Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6986/2008
{T 0/2}

Urteil vom 3. Juni 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Daniel de Vries Reilingh, Richterin Marianne Ryter Sauvant, Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____ **Inc**,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2002-2005); Steuervergütung ins Ausland.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ Inc. ... stellte am 19. Juni 2003, am 29. Juni 2004, am 27. Juni 2005 sowie am 7. März 2006 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) je einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland für die Jahre 2002, 2003, 2004 sowie 2005 in Höhe von Fr. ... bzw. Fr. ..., Fr. ... und Fr. .... Die Art ihrer Tätigkeit bezeichnete sie in den ersten zwei Anträgen mit "Betrieb von Luftfahrzeugen, Geschäfte aller Art"; in den Anträgen für die Jahre 2004 und 2005 nur noch mit "Betrieb von Luftfahrzeugen". Als Zweck der Verwendung der bezogenen Leistungen nannte sie im Antrag für das Jahr 2002 das "Aircraft Management" und in demjenigen für das Jahr 2003 die "Beförderung von Passagieren mit Luftfahrzeugen, Aircraft Management zum Betrieb eines Flugzeugs ... mit der Registration Z._____"; in den beiden letzten Anträgen führte sie als Zweck der Verwendung der bezogenen Leistungen die "Beförderung von Passagieren mit Luftfahrzeugen" an.

B.
Nach umfangreicher Korrespondenz zwischen den Verfahrensbeteiligten entschied die ESTV am 15. März 2007, sie habe zu Recht die Anträge auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 abgewiesen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen an, der Nachweis der Unternehmereigenschaft werde nicht erbracht. Darüber hinaus würden die "pro forma" erstellten Bilanzen und Erfolgsrechnungen in keiner Art und Weise beweisen, dass die Gesellschaft die im Inland bezogenen Leistungen zur Erzielung von Umsätzen verwendete, welche in der Schweiz der Steuer unterliegen würden. Mit Eingabe vom 2. Mai 2007 liess die X._____ Inc. Einsprache erheben und beantragen, den angefochtenen Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben. Sie machte insbesondere geltend, dass sie ein Unternehmen sei und ihr Flugzeug als Firmenflugzeug zugunsten der ....-Unternehmensgruppe (nachfolgend A._____) einsetze. Sämtliche Leistungen, die ihr die ... (nachfolgend B._____) erbracht habe, seien für geschäftliche Zwecke verwendet worden.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2008 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die

X._____ Inc. habe weder die Unternehmereigenschaft noch die Verwendung der bezogenen Leistungen für einen Zweck nachgewiesen, der im Inland der Steuer unterliegen würde. Es sei davon auszugehen, dass sich die Existenz der Gesellschaft lediglich im Registereintrag und in einer Postadresse manifestiere und sie einzig Eigentümerin des Flugzeugs Z._____. sei, welches sie der B._____ ins Aircraft Management gegeben habe. Sie betreibe das Flugzeug nicht mit eigenem Personal und übe damit keine eigentliche Geschäftstätigkeit aus. Sie müsse als passive Offshore-Gesellschaft qualifiziert werden. Im Weiteren könne den Rechnungen an die A._____ sowie den "Pro-Forma-Bilanzen" vorliegend keine relevante Bedeutung zukommen. Damit würde weder ein Zahlungsfluss noch die Erzielung entsprechender Umsätze nachgewiesen.

D.
Dagegen lässt die X._____ Inc. (Beschwerdeführerin) am 3. November 2008 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den folgenden Anträgen: "(1) Der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Oktober 2008 sei aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei die Vergütung der MWST gemäss den hier aufgezählten MWST-Anträgen zu gewähren: a) Antrag vom 19. Juni 2003 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2002 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. ...; b) Antrag vom 29. Juni 2004 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2003 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. ...; c) Antrag vom 27. Juni 2005 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2004 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. ...; d) Antrag vom 7. März 2006 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2005 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. ... . (2) Die ESTV sei zu verpflichten, der Beschwerdeführerin einen Verspätungszins von 5% pro Jahr auf den oben genannten MWST-Guthaben der Beschwerdeführerin der Jahre 2003 (recte wohl: 2002) bis 2005 zu bezahlen, wobei der Zinsbeginn betreffend die MWST-Vergütung für die Jahre 2002 bis 2004 mit Valuta 18. Januar 2006 festzusetzen sei, für das Jahr 2005 mit Datum der Anfechtung des Entscheids der ESTV mit Einsprache vom 2. Mai 2007 (Postaufgabe). (3) Der Beschwerdeführerin sei für dieses Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen; alles unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV".

E.
Am 7. Januar 2009 reicht die Beschwerdeführerin zusätzlich ein Schreiben der A._____ vom 3. Januar 2009 ein, worin diese be-

stätigt, u.a. das Flugzeug der Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2006 gegen Entgelt zu geschäftlichen Zwecken verwendet zu haben. In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2009 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung hält sie im Wesentlichen dafür, aufgrund der Nähe der Beschwerdeführerin und der A._____ zum saudischen Königshaus bzw. der Beherrschung der Beschwerdeführerin durch das saudische Königshaus sei nicht von einem echten Leistungsaustausch und auch nicht von einer steuerbaren Verwendung des Flugzeugs zu sprechen. Der Zweck der Beschwerdeführerin bestehe bloss im Halten des Flugzeugs für die A._____. Die Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin als blosse Durchlaufgesellschaft lasse sich nur durch das Motiv der Steuerumgehung erklären.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV können gemäss Art. 31. i. V. m. Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 50 sowie 52 VwVG).

1.2 Am 1. Januar 2010 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR. 641.201) 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). Das vorliegende Verfahren untersteht in materieller Hinsicht deshalb dem Bundesge-

setz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist – unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen – das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als 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).

