Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6971/2008
{T 0/2}

Urteil vom 8. Juni 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____Ltd.,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV),
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Vergütung für die Jahre 2003-2005).

Sachverhalt:

A.
Die A._____Ltd., mit Sitz in Riyadh, Saudi Arabien, stellte am 29. Juni 2004 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) für den Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2003 in der Höhe von Fr. 794'738.45. Als Art der Geschäftstätigkeit gab sie den Betrieb von Luftfahrzeugen und Geschäfte aller Art an. Als Zweck der Verwendung der bezogenen Leistungen führte sie „Beförderung von Passagieren mit Luftfahrzeugen“ an. Dem Antrag legte sie u.a. eine Bestätigung des schweizerischen Leistungserbringers, der B._____AG, bei, dass sie sämtliche im Jahr 2003 in Rechnung gestellte Beträge, ausmachend Fr. 11'139'300.15, bezahlt habe.

B.
Am 24. November 2004 verlangte die ESTV den Nachweis der Unternehmereigenschaft durch die ausländische Steuerbehörde sowie einen Nachweis über die Art der Tätigkeit der Unternehmung anhand von Verträgen, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder ähnlicher Unterlagen. Mit Schreiben vom 30. Mai 2005 teilte die ESTV der A._____Ltd. mit, dass sie mit den eingereichten Unterlagen weder die Unternehmereigenschaft noch Umsätze nachgewiesen habe, die in der Schweiz steuerbar wären oder für die eine Steuerbefreiung nach Art. 19 MWSTG zur Anwendung käme. Sie werde die Anträge auf Steuervergütung aber nochmals prüfen, falls schlüssige Unterlagen nachgereicht würden.

C.
In ihrem Schreiben vom 3. Juni 2005 erklärte sich die ESTV bereit, eine offizielle Bestätigung des „Ministry of Defence and Aviation“ des Königreichs Saudi-Arabien über die geschäftliche Tätigkeit anzuerkennen. Am 28. Juni 2005 reichte die A._____Ltd. bei der ESTV einen weiteren Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2004 in der Höhe von Fr. 840'375.85 mit den entsprechenden Rechnungen der B._____AG ein. Zudem reichte sie am 15. Juli 2005 ein Schreiben des „Kingdom of Saudi Arabia, Ministry of Defence and Aviation“ als Unternehmernachweis, je zwei „Aircraft Airworthiness Certificate“ und „Aircraft Registration Certificate“ sowie zwei

Rechnungskopien als Nachweis ihrer unternehmerischen Tätigkeit ein. Mit Schreiben vom 11. Januar 2006 wies die ESTV die Anträge auf Vergütung der Mehrwertsteuer ab.

D.

Am 18. Januar 2006 verlangte die A._____Ltd. eine anfechtbare Verfügung. Im Weiteren ersuchte sie mit Schreiben vom 15. Juni 2006 um Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2005 in der Höhe von Fr. 949'986.15. Am 15. März 2007 traf die ESTV einen Entscheid in Anwendung von Art. 63 MWSTG und bestätigte die Ablehnung der Anträge auf Vergütung der Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG in Verbindung mit Art. 28 ff. der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) für die in den Jahren 2003 und 2004 bezogenen Leistungen. Zudem lehnte sie den Antrag für das Jahr 2005 ebenfalls ab. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, die eingereichten Dokumente seien sehr rudimentär und würden praktisch nichts über die Tätigkeit der A._____Ltd. aussagen. Der Unternehmernachweis sei nicht erbracht worden. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____Ltd. am 2. Mai 2007 (Postaufgabe) Einsprache. Sie legte insbesondere dar, sie habe alles Zumutbare getan und den geforderten Nachweis erbracht. Sie sei ein in Saudi-Arabien tätiges Unternehmen und stelle ihre Flugzeuge exklusiv der C._____ gegen Entgelt zur Verfügung. Sämtliche Leistungen, die ihr die B._____AG erbracht habe, seien für geschäftliche Zwecke verwendet worden. Es sei aktenwidrig und willkürlich, wenn die ESTV ihre Unternehmereigenschaft verneine und die gestellten Anträge auf Vergütung der Mehrwertsteuer ablehne.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2008 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die A._____Ltd. habe weder die Unternehmereigenschaft noch die Verwendung der bezogenen Leistungen für einen Zweck nachgewiesen, der im Inland der Steuer unterliegen würde. Das eingereichte Ministerial-Schreiben vom 12. Juli 2005 könne nicht als Unternehmernachweis anerkannt werden. Es handle sich dabei lediglich um eine Bestätigung, dass die A._____Ltd. zwei Flugzeuge (X._____ und Y._____) besitze und diese für ihre private Tätigkeit verwende. Ob sie die im Antrag auf Steuervergütung genannten Leistungen (Geschäfte aller Art, Betrieb von Luftfahrzeugen, Beförderung von

Passagieren mit Luftfahrzeugen) auch tatsächlich ausführe, könne diesem Dokument nicht entnommen werden. Aus den Angaben der A._____Ltd. ergebe sich nicht, dass sie an ihrem Sitz in Riyadh geschäftlich tätig sei; insbesondere habe sie keine Mietverträge über Geschäftsräumlichkeiten eingereicht. Sie betreibe die Flugzeuge zudem nicht mit eigenem Personal und übe damit keine eigentliche Geschäftstätigkeit aus. Sie müsse deshalb als passive Gesellschaft qualifiziert werden. Es handle sich um eine „single purpose company", die zum Zweck des Erwerbs und Haltens von Flugzeugen gegründet worden sei, diese jedoch von Dritten betreiben lasse und vor Ort kein eigenes Personal beschäftige. Im Weiteren könne den Rechnungen an die C._____ vorliegend keine relevante Bedeutung zukommen. Mit ihnen würde weder ein Zahlungsfluss noch die Erzielung entsprechender Umsätze nachgewiesen.

F.

Die A._____Ltd. (Beschwerdeführerin) führte am 3. November 2008 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Oktober 2008 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht 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 29. Juni 2004 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2003 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. 794'738.47; b) Antrag vom 28. Juni 2005 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2004 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. 840'375.84; c) Antrag vom 15. Juni 2006 für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2005 im MWST-Vergütungsbetrag von Fr. 949'989.14. (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 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". Die Beschwerdeführerin machte insbesondere geltend, es sei zwar richtig, dass sie keine eigenen Angestellten habe. Diese benötige sie für ihre Geschäftstätigkeit jedoch nicht, denn sie handle durch ihren Generalbevollmächtigten sowie durch Angestellte der C._____. Sie habe ihre beiden

Flugzeuge X._____ und Y._____ sowie das eingemietete Flugzeug Z._____ primär der C._____ zur Verfügung gestellt; dieses Unternehmen sei ihre Vertragspartnerin gewesen. In Bezug auf die beiden Flugzeuge X._____ und Y._____ handle es sich um das integrale Zurverfügungstellen von voll ausgerüsteten, betriebsbereiten Beförderungsmitteln mit Betriebspersonal an die C._____. Unbestritten sei, dass in Saudi-Arabien das Königshaus und die Wirtschaft engmaschig ineinander verwoben seien. Das Königshaus kontrolliere und führe die Staatsunternehmen, die in allen wichtigen Geschäftsbereichen tätig seien. Auch das Zahlungswesen in Saudi-Arabien sei speziell. Alle Staatsbetriebe seien dem zentralen „Clearingsystem“ des Königshauses bzw. des Finanzministeriums angeschlossen. Dies gelte auch für die C._____. Internationale Zahlungen der C._____ an sie bzw. die B._____AG seien zentral durch den Chef des königlichen Rechnungswesens auf Rechnung der C._____ getätigt worden. Erhalte ein Unternehmen (wie vorliegend die A._____Ltd.) einen Auftrag, würden ohne vorgängige Rechnungsstellung Depots geäufnet. Hiervon dürfe das beauftragte Unternehmen die von ihm gestellten Rechnungen abbuchen. Wirtschaftlich werde sie von Prinz (...) kontrolliert. Dieser sei Berater des Ministeriums für Petroleum und Bodenschätze in Saudi-Arabien gewesen. Er habe in den Jahren 2003 bis 2006 bei solchen Projekten eng mit C._____, (...) und anderen vom Staat kontrollierten Unternehmen im Bereich der Öl- und Gasförderung zusammengearbeitet. In den Jahren 2002 bis 2006 habe primär die C._____ die drei in Frage stehenden Flugzeuge gegen Entgelt verwendet. Sie habe die Flugzeuge in enger Koordination mit der C._____ eingesetzt. Verantwortlich für die Planung sei Chef Pilot Captain K._____ mit Wohnsitz in Jeddha gewesen. Die Piloten für ihre Flugzeuge X._____ und Y._____ seien durch die B._____AG gestellt worden, die Piloten für das Flugzeug Z._____ seien durch K._____ organisiert worden.

Für das eingemietete Flugzeug Z._____ habe sie von der B._____AG nur einzelne Leistungen, keine Aircraft Managementleistungen bezogen. Die B._____AG habe diese Teilleistungen aber dennoch mit MWST fakturiert. Dies sei aufgrund der (bestrittenen) falschen Praxis der ESTV erfolgt. Sie sei bereit, auf die Vergütung der MWST betreffend das Flugzeug Z._____ zu verzichten bzw. den Antrag zurückzuziehen, sofern die ESTV schriftlich bestätige, dass die B._____AG ihr gegenüber im Gutschriftsverfahren die MWST-

Belastung korrigieren und diese Gutschrift in einer der nächsten MWST-Abrechnungen entgeltsmindernd berücksichtigen dürfe.

Ihre Flugzeuge seien nicht Bestandteil der königlichen Flugzeugflotte. Jedoch habe sie auf Weisung der C._____ hin und wieder auch Mitgliedern des Königshauses ihre Flugzeuge für private Zwecke zur Verfügung gestellt. Der Einsatz der Flugzeuge zu Gunsten der Königsfamilie in Saudi-Arabien schätze sie auf max. 10% der Einsatzstunden. Sie sei deshalb bereit, einen Privatgebrauch der Flugzeuge von maximal 10% anzuerkennen und in diesem Ausmass eine Kürzung des MWST-Vergütungsanspruchs hinzunehmen. Dies sei als maximales Zugeständnis zu würdigen, denn die Flugzeuge seien zu mehr als 90% für geschäftliche Zwecke der C._____ verwendet worden, zumal auch diversen Mitgliedern der Königsfamilie innerhalb der C._____ geschäftsführende Funktion zukomme. Im Weiteren habe Bundesrat Merz in seinem Antwortschreiben vom 7. Oktober 2004 ausgeführt, die ESTV lege die erforderlichen Bedingungen für die MWST-Vergütungen an ausländische Unternehmen sehr grosszügig aus. Sie habe diesen Beteuerungen geglaubt und ihre Flugzeuge auch in den Jahren 2004 bis 2006 weiterhin durch ein inländisches Unternehmen, die B._____AG, betreiben lassen. Hätte sie gewusst, dass die ESTV trotz den Zusicherungen des Vorstehers des Finanzdepartements nach wie vor ihre Praxis der Verweigerung beibehalte, hätte sie anders disponiert.

G.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2008 teilte die Beschwerdeführerin der ESTV mit, dass die Leistungen der B._____AG in Bezug auf das Flugzeug Z._____ zu Unrecht mit MWST belastet worden seien und sie diese deshalb aufgefordert habe, ihr eine entsprechende Gutschrift auszustellen. Die Beschwerdeführerin ersuchte die ESTV diese Auffassung kurz zu bestätigen; dadurch müsse im Beschwerdeverfahren konsequenterweise das Flugzeug Z._____ nicht mehr behandelt werden.

H.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2009 auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin habe den Nachweis ihrer Unternehmereigenschaft nicht erbringen können. Gegen eine ge-

schäftliche Tätigkeit im Sinn des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts spreche, dass sie ihre Flugzeuge für Zwecke von saudi-arabischen Unternehmen, die dem Staat gehörten und durch Mitglieder des Königshauses geführt würden, eingesetzt habe. Es frage sich, ob die Flugzeuge tatsächlich zur Hauptsache für geschäftliche Zwecke verwendet worden seien bzw. weshalb die C._____ die Voraussetzungen für eine Rückvergütung der MWST nicht selber geschaffen und die Anträge gestellt habe. Dass die Beschwerdeführerin kein Unternehmen im Sinn des MWSTG sei und die Art ihrer Leistungen nicht nachgewiesen habe, folge aus ihren eigenen Angaben in der Beschwerde. Sie gebe selber zu, keine Angestellten zu haben. Es handle sich somit nicht um eine aktive, sondern um eine passive Gesellschaft. Dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Flugzeuge der C._____ mietweise integral zur Verfügung gestellt habe, bleibe eine unbewiesene Behauptung. Ebenso wenig sei nachgewiesen, dass die Flugzeuge effektiv hauptsächlich für geschäftliche Zwecke verwendet worden seien.

Auch die Behauptungen der Beschwerdeführerin zur Verwendung des Flugzeugs Z._____ blieben unbelegt, unterlasse sie es doch, schriftliche Verträge einzureichen. Die Beschwerdeführerin sei nicht in der Lage, den Nachweis dafür zu erbringen, dass sie eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübe. Auch das von der Beschwerdeführerin erläuterte Zahlungssystem zwischen ihr und der C._____ könne den erforderlichen Nachweis nicht erbringen, dass Leistungen erbracht worden seien, die im Inland der Steuer unterliegen würden und einen Zahlungsfluss ausgelöst hätten. Zudem zeige dieses Zahlungssystem, dass die angeblich erbrachten Leistungen die betriebliche Sphäre der C._____ bzw. des saudischen Königshauses gar nie verlassen hätten, weshalb reine, nicht steuerbare Innenumsätze vorliegen würden. Die C._____ stehe gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin dem Königshaus von Saudi-Arabien nahe bzw. werde von diesem kontrolliert. Insofern stelle sich die Frage nach dem wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin. Nach den bisher gemachten Angaben sei dies offensichtlich die C._____ bzw. das saudische Königshaus. Es dränge sich 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 verursachen würde. Dies lasse sich nur mit dem Motiv der Steuerumgehung erklären. Selbst wenn die Beschwedeführerin gemäss

lokalem Recht Saudi-Arabiens nicht verpflichtet sei, geschäftliche Aufzeichnungen zu führen oder Erfolgsrechnungen und Bilanzen zu erstellen, könne den Rechnungen an die C._____ vorliegend keine Bedeutung zukommen. Damit werde weder ein Zahlungsfluss noch die Erzielung entsprechender Umsätze nachgewiesen. Im Weiteren seien die Leistungen der B._____AG in Bezug auf das Flugzeug Z._____ – Treibstoff und Catering – als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang im Sinne von Art. 36 Abs. 4 MWSTG bzw. als Aircraft Managementleistung zu betrachten. Die entsprechenden Leistungen der B._____AG seien deshalb gemäss der damaligen Praxis zu Recht mit MWST fakturiert worden. Ebenfalls unbegründet sei die Beschwerde schliesslich in Bezug auf einen behaupteten Vertrauensschaden im Zusammenhang mit den Schreiben von Bundesrat Merz.

I.

Am 30. März 2009 reichte die Beschwerdeführerin zusätzlich ein Schreiben der B._____AG vom 30. März 2009 und eine Bestätigung von Captain K._____ vom 19. März 2009 ein. Die B._____AG führte aus, dass sie das Aircraft Management für die Flugzeuge X._____ und Y._____ erbracht habe und diese Flugzeuge mehrheitlich geschäftlich, insbesondere für Zwecke der C._____, aber auch für andere in Saudi-Arabien tätige Gesellschaften, eingesetzt worden seien. Für das Flugzeug Z._____ habe sie lediglich Treibstofflieferungen und das „Catering“ erbracht. Dieses Flugzeug habe die Beschwerdeführerin ebenfalls u.a. für die C._____ eingesetzt. Captain K._____ bestätigt in seinem Schreiben die von der B._____AG gemachten Ausführungen.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021),

sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1632; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1738/2006 vom 20. Januar 2009 E. 1.3).

2.

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 MWSTG). 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 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 und 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 sogenannten „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; 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 MWSTG) und der Leistungsort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a MWSTG; 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 MWSTG).

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 MWSTG). Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. MWSTGV 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 MWSTG 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 MWSTGV). 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 MWSTG 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 MWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1-3 MWSTGV; 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 MWSTGV 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 MWSTG 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 MWSTG setzt Art. 28 Abs. 1 Bst. c MWSTGV 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 MWSTG 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 und 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 Rechts-

gestaltung 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 u. 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.

4.1 Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. 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. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 V 472 E. 5, Urteil des Bundesgerichts 1C_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1711/2006 vom 23. Januar 2009 E. 2.8, A-1336/2006 vom 2. Juli 2008 E. 4.4 und A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 7.1; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O, Rz. 668 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt am Main 1990, S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

4.2 Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, ist das Prinzip von Treu und Glauben nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur beschränkt anwendbar. Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Bedingungen klar und eindeutig erfüllt sind (BGE 131 II 627 E. 6.1, BGE 118 Ib 312 E. 3b; Urteil des Bundesgerichts vom 3. August 2000, veröffentlicht in ASA 70 S. 771 f. E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1500/2006 vom 1. Oktober 2008 E. 3.1 mit Hinweisen).

5.

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin mit Sitz in Saudi-Arabien Inhaberin der beiden Flugzeuge Bombardier BD-700 (X._____) und Canadair Challanger CL-604 (Y._____) (vgl. amtl. Akten Nr. 6). Für den Betrieb dieser Flugzeuge bezog sie Aircraft Managementleistungen von der B._____AG, Zürich. Im Weiteren hat die Beschwerdeführerin gemäss ihren Angaben ein weiteres Flugzeug (Boeing 727 mit der Registration Z._____) zugemietet, für welches sie ebenfalls Leistungen (Treibstoff und Catering) von der B._____AG bezog. Diese fakturierte der Beschwerdeführerin alle Leistungen inkl. MWST. Für die Jahre 2003 bis 2005 betrug die in Rechnung gestellte MWST insgesamt Fr. 2'585'103.45. Nicht im Streit liegt, dass die B._____AG 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 MWSTG – 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 die Bedeutung zweier Schreiben von Bundesrat Merz strittig (E. 5.4) und zudem 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 MWSTGV 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 X._____ und Y._____ 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“ (amtl. Akten Nr. 6). Ebenso führen zwei Zertifikate des Königreichs Saudi-Arabien („Aircraft Registration Certificate“) die Beschwerdeführerin, inkl. Adresse in Riyadh, als Eigentümerin der Flugzeuge X._____ und Y._____ auf (amtl. Akten Nr. 6).

b) Halbjährlich erstellte Rechnungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2003-2005, mit denen sie die Vermietung und Vercharterung ihrer Flugzeuge X._____ und Y._____ (voll ausgerüstet und in Saudi-Arabien zur Verfügung gestellt) der C._____ fakturierte. Die Zahlungsmodalität erfolgt gemäss Vermerk auf den Rechnungen im Rahmen ihrer Vereinbarung (Beschwerdebeilage Nr. 10; amtl. Akten Nr. 1).

c) Eine Vereinbarung vom 5. Dezember 2001 zwischen der S._____Ltd. und der B._____AG, handelnd für die Beschwerdeführerin („Aircraft Handover Receipt Agreement“). Die Parteien vereinbarten darin, dass bezüglich des Betriebs der Flugzeuge der Beschwerdeführerin (X._____ und Y._____) der Vertrag mit der S._____Ltd. frühzeitig aufgelöst werde und die B._____AG das Aircraft Management übernehme (Beschwerdebeilage Nr. 8).

d) Ein Schreiben des Königreichs Saudi-Arabien vom 1. April 2003 an die B._____AG mit einem Check über USD 4'047'000.-- u.a. für den Betrieb der Flugzeuge X._____ und Y._____ (Beschwerdebeilage Nr. 6).

e) Zwei Gutschriftsanzeigen der Credit Suisse vom 26. August 2004 bzw. 25. Oktober 2004, ausweisend zwei Einzahlungen auf das Konto der B._____AG von USD 2'978'266.-- bzw. USD 3'814'390.-- im Auftrag von Q._____ (Beschwerdebeilage Nr. 7).

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 A._____Ltd. existiert und sie die in ihrem Eigentum befindlichen Flugzeuge (X._____ und Y._____) 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 so genannten „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 S._____Ltd. sowie der B._____AG. Diese Vereinbarung steht im Übrigen im Einklang mit den von der B._____AG der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Aircraft Managementleistungen für die Flugzeuge X._____ und Y._____.

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 MWSTGV 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 MWSTGV 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, R._____, in Riyadh (Saudi-Arabien) und die Einsatzplanung der Flugzeuge nahm nach Angaben der Beschwerdeführerin ihr Geschäftsführer Captain K._____ mit Wohnsitz in Jeddha vor. Da die B._____AG die Piloten für die Flugzeuge X._____ und Y._____ 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._____AG 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 geäuffnet. 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._____AG mit einem Check über USD 4'047'000.-- u.a. für den Betrieb der Flugzeuge X._____ und Y._____ und zwei Gutschriftsanzeigen der Credit Suisse vom 26. August 2004 bzw. vom 25. Oktober 2004, ausweisend zwei Einzahlungen auf das Konto der B._____AG von USD 2'978'266.-- bzw. USD 3'814'390.-- im Auftrag von Q._____, ein (vgl. 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._____AG auf. Sie vermögen keinen direkten Nachweis für die Bezahlung der halbjährlich erstellen 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 MWSTGV 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 geäuffnet 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 X._____ und Y._____ 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._____AG bezog. Der „Mietcharter“ ist als Lieferung im Sinn von Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG zu qualifizieren. Die Flugzeuge wurden der C._____ unbestrittenermassen in Saudi-Arabien überlassen, wo sich somit auch der Leistungsort nach Art. 13 Bst. a MWSTG befand. Wäre der Lieferort in der Schweiz gewesen, wäre diese Lieferung zu versteuern gewesen (Art. 5 Bst. a MWSTG). Hinsichtlich der Leistungen, welche die Beschwerdeführerin von der B._____AG für den „Mietcharter“ der Flugzeuge X._____ und Y._____ bezog, ist der Tatbestand von Art. 29 Abs. 1 MWSTGV, 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 MWSTGV gegeben sind, ist für diese Leistungsbezüge die Steuer zu vergüten. Wie gesehen, verwendete die Beschwerdeführerin diese (Eingangs-)Leistungen der B._____AG 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._____.

Hinsichtlich der bezogenen Leistungen (Treibstoff, Catering) für das – gemäss ihren Angaben – eingemietete Flugzeug Z._____ hat die Beschwerdeführerin hingegen keinen genügenden Nachweis erbracht, dass diese zur Erzielung von Umsätzen dienten, die in der Schweiz steuerbar wären (Art. 29 Abs. 1 MWSTGV). Die eingereichten

halbjährlichen Rechnungen an die C._____ betreffen nur die Zurverfügungstellung der Flugzeuge X._____ und Y._____ (vgl. 5.1.1 b). Im Weiteren sind die von der Beschwerdeführerin nachgereichten Bestätigungen der B._____AG vom 30. März 2009 sowie von Captain K._____ vom 19. März 2009, dass das Flugzeug Z._____ insbesondere für die C._____ eingesetzt worden sei, für den vorliegend erforderlichen Nachweis nicht genügend, da sie erst im Nachhinein erstellt worden und zudem ihrerseits nicht belegt sind. Aus diesem Grund erübrigt sich auch die Befragung der angebotenen Zeugen. Hinsichtlich der Leistungen der B._____AG für das Flugzeug Z._____ kann somit keine Steuervergütung gewährt werden. Nicht zu prüfen ist im vorliegenden Verfahren, ob – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – die B._____AG aufgrund einer Auskunft der ESTV vom 8. Juli 2004 (Beschwerdebeilage Nr. 13a) diese Leistungen (Treibstoff und Catering) zu Unrecht als Aircraft Managementleistungen qualifiziert und in der Folge fälschlicherweise mit MWST fakturiert hat. Einen allfälligen Anspruch auf Rückerstattung der von der B._____AG auf diesen Leistungen abgerechneten und der ESTV bezahlten MWST kann von vornherein nur dieser selbst und nicht der Beschwerdeführerin zukommen. Es steht der B._____AG frei, bei der ESTV eine entsprechende Rückerstattung bzw. einen diesbezüglichen Entscheid zu verlangen. Zur Beurteilung einer in der Folge allfällig zu Unrecht vorgenommenen Überwälzung der MWST von der B._____AG auf die Beschwerdeführerin wären demgegenüber gemäss Art. 37 Abs. 6 MWSTG die Zivilgerichte zuständig.

5.3 Zu prüfen bleibt, ob – wie von der ESTV geltend gemacht – eine Steuerumgehung (vgl. E. 3) vorliegt. Wirtschaftlich Berechtigter an der Beschwerdeführerin ist Prinz (...), Mitglied des Königshauses von Saudi-Arabien (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 8). 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 (vgl. Vernehmlassung, Seite 8). 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 (vgl. Vernehmlassung, Seite 13). 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._____AG 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 MWSTGV, E. 2.2.2 und 2.2.2.2); dies stellt aber keine erhebliche Steuermehrbelastung dar. Es liegt folglich keine Steuerumgehung vor.

5.4 Zu klären ist – insbesondere für das Flugzeug Z._____ – im Weiteren die Bedeutung zweier Schreiben von Bundesrat Merz vom 7. Oktober 2004 bzw. vom 24. Januar 2006 auf das vorliegende Verfahren. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe den Beteuerungen des Bundesrates geglaubt, dass die ESTV die Bedin-

gungen für die Steuervergütung an ausländische Unternehmen sehr grosszügig auslege. Hätte sie gewusst, dass die ESTV trotz diesen Zusicherungen ihre Verweigerungspraxis beibehalte, hätte sie ihrem schweizerischen Erbringer der Aircraft Managementleistungen schon im Jahr 2004 und nicht erst 2006 gekündigt und ein ausländisches Unternehmen damit beauftragt. Ihr sei in der Folge in diesem Umfang ein Vertrauensschaden entstanden. Richtig ist, dass Bundesrat Merz als Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements der Beschwerdeführerin am 7. Oktober 2004 mitteilte, unter welchen Voraussetzungen ein ausländisches Unternehmen die Steuervergütung für bezogene Aircraft Managementleistungen in der Schweiz geltend machen könne. Er führte aus, dass die heute geltende Verwaltungspraxis gesetzmässig sei und dem System der Nettoallphasensteuer entspreche. Die ESTV lege die für eine Steuervergütung erforderlichen Bedingungen wie etwa das Gegenrecht des ausländischen Staates sehr grosszügig aus, damit beim ausländischen Kunden möglichst keine „taxe occulte“ in Form der schweizerischen Mehrwertsteuer anfalle. Mit seinem Schreiben vom 24. Januar 2006 teilte er in Beantwortung einer Aufsichtsbeschwerde vom 7. November 2005 der Beschwerdeführerin zudem u.a. mit, dass von zehn Rückerstattungsanträgen, die saudi-arabische Gesellschaften gestellt hätten, in acht Fällen Rückerstattungen ausbezahlt worden seien. Zwei Fälle seien pendent bzw. noch in Bearbeitung (Stand Ende 2005). Die ESTV sei verpflichtet, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Rückerstattung der Mehrwertsteuer sorgfältig zu prüfen.

Die Beschwerdeführerin zog offenbar aus den Ausführungen, dass eine sehr grosszügige Auslegung der für die Steuervergütung erforderlichen Bedingungen – wie etwa das Gegenrecht des ausländischen Staates – durch die ESTV erfolge, den Schluss, ihre Anträge auf Steuervergütung würden positiv entschieden. Dieser Schluss ist jedoch nicht zwingend und stellt nichts weiter als eine blosse Mutmassung dar. Wie in den Schreiben klar dargelegt wurde, ist die ESTV verpflichtet, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Rückerstattung sorgfältig zu prüfen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wurde in den betreffenden Schreiben nicht die Erwartung geweckt, dass ihre Gesuche auf Steuervergütung gutgeheissen würden. Es fehlt deshalb bereits an einer Grundlage für ein berechtigtes Vertrauen auf Gutheissung der Anträge, das zu schützen wäre (vgl. E. 4.1). Ebenfalls kann sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg darauf berufen, dass in acht anderen Fällen von Rücker-

stattungsanträgen saudi-arabischer Gesellschaften eine Steuervergütung gewährt worden sei, denn bei jedem Antrag hat die ESTV die verschiedenen Voraussetzungen für eine Steuervergütung, d.h. nicht nur das Gegenrecht des Sitzstaates, einzeln zu prüfen. Hier fehlt es somit ebenfalls bereits an einer Vertrauensgrundlage. Die erwähnten Schreiben vermögen daher am vorliegenden Resultat nichts zu ändern.

Zusammenfassend kann der Beschwerdeführerin demnach die Steuervergütung hinsichtlich der Aircraft Managementleistungen, die sie von der B._____AG für die Flugzeuge X._____ und Y._____ bezog, gewährt werden. Hinsichtlich der bezogenen Leistungen für das Flugzeug Z._____ (Treibstoff und Catering) hat die ESTV die Steuervergütung dagegen zu Recht verweigert.

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 MWSTG noch die MWSTGV 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 allgemeinen 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. Einen solchen 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 MWSTG 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 Steuer-

vergütung 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. MWSTGV 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 MWSTG 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).

Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Anlass, diese klare und auch in der Lehre auf Zustimmung gestossene Rechtsprechung (BÉATRICE BLUM, Verneinung eines Vergütungszinses auf der Steuerrückerstattung an ausländische Unternehmen, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 355 ff.) aufgrund der sich mit diesen Urteilen auch nicht ansatzweise auseinandersetzenden Vorbringen in der Beschwerdeschrift in Frage zu stellen. Im Lichte dieser Rechtsprechung hat die Beschwerdeführerin damit keinen Anspruch auf Verzinsung der Steuervergütung. Entgegen ihrer Ansicht geriet die ESTV nach der aufgezeigten bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch mit der Bestreitung der Verweigerung der Steuervergütung sowie der anschliessenden Einspracheerhebung nicht in Verzug. Im Weiteren ist unbestritten, dass Saudi-Arabien kein Gegenrecht hält und sich deshalb von vornherein keine völkerrechtliche Verpflichtung zur Ausrichtung eines Vergütungszinses ergeben kann.

6.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Leistungen, die diese von der B._____AG für die Flugzeuge X._____ und Y._____ bezog, grundsätzlich die Steuer zu vergüten. Dabei wird die ESTV bezüglich des Umfangs des Vergütungsanspruchs sowohl die in der Beschwerdeschrift gemachten Aussagen der Beschwerdeführerin wie auch das dem Bundesverwaltungsgericht eingereichte Schreiben der B._____AG vom 30. März 2009 zu würdigen haben. Im Übrigen

wird die Beschwerde abgewiesen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Oktober 2008 wird aufgehoben und die Sache zur Berechnung der zu vergütenden Steuer an die ESTV zurückgewiesen.

Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden auf Fr. 30'000.-- 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 Drittel auferlegt, ausmachend Fr. 10'000.-- (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese Auferlegung rechtfertigt sich insbesondere angesichts der von der ESTV zu Recht verweigerten Steuervergütung hinsichtlich der für das Flugzeug Z._____ bezogenen Leistungen, bei denen der Beschwerdeführerin (gemäss ihren eigenen Angaben) in den Jahren 2003-2005 Fr. 526'325.94 MWST (vgl. Beschwerde, Rz. 35 und Beschwerdebeilage Nr. 13a) überwälzt worden sei sowie unter Berücksichtigung des abgewiesenen Antrags auf Verzinsung der Steuervergütung und nicht stattgegebener Rügen im Zusammenhang mit der Berufung auf Treu und Glauben. 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 der Höhe von Fr. 9'026.95 (inkl. MWST), ausweisend 18.1 Arbeitsstunden zu Fr. 450.--, 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. 8'053.15 (inkl. MWST; bei einer gleich bleibenden Kleinkostenpauschale) zu kürzen. Aufgrund des nur teilweisen Obsiegens hat die ESTV der Beschwerdeführerin entsprechend der Kostenverlegung von diesem Betrag zwei Drittel, ausmachend Fr. 5'368.75, als Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Oktober 2008 wird aufgehoben und die Sache zur Berechnung der zu vergütenden Steuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 30'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 10'000.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- verrechnet. Der Differenzbetrag von Fr. 20'000.-- ist der Beschwerdeführerin bei Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 5'368.75 auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

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: