

Für Fälle, in welchen eine Gesellschaft Mehrwertsteuern bezahlte, obwohl keine Steuerpflicht bestand, hat gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Rückerstattung zu hoch oder zu niedrig erhobener Mehrwertsteuer dann zu unterbleiben, wenn von den Kunden - für die ebenfalls die fünfjährige Verjährungsfrist gilt - keine Berichtigung mehr verlangt werden kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.5). Im erwähnten Urteil hatte die vermeintlich steuerpflichtige Person ihre Rechnungen vor mehr als sechseinhalb Jahren versandt und seither nichts mehr unternommen. Nach der fünfjährigen Verjährungsfrist von Art. 49 Abs. 1 aMWSTG, die unterbrochen werden kann und auch für die Kunden gilt, war im erwähnten Fall keine Berichtigung der Abrechnungen mehr möglich. Das Bundesgericht stellte fest, dass der vermeintlich Steuerpflichtige unverzüglich hätte handeln oder seine Kunden auf die Auseinandersetzung mit der Verwaltung bzw. auf die drohende Vorsteuerkorrektur hätte hinweisen müssen. Da er dies offensichtlich nicht getan hatte, verneinte das Bundesgericht eine Rückweisung des Falles an die Verwaltung zur Prüfung, ob den Kunden korrigierte Rechnungen zugestellt werden könnten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.5). Im erwähnten Fall waren die Kunden jedoch offensichtlich - zumindest teilweise - mehrwertsteuerpflichtige Personen und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Sodann handelte es sich um verschiedene, von der vermeintlich steuerpflichtigen Person unabhängige Dritte. Wo jedoch nur ein einziger (vermeintlicher) Leistungsempfänger auftritt, auf den durchgegriffen wird, dieser selbst nicht mehrwertsteuerpflichtig ist und folglich bei ihm auch keine Korrektur vorgenommen werden muss bzw. kann, spricht nichts

dafür, die Rückerstattung fälschlicherweise erhobener Mehrwertsteuern zu verweigern. In einem solchen Fall ist mit anderen Worten entscheidend, dass eine Steuerumgehung angenommen wird und dies zur Folge hat, dass durch die juristische (und vermeintlich mehrwertsteuerpflichtige) auf die hinter ihr stehende natürliche (und nicht mehrwertsteuerpflichtige) Person durchgegriffen wird. Durch diesen Vorgang und nur in dieser Konstellation werden Leistungserbringer und einziger Leistungsempfänger zu ein und derselben Person, weshalb zwischen ihnen sachlogisch kein Leistungsaustauschverhältnis bestehen, somit auch kein Umsatz und kein Vorsteuerabzugsrecht vorliegen konnte. Als Folge davon sind die Vorsteuerabzüge der vermeintlich Steuerpflichtigen rückgängig zu machen. Das Zusammenfallen von Leistungserbringer und einzigem Leistungsempfänger wirkt nun aber nicht allein auf die Leistungseingangs-, sondern konsequenterweise auch auf die Leistungsausgangsseite (vgl. E. 2.8 hievor). Mit der Bejahung der Steuerumgehung und der daraus folgenden Annahme einer sachgerechten Gestaltung entfällt anders als im erwähnten Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005 nicht nur die Steuerpflicht, sondern - und dies ist entscheidend - der Rechnungssteller und der einzige Rechnungsempfänger werden darüber hinaus zu identischen Personen. Es wäre nun widersprüchlich, würden mit dem Argument der Steuerumgehung bzw. des Durchgriffs der Leistungsaustausch und das Vorsteuerabzugsrecht verneint, gleichzeitig aber trotz des Zusammenfallens von Leistungserbringer und -empfänger in diesem - und nur in diesem - Verhältnis bereits erhobene Mehrwertsteuern nicht zurückerstattet.

E. 2.11

Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 49 Abs. 1 aMWSTG; bezüglich der Anwendbarkeit der Verjährungsbestimmungen des [neuen] MWSTG vgl. E. 1.2 und 1.3 hievor). Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 aMWSTG).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist zuerst das Verhältnis des X. _____ zur Beschwerdeführerin zu klären. In einem als «Personal Undertaking» bezeichneten Dokument vom 26. September 2001, das eine Art Garantieerklärung gegenüber der Bank Bank B. _____ darstellt, tat X. _____ kund, er sei Aktionär der Beschwerdeführerin. Gleichzeitig versprach er der Bank, für praktisch sämtliche Verpflichtungen der Beschwerdeführerin eintreten zu wollen. Die später vorgebrachte Behauptung der Beschwerdeführerin, sie werde nicht von X. _____, sondern von der A. _____ Inc. USA, die sich wiederum vollständig im Eigentum des in Saudi Arabien wohnhaften Y. _____ befinde, gehalten, erscheint vor diesem Hintergrund als wenig glaubhaft, nennt doch die Beschwerdeführerin keinerlei Gründe, weshalb eine ihr (behaupteterweise) völlig fremde Person ohne Weiteres für ihre Verpflichtungen eintreten sollte. Die Beschwerdeführerin beruft sich in diesem Zusammenhang auf ein Dokument vom 11. August 2006, welches bestätigen soll, dass Y. _____ und nicht X. _____ Eigentümer der Beschwerdeführerin bzw. der A. _____ Inc. USA sei. Das Dokument enthält keine weitere Angaben als eben diese «Bestätigung». Insbesondere findet sich kein Hinweis darauf, wem gegenüber und in welchem Zusammenhang die «Bestätigung» hätte abgegeben werden sollen. Offensichtlich handelt es sich um ein von Bern nach Saudi-Arabien (Vorwahl: +966) und von dort zurück in die Schweiz gesendetes Faxschreiben, was zumindest die Vermutung nahe legt, es handle sich

um ein ergebnisorientiert angefertigtes Schreiben. Im Übrigen wäre dem Schreiben selbst dann, wenn es tatsächlich formell und materiell richtig wäre, wenig Bedeutung beizumessen, da es erst im Jahr 2006 und damit nach den hier fraglichen Steuerperioden (1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003) erstellt worden ist. Aus den gesamten Umständen ist zu schliessen, dass in der fraglichen Zeit X._____ und nicht Y._____ wirtschaftlich Berechtigter der Beschwerdeführerin war.

E. 3.2

Sodann ist zu klären, wie es sich mit dem von der ESTV angenommenen Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts zwischen X._____ und der Beschwerdeführerin verhält. Solange die Beschwerdeführerin als juristische Person betrachtet, sie also nicht transparent gemacht würde, bestünde wenig Anlass, einen solchen Leistungsaustausch zu verneinen. Es ist nämlich nicht davon auszugehen, dass die Vermietung bzw. Vercharterung des Learjets an X._____ ohne Entgelt bzw. ohne Gegenleistung erfolgt wäre. Dass hierbei, wie von der ESTV festgestellt, kein Geld geflossen ist, sondern die aus den Leistungen an X._____ resultierenden Guthaben bei der Beschwerdeführerin kreditiert und später (behaupteterweise) mittels Forderungsabtretung beglichen worden seien, spricht ebenfalls nicht gegen einen Leistungsaustausch (vgl. E. 2.3 hiervor). Ob zwischen X._____ und der Beschwerdeführerin tatsächlich ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch stattgefunden hat, kann aber letztlich offenbleiben, weil das Vorgehen - wie zu zeigen sein wird - ohnehin als Steuerumgehung zu qualifizieren und mit dem Durchgriff auf X._____ und der auch aus der Sicht der ESTV wegfallenden Steuerpflicht der Beschwerdeführerin kein Leistungsaustausch zwischen den genannten Personen mehr angenommen werden kann (vgl. E. 2.8 und 2.10 hievor).

E. 3.3

Gemäss Bilanz der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2002 bestanden ihre Aktiven im Wesentlichen aus dem Darlehen an X._____ in der Höhe von Fr. 788'453.70, dem Verrechnungskonto B._____ (Fr. 614'509.03) und dem Flugzeug (Fr. 10'956'553.56; mit einer auf dieser Position vorgenommenen Wertberichtigung von Fr. 1'376'320.30). Bei den Passiven bildeten die Darlehen der D._____ Ltd. (Fr. 6'965'476.91) und der Bank B._____ (Fr. 6'429'975.35) die grössten Positionen. Als Eigenkapital wurden Fr. 2'332'924.18 ausgewiesen. Für das Jahr 2003 wurden ähnliche Zahlen ausgewiesen, wobei die Wertberichtigung für das Flugzeug dannzumal Fr. 2'012'054.50 betrug und das Darlehen an X._____ auf Fr. 1'171'680.60 angestiegen war. In der Erfolgsrechnung für die Jahre 2001 und 2002 wie auch in jener für 2003 wird im Konto «Ertrag Vermietung» ausschliesslich X._____ genannt. Er, als wirtschaftlich Berechtigter der Beschwerdeführerin, war demnach der einzige, der das Flugzeug mietete bzw. charterte. Ob die Beschwerdeführerin im Jahr 2005 und 2006, wie sie vorbringt, Leistungen auch an die C._____ AG fakturiert hat, ist vorliegend - es geht um die Jahre 2001 bis 2003 - nicht relevant. Im Übrigen ist dem Handelsregister zu entnehmen, dass als Verwaltungsratspräsident der C._____ AG - die erst mit Statuten vom 16. Juni 2004 gegründet wurde - wiederum X._____ amtete. Aus dem Gesagten ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin offensichtlich den Zweck verfolgte, ein einziges Flugzeug zu halten und dieses ihrem Aktionär X._____ zur Verfügung zu stellen.

E. 3.4

Bereits diese Gestaltung wäre wohl gemäss der Praxis des Bundesgerichts (vgl. E. 2.6 hievor) als missbräuchlich zu qualifizieren. Vorliegend aber kommt hinzu und wird in diesem Zusammenhang relevant, dass die an X. _____ erbrachten Leistungen nicht bezahlt, sondern ihm lediglich fakturiert und von der Gesellschaft kreditiert wurden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe diese Forderungen im Umfang von Fr. 788'753.70 per 31. Dezember 2002 und von Fr. 383'226.90 per 31. Dezember 2003 an die D. _____ Ltd. abgetreten, findet in den Akten keine Stütze. Wie die ESTV zurecht festhält, kann mit den später eingereichten, den früheren teilweise widersprechenden Buchhaltungen der Nachweis der Tilgung nicht erbracht werden. Auf die entsprechende, erst am 9. Juni 2006 eingereichte und undatierte Buchhaltung ist denn auch nicht weiter einzugehen, zumal die Beschwerdeführerin nicht erklärt, weshalb im Jahr 2006 «bereinigte» Abschlüsse, gemäss welchen eine Verrechnung des Darlehens stattgefunden haben soll, vorgelegt werden können, dies aber im Jahr 2004 noch nicht möglich war und dies, obwohl behauptet wird, «Zession» und «Verrechnung» seien am 31. Dezember 2002 und am 31. Dezember 2003 erfolgt und verbucht worden.

E. 3.5

Die von der Beschwerdeführerin bzw. von X. _____ gewählte Gestaltung ist zusammenfassend und in Nachachtung der in E. 2.6 dargestellten Rechtsprechung des Bundesgerichts als sachwidrig und absonderlich zu betrachten; sie bringt dem eigentlichen Nutzer des Flugzeugs nur zusätzlichen administrativen Aufwand, Gründungs- und Beratungskosten und - abgesehen von mehrwertsteuerlichen - keinerlei Vorteile. Es ist anzunehmen, dass die gewählte Rechtsgestaltung lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern zu sparen. Das gewählte Vorgehen hätte, wäre es von der ESTV akzeptiert worden, zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt. Hätte X. _____ das Flugzeug im eigenen Namen erworben und betreiben lassen, wie es sachgemäss gewesen wäre, hätte er nämlich die erheblichen Vorsteuern, insbesondere die Einfuhrsteuern, nicht geltend machen können (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.6).

E. 3.6

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Sie beruft sich in erster Linie auf das Argument der Haftungsbegrenzung: Im Bereich der Aviatik würden regelmässig solche oder ähnliche Gesellschaften eingesetzt, um die mit dem Flugzeug und dessen Betrieb verbundenen Risiken zu limitieren. Trotz sehr hoher Versicherungssummen sei nicht auszuschliessen, dass Unfallschäden die Summen überstiegen oder die Versicherung ihre Leistungen kürze, bzw. Regress nehme, sodass letztlich der Flugzeugeigentümer haftbar werden könne. Die ESTV hält dem prononciert entgegen, dass, würde der Argumentation der Beschwerdeführerin gefolgt, jeder Benutzer eines Motorfahrzeugs dieses über eine Gesellschaft halten müsste, um dem Risiko zu entgehen, dass Haftpflichtansprüche die Versicherungsdeckung überstiegen. Auch hat das Bundesgericht diesbezüglich im ähnlichen Fall 2C_632/2007 vom 7. April 2008 in E. 4.5 festgehalten, Haftpflichtrisiken könnten mit dem Abschluss einer Haftpflichtversicherung abgedeckt werden und Halter von Luftfahrzeugen seien von Gesetzes wegen ohnehin verpflichtet, sich gegen die Folgen der Haftpflicht zu versichern (Art. 70 des Bundesgesetzes über die Luftfahrt vom 21. Dezember 1948, SR 748.0). Das Risiko, dass X. _____ trotz hoher Versicherungssummen persönlich haftbar werden könnte, erscheint als äusserst gering. Jedenfalls ist es so gering, dass es nicht als eigentliches Motiv für die gewählte Rechtsgestaltung gelten kann.

E. 3.7

Aufgrund des Gesagten bleibt es bei der Qualifikation des Vorgehens als Steuerumgehung. Demnach ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (vgl. E. 2.7 hiervor). Dies wäre ein Halten des Flugzeugs durch X._____ selbst gewesen. Es findet - für Zwecke der Mehrwertsteuer - ein Durchgriff auf die hinter der Beschwerdeführerin stehende natürliche Person statt. X._____ aber ist nicht mehrwertsteuerpflichtig und hätte keine Vorsteuern geltend machen können, aber auch keine Mehrwertsteuern an die ESTV abliefern müssen. Damit hat die Beschwerdeführerin bereits von der ESTV ausbezahlte Vorsteuern wieder zu überweisen. Gleichzeitig sind ihr bereits einbezahlte Mehrwertsteuern wieder gutzuschreiben.

E. 4

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, durch das Vorgehen der ESTV werde die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) verletzt. Es gehe nicht an, einer betriebswirtschaftlich gebotenen Struktur allein aus fiskalistischen Gründen die Anerkennung zu versagen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass ihr bzw. ihrem wirtschaftlich Berechtigten nicht das Recht abgesprochen wird, eine Konstruktion wie die vorliegende zu wählen, sondern dass nur, aber immerhin für Zwecke der Mehrwertsteuer von der gewählten Gestaltung Abstand genommen wird. Insofern ist nicht ansatzweise ersichtlich, weshalb die Wirtschaftsfreiheit der Beschwerdeführerin tangiert sein soll.

E. 5.1

Sodann macht die Beschwerdeführerin auch eine Verletzung von Treu und Glauben geltend. Der Import des Flugzeuges in die Schweiz sei erfolgt, weil die ESTV eine allgemein anerkannte Praxis gehabt habe, welche Betriebsstrukturen wie die vorliegende «mehrwertsteuerneutral» zugelassen habe. Aufgrund dieser Praxis habe man keine Alternativen geprüft. Die Vertreterin der Beschwerdeführerin habe diesbezüglich für verschiedene Kunden Gespräche mit der ESTV geführt; die Struktur sei von der ESTV jeweils akzeptiert und über Jahre geduldet worden. Man könne dazu gegebenenfalls eine umfangreiche Dokumentation einreichen. Sodann habe die Beschwerdeführerin die Auszahlung des mit dem Import des Flugzeuges entstandenen Vorsteuerguthabens unter mehreren Malen bei der ESTV geltend gemacht. Diese habe sich in voller Kenntnis des Sachverhalts nach der Bankverbindung für die Auszahlung des Vorsteuerguthabens erkundigt.

E. 5.2

Das in Art. 9 BV enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen

getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (vgl. anstelle zahlreicher: BGE 131 II 627 E. 6.1, BGE 129 I 161 E. 4.1, Urteil des Bundesgerichts 2C_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 4.2, A-6038/2006 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 5.3; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 622 ff.).

E. 5.3

Der Beschwerdeführerin ist insofern beizupflichten, als dass Betriebsstrukturen wie die vorliegende grundsätzlich «mehrwertsteuerneutral» sind. Sie übersieht aber, dass die ESTV dies nicht generell bestreitet, sondern im konkreten Fall zum Schluss gekommen ist, es liege eine Steuerumgehung vor. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht und kann auch nicht darlegen, dass die ESTV in Kenntnis der konkreten Sachlage zugesichert hätte, das vorliegende Konstrukt anerkennen zu wollen. Im Übrigen war es die Beschwerdeführerin, die Buchhaltungen und weitere notwendige Unterlagen erst nach mehrmaliger Aufforderung der ESTV vorgelegt hat. Sodann liegt es in der Natur der Mehrwertsteuer, die eine Selbstveranlagungssteuer ist, dass die ESTV erst nach der Kontrolle und insbesondere nach Durchsicht der Debitoren feststellen konnte, die Beschwerdeführerin diene dem einzigen Zweck, X._____ das Flugzeug zu vermieten bzw. zu verchartern. Insofern ist der Hinweis der Beschwerdeführerin, die ESTV hätte sich zuvor noch nach einer Bankverbindung für die Auszahlung des Vorsteuerguthabens erkundigt und damit quasi das Gebilde anerkannt, nicht behilflich.

E. 6.1

Aufgrund des Gesagten hat die Beschwerdeführerin sämtliche bereits von der ESTV ausbezahlten Vorsteuern an diese zurückzuerstatten. Die ESTV ihrerseits hat von der Beschwerdeführerin erhobene und einbezahlte Mehrwertsteuern zurückzuerstatten. Der ESTV wird aufgetragen, die Rückabwicklung - unter Berücksichtigung der Zinsen - dementsprechend durchzuführen. Bezüglich Rückerstattung fälschlicherweise erhobener Mehrwertsteuern und damit im Umfang von rund 10% obsiegt demnach die Beschwerdeführerin.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der Einspracheentscheid im entsprechenden Umfang aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der E. 6.1 an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 6.3

Die Beschwerdeführerin hat als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- im Umfang von Fr. 13'500.-- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.

E. 6.4

Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 2'250.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

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