2.
Vorliegend ist zu beurteilen, ob die ESTV zu Recht die Anträge um Rückerstattung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, welche die B._____ ihr im Rahmen der Erbringung von Aircraft Managementleistungen überwälzte, verweigert hat. Das Bundesverwaltungsgericht hat im grösstenteils gleich gelagerten Fall A-6971/2008 in seinem rechtskräftigen Urteil vom 8. Juni 2009, von dem in casu ein Abweichen nicht angezeigt ist, erwogen was folgt (E. 2.1 bis 5.5):

"**2.1**

2.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine solche ist ebenfalls gegeben, wenn der Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 / A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.1.2 Die reine Flugzeugmiete, bei der das Flugzeug ohne Besatzung zum entgeltlichen Gebrauch dem Charterer überlassen wird, stellt zivilrechtlich einen Mietvertrag dar. Beschafft sich eine Fluggesellschaft auf diese Weise ein Flugzeug, so erbringt nicht der Eigentümer oder der Halter des Flugzeugs die Beförderungsleistung gegenüber dem

Fluggast, sondern der Mieter. Demgegenüber stellt beim sog. "Mietcharter" der Eigentümer oder Halter des Flugzeugs dem Charterer nicht nur das Flugzeug, sondern auch die Besatzung zur Verfügung. Bei der Flugzeugmiete und beim "Mietcharter" geht die Verfügungsgewalt und auch die operationelle Verantwortung für die Flüge auf den Charterer über (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 568 E. 5c und d; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 11. November 2004 [SRK 2003-089] E. 3a, vom 26. Oktober 2004 [2002-113] E. 4a). Sowohl die Flugzeugmiete als auch der "Mietcharter" sind mehrwertsteuerrechtlich als Lieferungen zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG) und der Leistungsort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a aMWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.3 mit Hinweisen).

2.2

2.2.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.2.2 Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. aMWSTGV geregelt (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.1). Danach ist anspruchsberechtigt auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in Art. 6 und 7 aMWSTG genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist; b) im Inland keine Gegenstände liefert oder grundsätzlich im Inland keine Dienstleistungen erbringt; c) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTGV). Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden

oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Für Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1-3 aMWSTGV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.4, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.3).

2.2.2.1 Der verlangte Nachweis der Unternehmereigenschaft gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV wird häufig durch die MWST-Registrierung im Ausland erbracht. Es müssen aber auch andere geeignete Formen des Nachweises zugelassen sein. Dies trifft insbesondere auf Unternehmen aus Ländern zu, die keine MWST kennen (JÜRG BUCHLI, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 zu Art. 90 Abs. 2 MWSTG). Zur Definition der Unternehmereigenschaft kann auf Art. 21 Abs. 1 aMWSTG und die diesbezügliche Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Unternehmer ist demnach, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Einen minimalen Umsatz im Sinn von Art. 21 Abs. 1 aMWSTG setzt Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV hingegen nicht voraus. Beim Kriterium der selbständigen Ausübung einer (beruflichen oder gewerblichen) Tätigkeit geht es einerseits darum, die Unternehmereigenschaft derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen. Andererseits kann aber generell nur derjenige als selbständig im Sinn des Umsatzsteuerrechts gelten, der nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen, denen er Leistungen erbringt, im eigenen Namen auftritt. Wer nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist als unselbständig zu betrachten (PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 S. 402; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 [SRK 1999-072] E. 3a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000, veröffentlicht in ASA 70 S. 92 ff.). Wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt, ist somit entscheidend für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Selbständigkeit (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2.2, A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, A-1520/2006

vom 29. August 2007 E. 2.2.3, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2.2 Als im Sinn von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfliesst, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10, ferner E. 8.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Verbrauch in der Unternehmenssphäre"; BGE 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 / A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 2.2, insoweit bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2). Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gleichsam das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen, vgl. E. 2.2.1), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen ("sog. Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt"; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 86 Bst. c; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.4).

3.

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, 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 (BGE 131 II 627 E. 5.2; Urteile des Bundesgerichts 2C_77/2008 vom 12. August 2008 E. 2.2, 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1 und 5.1, je mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 354 E. 4.1; vgl. indessen kritisch dazu BÉATRICE 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., sowie HAROLD GRÜNINGER/STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2008], in Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2009 S. 65 ff.).

4. [...]

5.

Im vorliegenden Fall [gemeint ist das Verfahren A-6971/2008] ist die Beschwerdeführerin mit Sitz in Saudi-Arabien Inhaberin der beiden Flugzeuge V._____ und W._____. Für den Betrieb dieser Flugzeuge bezog sie Aircraft Managementleistungen von der B._____. [...] Nicht im Streit liegt, dass die B._____ diesen Betrag der ESTV abgeliefert, die Beschwerdeführerin alle Rechnungen bezahlt hat und gemäss der von der ESTV publizierten Länderliste im Fall von Saudi-Arabien – trotz fehlendem Gegenrecht im Sinn von Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG – eine Steuervergütung grundsätzlich möglich ist. Im Weiteren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im Inland keine Leistungen erbracht hat. Die ESTV verweigerte der Beschwerdeführerin die Vergütung des erwähnten MWST-Betrages aber dennoch, weil sie weder ihre Unternehmereigenschaft (E. 5.1) noch die Verwendung der bezogenen Leistungen für einen Zweck nachgewiesen habe, der im Inland der Steuer unterliegen würde (E. 5.2). Die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsgestaltung könne nur mit dem Motiv der Steuerumgehung erklärt werden (E. 5.3). Im Weiteren ist [...] fraglich, ob ein Anspruch auf Verzinsung einer allfälligen Steuervergütung bestehe (E. 5.5).

5.1

5.1.1 Als Nachweise für ihre Unternehmereigenschaft im Sinn von Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV reichte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen folgende Unterlagen ein:

a) Eine Bestätigung des Königreichs Saudi-Arabien, Ministerium für Verteidigung und Luftfahrt, vom 12. Juli 2005, dass die Beschwerdeführerin Inhaberin der Flugzeuge V._____ und W._____ sei und diese für ihre private Tätigkeit ("for its private operation") verwenden dürfe, einschliesslich bezüglich dieser Flugzeuge: (1) den Ankauf, Besitz und Verkauf, (2) den Handel und mit deren Betrieb verbundene Aktivitäten, (3) den Einkauf von Dienstleistungen im Zusammenhang mit deren Betrieb, (4) "Dry lease". Ebenso führen zwei Zertifikate des Königreichs Saudi-Arabien ("Aircraft Registration Certificate") die Beschwerdeführerin, inkl. Adresse in Riyadh, als Eigentümerin der Flugzeuge V._____ und W._____ auf.

b) Halbjährlich erstellte Rechnungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2003-2005, mit denen sie die Vermietung und Vercharterung ihrer Flugzeuge V._____ und W._____ (voll ausgerüstet und in Saudi-Arabien zur Verfügung gestellt) der C._____ fakturierte. Die Zahlungsmodalität erfolgt gemäss Vermerk auf den Rechnungen im Rahmen ihrer Vereinbarung.

c) Eine Vereinbarung vom 5. Dezember 2001 zwischen der D._____ Ltd. und der B._____, handelnd für die Beschwerdeführerin ("Aircraft Handover Receipt Agreement"). Die Parteien vereinbarten darin, dass bezüglich des Betriebs der Flugzeuge V._____ und W._____ der Beschwerdeführerin der Vertrag mit der D._____ Ltd. frühzeitig aufgelöst werde und die B._____ das Aircraft Management übernehme.

d) Ein Schreiben des Königreichs Saudi-Arabien vom 1. April 2003 an die B._____ mit einem Check über USD 4'047'000.-- u.a. für den Betrieb der Flugzeuge V._____ und W._____.

e) Zwei Gutschriftsanzeigen der Credit Suisse vom 26. August 2004 bzw. 25. Oktober 2004, ausweisend zwei Einzahlungen auf das Konto der B._____ von USD 2'978'266.-- bzw. USD 3'814'390.-- im Auftrag von E._____.

5.1.2 Mit der eingereichten Bestätigung des Ministeriums für Verteidigung und Luftfahrt (E. 5.1.1 a) wies die Beschwerdeführerin nach, dass sie in Saudi-Arabien als juristische Person unter der Firma X._____ Ltd. existiert und sie die in ihrem Eigentum befindlichen Flugzeuge (V._____ und W._____) für ihre private (geschäftliche) Tätigkeit verwenden darf. Die von der Beschwerdeführerin behauptete Geschäftstätigkeit, die Zurverfügungstellung dieser Flugzeuge mit (von dritter Seite bezogenem) Personal an die C._____ war ihr somit erlaubt. Die eingereichten halbjährlichen Rechnungen an die C._____ (E. 5.1.1 b) legen angesichts des Charakters von Rechnungen (vgl. etwa [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2) und zusammen mit den sog. "Fluglog-Files" die effektive Erbringung dieser Leistungen nahe (vgl. auch E. 5.1.4). Im Weiteren trat die Beschwerdeführerin nicht nur im Verkehr mit den Behörden und gegenüber der C._____ als selbständiges Unternehmen auf, sondern gemäss der Vereinbarung vom 5. Dezember 2001 (E. 5.1.1 c) auch gegenüber der D._____ Ltd. sowie der B._____. Diese Vereinbarung steht im Übrigen im Einklang mit den von der B._____ der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Aircraft Managementleistungen für die Flugzeuge V._____. und W._____.

Die Beschwerdeführerin hat somit den Nachweis erbracht, dass sie in Saudi-Arabien als juristische Person existiert, im Geschäftsverkehr unter eigenem Namen auftritt und in der vorliegend relevanten Zeit (2003-2005) mit ihrer Leistungserbringung an die C._____ eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübte. Sie hat damit ihre Unternehmereigenschaft gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV nachgewiesen (vgl. E. 2.2.2.1).

5.1.3 Die ESTV macht dagegen geltend, die Beschwerdeführerin sei als sog. "single purpose company" zu qualifizieren, die einzig zum Zweck des Erwerbs und Haltens von Flugzeugen gegründet worden sei, diese jedoch von Dritten betreiben lasse und vor Ort kein eigenes Personal beschäftige sowie über keine Räumlichkeiten verfüge. Sie sei deshalb keine aktive, sondern eine passive Gesellschaft und die Unternehmereigenschaft sei demnach zu verneinen. Diesem Einwand ist zunächst zu entgegnen, dass eine "single purpose company", d.h. eine Gesellschaft, die nur einen Geschäftszweck verfolgt, sehr wohl die erforderliche Unternehmereigenschaft im Sinn von Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV aufweisen kann. Entscheidend ist, ob der (einzige)

Zweck zum Inhalt hat, eine gewerbliche Tätigkeit selbständig auszuüben (E. 2.2.2.1). Wie bereits dargelegt (E. 5.1.2) hat die Beschwerdeführerin vorliegend entgeltliche Leistungen an die C._____ erbracht. Von einer passiven Gesellschaft ist deshalb nicht auszugehen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin vor Ort, beim Flughafen in Jeddha (Saudi-Arabien), kein Personal beschäftigte und über keine Räumlichkeiten verfügte, spricht nicht grundsätzlich gegen ihre Unternehmereigenschaft. Die Beschwerdeführerin handelte unbestrittenermassen durch ihren Generalbevollmächtigten, F._____, in Riyadh (Saudi-Arabien), und die Einsatzplanung der Flugzeuge nahm nach Angaben der Beschwerdeführerin ihr Geschäftsführer Captain G._____ mit Wohnsitz in Jeddha vor. Da die B._____ die Piloten für die Flugzeuge V._____ und W._____ stellte, brauchte die Beschwerdeführerin bei diesem Geschäftsmodell selber keine Piloten anzustellen. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, kann es vorliegend für die Frage der Unternehmereigenschaft keine Rolle spielen, dass sie ihren Sitz in Riyadh hat, währenddem ein wesentlicher Teil ihrer Tätigkeit sich auf dem Flughafen in Jeddah abspielte. Entgegen der Ansicht der ESTV liegen im Übrigen auch keine blossen Innenumsätze vor, handelt es sich doch bei der Beschwerdeführerin und der C._____ um zwei selbständige juristische Personen, woran auch der letztlich bestehende Bezug zur königlichen Familie nichts ändert.

5.1.4 Im Weiteren wendet die ESTV ein, die Beschwerdeführerin habe den Zahlungsfluss für ihre angeblichen Leistungen nicht nachgewiesen. Die Beschwerdeführerin legt dar, dass das Zahlungssystem in Saudi-Arabien sehr speziell sei. Alle Staatsbetriebe, wie auch die C._____, seien dem zentralen "Clearingsystem" des Finanzministeriums angeschlossen. Alle internationalen Zahlungen der C._____ an die Beschwerdeführerin bzw. an die B._____ würden zentral durch den Chef des königlichen Rechnungswesens auf Rechnung der C._____ getätigt und abgerechnet. Erhalte ein Unternehmen (wie sie) einen Auftrag, würden ohne vorgängige Rechnungsstellung Depots geäufnet. Hiervon dürfe das beauftragte Unternehmen die von ihr gestellten Rechnungen abbuchen. Zum Nachweis ihrer Ausführungen reichte die Beschwerdeführerin ein Schreiben des Königreiches Saudi-Arabien vom 1. April 2003 an die B._____ mit einem Check über USD 4'047'000.-- u.a. für den Betrieb der Flugzeuge V._____ und W._____ und zwei Gutschriftsanzeigen der Credit Suisse vom 26. August 2004 bzw. vom 25. Oktober 2004, ausweisend zwei Einzahlungen auf das Konto der B._____ von USD 2'978'266.-- bzw.

USD 3'814'390.-- im Auftrag von E._____, ein (vgl. E. 5.1.1 d und e). Diese Belege zeigen Direktzahlungen des Königreichs Saudi-Arabien (bzw. den Ausführungen der Beschwerdeführerin folgend: der C._____) an die B._____ auf. Sie vermögen keinen direkten Nachweis für die Bezahlung der halbjährlich erstellten Rechnungen der Beschwerdeführerin an die C._____ zu erbringen. Der Zahlungsfluss von der C._____ an die Beschwerdeführerin wurde nicht aufgezeigt. Richtigerweise verweist die ESTV in diesem Zusammenhang auch auf die Anmerkung auf den entsprechenden halbjährlichen Rechnungen, dass die Zahlungsabwicklung gemäss Vereinbarung erfolge ("settlement of invoice amount according to Agreement") und diese nicht eingereicht worden sei. Zu beachten ist hier aber, dass der Nachweis der Art und Weise der Zahlungsabwicklung für die Unternehmereigenschaft nach Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV nicht entscheidend ist. Wie die Leistungen der Beschwerdeführerin an die C._____ letztlich bezahlt worden sind, kann deshalb offen bleiben. Im Übrigen erscheinen die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass vorgängig ein Depot geäufnet worden sei, von dem sie die von ihr gestellten Rechnungen abbuchen durfte, nicht abwegig. Nicht gefolgt werden kann der Ansicht der ESTV, die vorliegenden Rechnungen würden den Eindruck erwecken, dass sie einzig deshalb erstellt worden seien, um letztlich die Rückerstattung der MWST zu beantragen.

5.2 Die Beschwerdeführerin stellte der C._____ ihre beiden Flugzeuge V._____ und W._____ mit Personal zur Verfügung. Es handelt sich hier um einen sog. "Mietcharter" (vgl. E. 2.1.2). Keine Rolle spielt dabei für die Beurteilung des Leistungsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____, dass die Beschwerdeführerin das Personal ihrerseits von der B._____ bezog. Der "Mietcharter" ist als Lieferung im Sinn von Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG zu qualifizieren. Die Flugzeuge wurden der C._____ unbestrittenermassen in Saudi-Arabien überlassen, wo sich somit auch der Leistungsort nach Art. 13 Bst. a aMWSTG befand. Wäre der Lieferort in der Schweiz gewesen, wäre diese Lieferung zu versteuern gewesen (Art. 5 Bst. a aMWSTG). Hinsichtlich der Leistungen, welche die Beschwerdeführerin von der C._____ für den "Mietcharter" bezog, ist der Tatbestand von Art. 29 Abs. 1 aMWSTGV, d.h. der Bezug von Leistungen, die der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz der MWST unterliegen würden (vgl. E. 2.2.2), somit erfüllt. Da auch die übrigen Voraussetzungen nach Art. 28 Abs. 1 Bst. a bis c

aMWSTGV gegeben sind, ist für diese Leistungsbezüge die Steuer zu vergüten. Wie gesehen, verwendete die Beschwerdeführerin diese (Eingangs-)Leistungen der C._____ für einen geschäftlich begründeten Zweck, d.h. bei ihr kann insoweit kein Endverbrauch gegeben sein (E. 2.2.2.2). Nicht entscheidend für die Frage der Steuervergütung an die Beschwerdeführerin ist, in welchem Ausmass die C._____ die beiden Flugzeuge für geschäftliche Zwecke eingesetzt hat bzw. bei dieser ein Endverbrauch zu bejahen wäre. Mit anderen Worten ändert der Umstand, dass die Flugzeuge auf Weisung der C._____ sporadisch auch Mitgliedern des Königshauses zur Verfügung gestellt worden seien, nichts an der grundsätzlich gewerblichen Qualifikation der Leistungen der Beschwerdeführerin an die C._____. [...]

5.3 Zu prüfen bleibt, ob – wie von der ESTV geltend gemacht – eine Steuerumgehung (vgl. E. 3) vorliegt. Wirtschaftlich Berechtigter an der Beschwerdeführerin ist H._____, Mitglied des Königshauses von Saudi-Arabien. Da es sich bei der C._____ um einen Staatsbetrieb des Königreichs Saudi-Arabien handelt, zieht die ESTV den Schluss, dass der eigentliche wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin offensichtlich die C._____ bzw. das saudische Königshaus selber sei. Es dränge sich deshalb die Frage auf, wieso die wirtschaftlich Berechtigten die Flugzeuge nicht in eigenem Namen erworben hätten, zumal die Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin einen gewissen administrativen Aufwand und Zusatzkosten verursache. Die ESTV verweist im Übrigen auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, bei dem eine ähnliche Konstellation als Steuerumgehung qualifiziert worden sei. Abgesehen davon, dass es auch im erwähnten Fall durchaus Gründe für das "Zwischenschalten" einer AG gab (vgl. BLUM, a.a.O., S. 352 ff.; GRÜNINGER/OESTERHELT, a.a.O., S. 66 f.), teilt das Bundesverwaltungsgericht die Ansicht der ESTV nicht, dass vorliegend ein mit dem erwähnten Bundesgerichtsurteil vergleichbarer Fall gegeben ist. Der Umstand, dass es sich bei der C._____ um einen Staatsbetrieb handelt und der wirtschaftlich Berechtigte der Beschwerdeführerin dem Königshaus von Saudi-Arabien angehört, legt (noch) keine wirtschaftliche Identität der beiden Gesellschaften (C._____ und Beschwerdeführerin) nahe. Im vorliegenden Fall schaltete die C._____ nicht eine Gesellschaft dazwischen, die sie selber beherrschte. Dies im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 zugrunde lag. Hier bestand eine wirtschaftliche Identität zwischen der Gesellschaft,

die das Flugzeug gegen Entgelt zur Verfügung stellte und dem Leistungsempfänger, dem Alleinaktionär dieser Gesellschaft.

Die von der C._____ gewählte Rechtsgestaltung, dass sie die Flugzeuge nicht selber kaufte, sondern von der Beschwerdeführerin mit Personal mietete (sog. "Mietcharter"), erscheint weder ungewöhnlich noch sachwidrig. Für das gewählte Vorgehen sprechen insbesondere die grössere Flexibilität (je nach Bedarf können mehr oder weniger bzw. andere Flugzeuge gemietet werden) sowie die erhöhte Sicherheit durch die Benutzung verschiedener, nicht auf die eigene Firma lautende Flugzeuge. Im Weiteren liegt im Vergleich zur Konstruktion, bei der die C._____ die Flugzeuge selber kaufen würde, keine erhebliche Steuerersparnis vor. In diesem Fall könnte die C._____ die Steuervergütung für die Aircraft Managementleistungen der B._____ ihrerseits geltend machen. Zutreffend ist zwar, dass eine Kürzung der Steuervergütung zu erfolgen hätte, da die C._____ die Flugzeuge – nach Angaben der Beschwerdeführerin – zu (maximal) 10% für nicht geschäftliche Zwecke nutzte (Art. 29 Abs. 2 aMWSTGV, E. 2.2.2 und 2.2.2.2); dies stellt aber keine erhebliche Steuermehrbelastung dar. Es liegt folglich keine Steuerumgehung vor.

5.4 [...] Zusammenfassend kann der Beschwerdeführerin demnach die Steuervergütung hinsichtlich der Aircraft Managementleistungen, die sie von der B._____ für die Flugzeuge V._____ und W._____ bezog, gewährt werden.

5.5 Die Beschwerdeführerin verlangt zudem die Ausrichtung eines Verspätungszinses auf den zu Unrecht verweigerten Steuervergütungen. Spätestens nach der Abweisung der Forderung durch die ESTV und ihrer Anmahnung auf Rückerstattung sei von einem Verzug der ESTV bei der Auszahlung der MWST-Vergütung auszugehen. Mit dieser Frage, ob ein Zins auf der Steuervergütung geschuldet ist, hat sich das Bundesgericht bereits in seinen Urteilen 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 (E. 3 und 4) und 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 (E. 3 bis 5) befasst. Es hielt dabei im Wesentlichen fest, dass weder das aMWSTG noch die aMWSTGV eine Verzinsung der Steuervergütung vorsehe. Vergütungszinsen seien grundsätzlich nur geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen sei (Urteile des Bundesgerichts 2C.410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2, 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2). Nur ausnahmsweise ergebe sich aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus all-

gemeinen Prinzipien, dass ein Vergütungszins zu bezahlen sei. Vergütungszinsen rechtfertigten sich insbesondere dort, wo auch der Steuerpflichtige bei nicht rechtzeitiger Zahlung der Steuerforderung einen Verzugszins oder Verspätungszins schulde. Ein solcher Zusammenhang zwischen Verzugszinspflicht des Mehrwertsteuerpflichtigen und einem allfällig geschuldeten Vergütungszins auf der Rückvergütung der Mehrwertsteuer an den Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland im Vergütungsverfahren nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG bestehe nicht. Das sei schon deshalb nicht der Fall, weil die rückerstattungsberechtigte Person mit der steuerpflichtigen Person nicht identisch sei. Mit der Stellung des Gesuchs um Steuervergütung oder mit der Erhebung der Einsprache werde die ESTV auch nicht in Verzug gesetzt (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.4 und 5). Vielmehr sei der zurückzuerstattende Betrag verfügungsmässig festzulegen. Im Vergütungsverfahren nach Art. 28 ff. aMWSTGV sei deshalb kein Vergütungszins vorgesehen. Es handle sich nicht um eine Lücke im Gesetz oder in der Verordnung. Im Weiteren könne eine allfällige völkerrechtliche Verpflichtung zur Bezahlung von Vergütungszinsen von vornherein nur dann gegeben sein, wenn der Sitzstaat der Gesuchstellerin gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG Gegenrecht halte. Es sei folgerichtig, wenn zumindest für Länder, bei denen kein Gegenrecht bestehe, auch keine Vergütungszinsen bezahlt würden (Urteile des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 und 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007, je E. 3.4 und 4).

[...] Im Lichte dieser Rechtsprechung hat die Beschwerdeführerin damit keinen Anspruch auf Verzinsung der Steuervergütung. [...] Im Weiteren ist unbestritten, dass Saudi-Arabien kein Gegenrecht hält und sich deshalb von vornherein keine völkerrechtliche Verpflichtung zur Ausrichtung eines Vergütungszinses ergeben kann."

5.6 Im Zusammenhang mit den vorstehenden Ausführungen des Urteils A-6971/2008 zur Vergütung der Mehrwertsteuer ist im Übrigen festzuhalten, dass an der Anwendbarkeit von Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG und Art. 28 ff. aMWSTGV auf das vorliegende Beschwerdeverfahren die Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG (wonach es insbesondere unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen) nichts zu ändern vermögen: Wie gesehen ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG restriktiv anzuwenden, bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht

zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. E. 1.2 hievor). Bei den Bedingungen, die für eine Vergütung der Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG gegeben sein müssen (beispielsweise, dass die bezogenen Leistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet werden), handelt es sich um nach dem bisherigen Recht eigentliche, materielle (Gültigkeits-)Voraussetzungen für die Mehrwertsteuervergütung (vgl. auch E. 2.2.2.2 hievor). Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von altem Recht auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3358/2008 vom 27. April 2010 E. 3.5, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 3.4.3).

6.

Im vorliegenden Fall bezog die Beschwerdeführerin in den Jahren 2002-2005 für ihr Flugzeug Z._____ Aircraft Managementleistungen von der B._____. Die ihr in Rechnung gestellte MWST betrug insgesamt Fr. ... . Die Ausgangslage präsentiert sich – wie bereits erwähnt – gleich wie im Verfahren A-6971/2008: Nicht im Streit liegt, dass die B._____ diesen Betrag der ESTV abgeliefert und die Beschwerdeführerin alle Rechnungen bezahlt hat. Die Verfahrensbeteiligten sind sich zudem einig darin, dass gemäss der von der ESTV publizierten Länderliste im Fall der Cayman Islands – trotz fehlendem Gegenrecht im Sinn von Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG – eine Steuervergütung grundsätzlich möglich ist. Ferner ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im Inland keine Leistungen erbracht hat. Die ESTV verweigerte der Beschwerdeführerin die Vergütung des erwähnten MWST-Betrags aber dennoch, weil diese weder ihre Unternehmereigenschaft (E. 6.1) noch die Verwendung der bezogenen Leistungen für einen Zweck nachgewiesen habe, der im Inland der Steuer unterliegen würde (E. 6.2). Die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsgestaltung könne nur mit dem Motiv der Steuerumgehung erklärt werden (E. 6.3).

6.1

6.1.1 Als Nachweise für ihre Unternehmereigenschaft im Sinn von Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV reichte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen folgende Unterlagen ein:

a) je eine Kopie des "Certificate of Incorporation" sowie der Gesellschaftsstatuten ("Memorandum and Articles of Association") vom

24. August 1995 (mit dem Stempel des "Registrar of Companies" der Cayman Islands; jeweils beglaubigt am 29. Juni 2004). Den Gesellschaftsstatuten kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin u.a. zu folgenden Zwecken gegründet wurde: "(a) To buy, sell, rent, prepare, maintain, repair, equip, let or hire, lease, operate and deal in aircraft of all kinds an the component parts, fittings and accessories thereof [...]. (b) To carry on business as owners, lessors, lessees [...] of aeroplanes and [...] machines of all kinds capable of being flown in the air [...] whether such machines are adapted for the carriage of goods or passengers or both [...] (c) To provide air transportation services for the carriage of passengers [...]." Ferner führt das "Certificate of Registration" der "Civil Aviation Authority of The Cayman Islands" die Beschwerdeführerin, inkl. Adresse in ... [Ort auf den Cayman Islands], als Eigentümerin des Flugzeugs Z._____ auf.

b) Vierteljährlich erstellte Rechnungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2002-2005, mit denen sie der A._____ die Vermietung und Vercharterung ihres Flugzeugs Z._____ (voll ausgerüstet und in Saudi-Arabien zur Verfügung gestellt) fakturierte. Die Rechnungen weisen sowohl die Flugdauer als auch die Anzahl der Landungen aus.

c) Mehrere der monatlich erstellten Rechnungen der B._____ für die Jahre 2002-2005, mit welchen diese der Beschwerdeführerin die erbrachten Aircraft Managementleistungen fakturierte. Die Rechnungen sind direkt an die Beschwerdeführerin adressiert.

d) Ein Schreiben des Königreichs Saudi-Arabien vom 1. April 2003 an die B._____ mit einem Check über USD 4'047'000.-- u.a. für den Betrieb des Flugzeugs Z._____.

e) Eine Gutschriftsanzeige der Credit Suisse vom 26. August 2004, ausweisend eine Einzahlung auf das Konto der B._____ von USD 2'978'266.-- im Auftrag von E._____.

6.1.2 Mit dem "Certificate of Registration" und den Gesellschaftsstatuten wies die Beschwerdeführerin nach, dass sie auf den Cayman Islands als juristische Person unter der Firma X._____ Inc. existiert und sie das in ihrem Eigentum befindliche Flugzeug Z._____ für ihre geschäftliche Tätigkeit verwenden darf. Die von der Beschwerdeführerin behauptete Geschäftstätigkeit, die Zurverfügungstellung dieser

Flugzeuge mit (von dritter Seite bezogenem) Personal an die A._____ war damit amtlich bekannt. Die eingereichten vierteljährlichen Rechnungen an die A._____ (E. 6.1.1 b) weisen angesichts der mehrwertsteuerlichen Bedeutung von Rechnungen und zusammen mit den sog. "Fluglog-Files" in rechtsgenügender Weise auf die effektive Erbringung dieser Leistungen hin (vgl. auch E. 6.1.4 hienach). Im Weiteren trat die Beschwerdeführerin nicht nur im Verkehr mit den Behörden und der A._____ als selbständiges Unternehmen auf, sondern auch der B._____ gegenüber (E. 6.1.1 c; vgl. auch E. 5.1.2 hievor).

Die Beschwerdeführerin hat somit den Nachweis erbracht, dass sie auf den Cayman Islands als juristische Person existiert, im Geschäftsverkehr unter eigenem Namen auftritt und in der vorliegend relevanten Zeit (2002-2005) mit ihrer Leistungserbringung an die A._____ eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübte. Sie hat damit ihre Unternehmereigenschaft gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV nachgewiesen (vgl. E. 2.2.2.1).

6.1.3 Die ESTV macht dagegen geltend, die Beschwerdeführerin sei als sog. "single purpose company" zu qualifizieren, die einzig zum Zweck des Erwerbs und Haltens von Flugzeugen gegründet worden sei, diese jedoch von Dritten betreiben lasse und vor Ort kein eigenes Personal beschäftige sowie über keine Räumlichkeiten verfüge. Sie sei deshalb keine aktive, sondern eine passive (Offshore-)Gesellschaft und die Unternehmereigenschaft sei demnach zu verneinen. Dieselben Einwände hat die Verwaltung bereits im Verfahren A-6971/2008 vorgebracht. Es kann demnach auf die Ausführungen in E. 5.1.3 hievor verwiesen werden. Wie dargelegt hat die Beschwerdeführerin entgeltliche Leistungen an die A._____ erbracht (E. 6.1.2 hievor). Ferner handelte sie ebenfalls – wie die Beschwerdeführerin im Verfahren A-6971/2008 – durch ihren Generalbevollmächtigten, F._____, in Riyadh (Saudi Arabien), und die Einsatzplanung des Flugzeugs nahm nach Angaben der Beschwerdeführerin ihr Geschäftsführer Captain G._____ mit Wohnsitz in Jeddha vor. Da die B._____ – wie im Parallelfall – die Piloten für das Flugzeug Z._____ stellte, brauchte die Beschwerdeführerin bei diesem Geschäftsmodell selber ebenfalls keine Piloten anzustellen. Im Übrigen vermag der letztlich bestehende Bezug zur königlichen Familie gleichsam nichts daran zu ändern, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der A._____ um zwei selb-

ständige juristische Personen handelt, womit – entgegen der Ansicht der ESTV – keine blossen Innenumsätze vorliegen.

6.1.4 Hinsichtlich des Vorbringens der ESTV, die Beschwerdeführerin habe den Zahlungsfluss für ihre angeblichen Leistungen nicht nachgewiesen, kann auf E. 5.1.4 hievor und die dortigen Ausführungen zum geltend gemachten Zahlungssystem mit Depotäufnung verwiesen werden. Die Beschwerdeführerin legt dar, dass die A._____ diesem zentralen Abrechnungssystem ebenfalls angeschlossen sei. Zum Nachweis reicht sie – wie bereits im Verfahren A-6971/2008 – das Schreiben des Königreichs Saudi-Arabien vom 1. April 2003 an die B._____ mit einem Check über USD 4'047'000.--, mit welchen auch der Betrieb des Flugzeugs ... abgegolten worden ist, sowie die Gutschriftsanzeige der Credit Suisse vom 26. August 2004, ausweisend eine Einzahlung auf das Konto der B._____ in Höhe von USD 2'978'266.-- im Auftrag von E._____, ein (vgl. E. 5.1.1 d und e sowie E. 6.1.1 d und e hievor). Wie auch in jenem Verfahren vermögen die Belege zwar keinen direkten Nachweis für die Bezahlung der vierteljährlich erstellten Rechnungen der Beschwerdeführerin an die A._____ und insoweit für den Zahlungsfluss zu erbringen. Zu beachten ist hier aber wiederum, dass der Nachweis der Art und Weise der Zahlungsabwicklung für die Unternehmereigenschaft nach Art. 28 Abs. 1 Bst. c aMWSTGV nicht entscheidend ist. Wie die Leistungen der Beschwerdeführerin an die A._____ letztlich bezahlt worden sind, kann deshalb offen bleiben. Nicht relevant ist des Weitern, dass die A._____ die Kosten für die Unterbringung der durch die B._____ gestellten Crew bezahlte; jene hatte im Endeffekt ohnehin sämtliche Kosten der B._____ zu tragen bzw. wurden ihr diese weiterverrechnet.

6.2 Die Beschwerdeführerin stellte der A._____ ihr Flugzeug ... mit Personal zur Verfügung. Es handelt sich hier ebenfalls um einen "Mietcharter" (vgl. E. 2.1.2), ungeachtet der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin das Personal ihrerseits von der B._____ bezog. Unter Berücksichtigung der Ausführungen in E. 5.2 hievor wird deshalb deutlich, dass hinsichtlich der Leistungen, welche die Beschwerdeführerin von der B._____ für den "Mietcharter" bezog, die Steuer zu vergüten ist. Wie gesehen verwendete die Beschwerdeführerin diese (Eingangs-)Leistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck (vgl. E. 2.2.2.2 hievor). Dass das Flugzeug auf Weisung der A._____ offenbar sporadisch auch Mitgliedern des Königshauses zur Verfügung

gestellt worden ist, vermag nichts an der grundsätzlich gewerblichen Qualifikation der Leistungen zu ändern.

6.3 Zu prüfen bleibt, ob – wie von der ESTV geltend gemacht – eine Steuerumgehung vorliegt (vgl. E. 3). Die Beschwerdeführerin steht gemäss eigenen Angaben dem Königshaus nahe und wird von diesem direkt oder indirekt beherrscht. Dasselbe gelte auch für die A._____ bzw. habe das Königshaus zumindest einen bestimmenden Einfluss auf dieses Unternehmen. Die ESTV zieht daher den Schluss, dass der eigentliche wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin offensichtlich die A._____ bzw. das saudische Königshaus selber sei.

Die vorliegende Konstellation unterscheidet sich – soweit hier von Interesse – nicht von derjenigen des Verfahrens A-6971/2008; es kann mithin gänzlich auf E. 5.3 hievor verwiesen werden. Dies gilt insbesondere auch für den Verweis der ESTV auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, welches mangels Vergleichbarkeit nicht herangezogen werden kann: Der Umstand, dass die A._____ dem Königshaus nahe steht und die Beschwerdeführerin von diesem beherrscht wird, legt (noch) keine wirtschaftliche Identität der beiden Unternehmen nahe. In casu schaltete die A._____ nicht eine Gesellschaft dazwischen, die sie selber beherrschte. Dies im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 zugrunde lag.

Die von der A._____ gewählte Rechtsgestaltung, dass sie – nebst dem Besitz eines eigenen Flugzeugs – das fragliche Flugzeug Z._____ nicht selber kaufte, sondern von der Beschwerdeführerin mit Personal mietete, erscheint weder ungewöhnlich noch sachwidrig. Für das gewählte Vorgehen sprechen insbesondere die grössere Flexibilität (je nach Bedarf können mehr oder weniger bzw. andere Flugzeuge [hinzu-]gemietet werden) sowie die erhöhte Sicherheit durch die Benutzung mehrerer, teilweise nicht auf die eigene Firma lautende Flugzeuge. Im Übrigen liegt im Vergleich mit der Konstruktion, bei der die A._____ auch dieses Flugzeug selber kaufen würde, ohnehin keine erhebliche Steuerersparnis vor. In diesem Fall könnte diese die Steuervergütung für die Aircraft Managementleistungen der B._____ ihrerseits geltend machen (wie offenbar für ihr eigenes Flugzeug in den Jahren 2001 und 2002 bereits erfolgt; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1465/2006 vom 27. Juni 2007). Zwar hätte eine Kürzung der Steuervergütung zu erfolgen, da

die A._____ das Flugzeug – nach Angaben der Beschwerdeführerin – zu (maximal) 10% für nicht geschäftliche Zwecke nutzte (Art. 29 Abs. 2 aMWSTGV, E. 2.2.2 und 2.2.2.2 hievor); dies stellt indes keine erhebliche Steuermehrbelastung dar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.3). Es liegt folglich keine Steuerumgehung vor. Im Übrigen ist im Zusammenhang mit dem Privatgebrauch auf E. 7 hienach zu verweisen.

6.4 Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich die Ausrichtung eines "Verspätungszinses". Zwar führt sie in ihrer Eingabe vom 27. April 2010, worin sie sich nach dem Verfahrensstand erkundigt bzw. danach, bis wann mit dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zu rechnen sei, u.a. Folgendes aus: "[...] Dies insbesondere unter Berücksichtigung dessen, dass gemäss Entscheiden des Schweizerischen Bundesgerichts keinerlei Verzinsung dieser Guthaben erfolgt." Ein – wenn auch lediglich implizit geltend gemachter – teilweiser Beschwerderückzug kann darin indes nicht erblickt werden. Wäre dies beabsichtigt gewesen, hätte es der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin oblegen, ihre Beschwerde in dieser Hinsicht explizit zurückzuziehen.

Die Beschwerdeführerin stützt ihren Antrag auf dieselben Überlegungen wie die Beschwerdeführerin im Verfahren A-6971/2008. Es kann daher vollumfänglich auf die Ausführungen in E. 5.5 hievor verwiesen werden. In Anbetracht der dort wiedergegebenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erhellt, dass die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Verzinsung der Steuervergütung hat bzw. dass von vornherein keine völkerrechtliche Verpflichtung zur Ausrichtung eines Vergütungszinses besteht. An diesem Ergebnis vermag ferner Art. 156 MWSTV, wonach bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen gegebenenfalls ein Vergütungszins ausbezahlt wird, nichts zu ändern. Diese Bestimmung stellt in gleicher Weise wie Art. 88 Abs. 4 MWSTG, der die Ausrichtung eines Vergütungszinses bei der Inlandsteuer regelt, kein eigentliches – sofort anwendbares – Verfahrensrecht im engen Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG dar, auch wenn gerade Art. 88 Abs. 4 MWSTG unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" steht (vgl. E. 1.2 hievor).

7.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Leistungen, die diese von der B._____ für das Flugzeug Z._____ bezog, grundsätz-

lich die Steuer zu vergüten. Dabei wird die ESTV bezüglich des Umfangs des Vergütungsanspruchs die in der Beschwerdeschrift gemachten Aussagen der Beschwerdeführerin zum Umfang des Einsatzes des Flugzeugs für Zwecke der A._____ bzw. zum Privatgebrauch zu würdigen haben. Im Übrigen wird die Beschwerde (betreffend Antrag auf Ausrichtung eines Vergütungszinses) abgewiesen. Ziffern 1 und 2 des Einspracheentscheids der ESTV vom 1. Oktober 2008 sind aufzuheben und die Sache ist zur Berechnung der zu vergütenden Steuer an die ESTV zurückzuweisen.

Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden auf Fr. 18'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin entsprechend dem Verfahrensausgang zu einem Sechstel auferlegt, ausmachend Fr. 3'000.-- (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese Auferlegung rechtfertigt sich insbesondere angesichts des von der ESTV zu Recht abgewiesenen Antrags auf Verzinsung der Steuervergütung. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Kostennote in Höhe von Fr. 4'650.35 (inkl. MWST), ausweisend 8.95 Arbeitsstunden zu Fr. 450.-- und 0.35 Arbeitsstunden zu Fr. 475.--, ist zunächst aufgrund des für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht in der Regel maximal zulässigen Stundenansatzes für Anwälte von Fr. 400.-- (vgl. Art. 10 Abs. 2 VGKE), von dem sich ein Abweichen vorliegend nicht rechtfertigt (Art. 10 Abs. 3 VGKE), auf Fr. 4'140.60 (inkl. MWST; bei einer gleich bleibenden Kleinkostenpauschale [vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 6]) zu kürzen. Aufgrund des nur teilweisen Obsiegens hat die ESTV der Beschwerdeführerin entsprechend der Kostenverlegung von diesem Betrag fünf Sechstel, ausmachend Fr. 3'450.50, als Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.
Ziffern 1 und 2 des Einspracheentscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Oktober 2008 werden aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid der zu vergütenden Steuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 18'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'000.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 18'000.- verrechnet. Der Differenzbetrag von Fr. 15'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'450.50 auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: