Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1630/2006 + A-1631/2006
{T 0/2}

Urteil vom 13. Mai 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Gesellschafterverhältnis; steuerbare Verwendung
(4/2000 - 1/2002).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (Beschwerdeführerin) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Kauf und den Verkauf, das Halten und den Betrieb von Flugzeugen; sie kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, Grundbesitz erwerben, verwalten und veräussern, Darlehen aufnehmen und gewähren sowie Garantien und andere Sicherheiten stellen. Mit Schreiben vom 20. September 2000 liess die Beschwerdeführerin der ESTV darlegen, sie plane den Erwerb eines inländisch verzollten und immatrikulierten Flugzeugs des Typs PC 12 (Flugzeug 1). Es sei davon auszugehen, sie stelle das Flugzeug vorwiegend ihrem Hauptaktionär entgeltlich und damit mehrwertsteuerbar zur Verfügung. Sie nehme deshalb an, dass sie die Vorsteuer auf dem Erwerb des Flugzeugs vollumfänglich geltend machen könne. Auf entsprechende Aufforderung der Beschwerdeführerin hin retournierte die ESTV das Schreiben mit dem handschriftlichen Vermerk: „Unter den beschriebenen Umständen kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden“.

B.
Am 6. Oktober 2000 beantragte die Beschwerdeführerin ihre Eintragung ins Register für Mehrwertsteuerpflichtige, bezifferte jedoch den seit Beginn ihrer Tätigkeit erzielten Umsatz mit Fr. 0.--. Mit Schreiben vom 16. Oktober 2000 teilte ihr die ESTV mit, sie verweigere ihre Aufnahme ins Steuerregister, da sie noch keinen Umsatz erzielt und damit die steuerbare Tätigkeit noch nicht aufgenommen habe. Mit Eingabe vom 17. November 2000 legte die Beschwerdeführerin eine Akonto-Rechnung gleichen Datums im Betrage von Fr. 31'175.-- (inkl. MWST von Fr. 2'175.--) an Z._____ für die Benützung der PC 12 vor und machte geltend, sie umgehend ins Steuerregister einzutragen, da sie nun Umsatz erzielt habe. Daraufhin trug die ESTV die Beschwerdeführerin per 17. November 2000 ins Register für Mehrwertsteuerpflichtige ein. Für das 4. Quartal 2000 deklarierte die Beschwerdeführerin in ihrer Abrechnung mit der ESTV eine geschuldete Mehrwertsteuer von Fr. 2'175.-- und machte einen Vorsteuerabzug von Fr. 440'256.85 geltend. Das entsprechende Steuerguthaben im Betrag von Fr. 438'081.85 zahlte ihr die ESTV in der Folge aus. Für das Jahr 2001 deklarierte sie eine Steuerschuld von gesamthaft Fr. 44'037.35 und verlangte eine Vorsteuer im Totalbetrag von Fr. 463'298.10 zurück (im Wesentlichen infolge Kaufs vom 6. Dezember 2001 einer weiteren PC 12 [Flugzeug 2]; dieses Flugzeug war für kurze Zeit nach den USA

exportiert und danach wieder importiert worden, wobei es in dieser Zeit im Eigentum der Beschwerdeführerin blieb). Für das 1. Quartal 2002 deklarierte die Beschwerdeführerin schliesslich ein Steuerguthaben von Fr. 16'034.20, welches sich im Wesentlichen aus der Gutschrift (Fr. 176'782.--) an ihren Kunden infolge zu hoher Akonto-Rechnungen für die Benützung der PC 12 im Geschäftsjahr 2000/2001 ergeben habe.

C.

Anlässlich der Revision der Mehrwertsteuerabrechnungen forderte die ESTV die Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf, zu erklären, wie „mit einem Umsatz von Fr. 400'000.-- ein Fremdkapital von ca. Fr. 11 Mio.“ Franken (kapitalisierte Vorsteuern) finanziert werden könne. Daraufhin erklärte die Beschwerdeführerin, das Fremdkapital sei ihr vom Alleinaktionär, Z._____, zinslos überlassen worden. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 9. September 2002 forderte die ESTV von der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern im Umfange von Fr. 453'974.-- nach, die im Wesentlichen aus dem Vorhalt resultierten, der Finanzertrag als steuerausgenommener Umsatz und die Zinsfreiheit des Darlehens führten zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuern. In der Folge liess die Beschwerdeführerin diese Nachforderung bestreiten und geltend machen, die beiden in ihrem Eigentum stehenden Flugzeuge würden durch die A._____ AG gewartet und dieser auch vermietet. Die A._____ AG stelle die Flugstunden den Benutzern im eigenen Namen in Rechnung. Danach vergüte sie der Beschwerdeführerin die Einnahmen aus den Flugstunden. Die ESTV stellte am 20. November 2002 fest, die Leistungen der A._____ AG an die Beschwerdeführerin stellten ein sog. Aircraft Management dar und seien zum Normalsatz zu versteuern. Ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern sei die Vermietung der Flugzeuge durch die Beschwerdeführerin an die A._____ AG; dabei kämen die Ansätze einer marktüblichen Vermietung im Sinne von Art. 33 Abs. 2 MWSTG zur Anwendung. Am 11. März 2003 stornierte sie die EA Nr. ... im Betrag von Fr. 453'974.-- und ersetzte diese mit den EA Nr. ... f. über eine Mehrwertsteuer von Fr. 215'484.-- (4/2000) und Fr. 238'480.-- (1/2001—1/2002). Diese Nachforderungen resultierten aus dem Vorhalt, Leistungen an die nahe stehende Person Z._____ seien fälschlicherweise nicht zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten versteuert worden sowie der Finanzertrag als steuerausgenommener Umsatz und die Zinsfreiheit des Darlehens führten zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuern.

D.
Mit Entscheiden je vom 21. März 2003 verfügte die ESTV, sie habe von der Beschwerdeführerin die Beträge Fr. 215'484.-- (4/2000) bzw. Fr. 238'480.-- (1/2001—1/2002), je zuzüglich Verzugszins, zu Recht nachgefordert. Am 16. April 2003 liess die Beschwerdeführerin dagegen je Einsprache erheben und beantragen, der zu bezahlende Mehrwertsteuerbetrag sei auf Fr. 0.-- festzusetzen. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Flugstunden an den Alleinaktionär seien zu identischen Ansätzen verrechnet worden wie gegenüber Dritten, nämlich zu Fr. 1'380.-- pro Stunde. Den selben Betrag erhalte sie von der B._____ AG (spätere A._____ AG) für die Benützung des Flugzeuges. Ferner habe entgegen der Auffassung der ESTV kein von der Steuer ausgenommener Finanzertrag (Zins- oder Wertschriftenertrag) in relevanter Höhe erzielt werden können. Was in der Erfolgsrechnung als „Finanzertrag“ ausgewiesen sei, stelle zum einen Teil eine buchhalterische Korrektur, eine Kursanpassung per Ende Jahr auf ihrem USD-Konto bei der Bank und zum andern Teil eine Kursanpassung von Wertschriften dar. Der effektive Zinsertrag von lediglich Fr. 4'800.-- rechtfertige keine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs, da die praxisgemässe Limite von Fr. 10'000.-- bzw. 10% des Gesamtumsatzes damit nicht erreicht worden sei. Schliesslich entbehre jeglicher gesetzlicher Grundlage, das zinslose Darlehen als Subvention oder Spende zu qualifizieren, welche eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges zur Folge hätten. Ohnehin sei das Darlehen des Alleinaktionärs als Sanierungsbeitrag zu behandeln, da die Beschwerdeführerin überschuldet gewesen sei. Gemäss eigener Praxis der ESTV hätten Beiträge von Gesellschaftern an eine sanierungsbedürftige Gesellschaft nicht als Spenden zu gelten und damit keine Vorsteuerabzugskürzungen zur Folge. Nach weiteren Briefwechseln führte die ESTV am 30. und 31. Mai 2006 eine Steuerkontrolle bei der Beschwerdeführerin durch.

E.
Mit Einspracheentscheiden je vom 30. Juni 2006 hiess die ESTV die Einsprachen teilweise gut (je betreffend Zinserträge [USD]) und stellte fest, die Beschwerdeführerin schulde Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 370'872.-- (4/2000) bzw. Fr. 402'272.-- (1/2001 – 1/2002). Damit belastete die ESTV verglichen mit den ersten Entscheiden für das Quartal 4/2000 im Ergebnis zusätzliche Fr. 155'388.-- (s. EA Nr. ... vom 30. Juni 2006; 370'872.-- ./. Fr. 215'484.--) und für die Quartale 1/2001 bis 1/2002 zusätzliche Fr. 163'822.-- (s. EA Nr. ... vom 30. Juni 2006;

Fr. 402'272.-- ./. 238'480.-- + Fr. 30.-- [„Umsatzdifferenz“ beibehalten]). Die Gutheissung resultierte aus dem Umstand, dass die ESTV die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den Kurskorrekturen anerkannte und die entsprechende Vorsteuerabzugskürzung nunmehr aufhob. Zur Begründung der Mehrwertsteuerschuld hielt die ESTV im Wesentlichen dafür, die geltend gemachten Vorsteuern seien um 84,24% zu kürzen. Denn die Eingangsleistungen an die Beschwerdeführerin seien lediglich zu 15,76% in deren Ausgangsleistungen eingeflossen. Dieses Verhältnis der steuerbaren Verwendung lasse sich dadurch berechnen, dass die geltend gemachten Vorsteuern von Fr. 1'110'743.-- einer deklarierten Mehrwertsteuer von Fr. 175'003.-- gegenüberstehen würden.

F.
Am 29. August 2006 lässt die X._____ AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben mit den Begehren, die Einspracheentscheide unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben; die ESTV sei anzuweisen, ihr die geltend gemachte Vorsteuer von Fr. 85'573.20 für das Quartal 1/2000 sowie von Fr. 477'531.-- für die Quartale 1/2001 bis 1/2002, zuzüglich Zins, zu erstatten; eventualiter sei die Beschwerdesache zwecks Festsetzung der Vorsteuern an die ESTV zurückzuweisen. Zur Begründung trägt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, vor der Beschaffung des ersten Flugzeuges habe sie sich bei der ESTV die Zusage eingeholt, die Vorsteuern geltend machen zu dürfen; darauf sei die ESTV zu behaften. Die dem Alleinaktionär für die Benützung des Flugzeugs in Rechnung gestellten Entgelte hielten einem Drittvergleich ohne weiteres stand. Eine gemischte Verwendung der Flugzeuge durch die Beschwerdeführerin sei nicht möglich, und die Rangrücktritte des Alleinaktionärs könnten nicht als Spenden mit Auswirkungen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung betrachtet werden.

G.
Mit Vernehmlassung vom 20. November 2006 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

H.
Am 29. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren übernommen.

Auf die Eingaben an die SRK bzw. ans Bundesverwaltungsgericht wird

– soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die bis zum 31. Dezember 2006 bei der SRK anhängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat die Einspracheentscheide vom 30. Juni 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diese beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 31. März 2002). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen hat (17. November 2000 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.2 Die Zusammenlegung von Verfahren und der Abschluss des Verfahrens mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen die gleichen oder gleichartige Rechtsfragen stellen

(Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 1.3; vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind für die beiden vorliegenden Verfahren erfüllt, die zwei unterschiedliche Einspracheentscheide selben Datums zum Gegenstand haben. Es handelt sich jeweils um die nämliche Beschwerdeführerin und die gleichen Rechtsfragen. Überdies sprechen sich die Parteien übereinstimmend für eine Vereinigung aus. Die Verfahren A-1630/2006 und A-1631/2006 sind zu vereinigen.

1.3 Zwar hiess die ESTV mit den angefochtenen Einspracheentscheiden die Einsprachen teilweise gut (je betreffend Zinserträge), belastete aber für das Quartal 4/2000 im Ergebnis zusätzliche Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 155'388.-- und für die Quartale 1/2001 bis 1/2002 zusätzliche Fr. 163'822.-- (s. Sachverhalt Bst. E hievor). Diese reformatio in peius resultierte aus einer zu diesem Verfahrenszeitpunkt neuen Begründung der Nachforderungen im Zusammenhang mit der Kürzung des Vorsteuerabzugs. Daraus geht implizite hervor, dass die ESTV die Begründung in den angefochtenen ersten Entscheiden als mit dem Bundesrecht unvereinbar betrachtete.

Die ESTV kann den angefochtenen ersten Entscheid zu Ungunsten der Steuerpflichtigen grundsätzlich ändern, soweit dieser Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen bzw. unvollständigen Sachverhaltsfeststellung beruht. Beabsichtigt die ESTV eine solche reformatio in peius, so bringt sie dies der Steuerpflichtigen zur Kenntnis und räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (Art. 62 Abs. 2 und 3 VwVG); sie gewährt ihr also das rechtliche Gehör, das soweit geht, dass die mit der Verschlechterung der Rechtslage bedrohte Steuerpflichtige im Rahmen dieser Anhörung ausdrücklich darauf hinzuweisen ist, sie könne ihr Rechtsmittel zurückziehen und der angefochtene Entscheid erwachse damit in Rechtskraft (vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.94, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Diese Handhabung der reformatio in peius soll den Rechtsuchenden nur, aber immerhin, davor schützen, hinter das zurückgeworfen zu werden, was er vor der Vorinstanz erreicht hat (vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.93).

Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht die reformatio in peius als solche nicht beanstandet. Vielmehr hat sie sich einlässlich mit der neuen Begrün-

dung in den Einspracheentscheiden und mit der zusätzlich verfügten Steuer auseinandergesetzt. Überdies hat sie mit den vorliegenden Rechtsbegehren, die darüber hinausgehen, als was sie mit den ersten Entscheiden erreicht hat, zweifelsfrei signalisiert, dass sie damit nicht den Schutz davor in Anspruch nehmen will, hinter das zurückgeworfen zu werden, was sie mit den ersten Entscheiden erreicht hat. Eine allfällige Gehörsverletzung wäre unter diesen Umständen als mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt zu betrachten.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG; Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG; Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a cc).

2.2 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Das anwendbare schweizerische Mehrwertsteuerrecht schreibt in systemgerechter Weise und – in Abweichung der Rechtsprechung des EuGH und etwa des deutschen Rechts zum "erfolglosen Unternehmer" – zwingend vor, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen, mithin für eine der Steuer unterliegende Ausgangsleistung letztlich auch verwenden muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Gemäss konstanter schweizerischer Rechtsprechung bedarf es denn auch eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, "dass die Ein-

gangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet". Folglich ist ein minimaler Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung nach dem hier anwendbaren Recht zwingend, auch wenn der Zusammenhang kein direkter zu sein braucht, d.h. ein mittelbarer genügt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.79 E. 2c; vgl. BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine, 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.2 in fine; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2 mit Hinweisen).

Fliesst die Eingangsleistung nicht in steuerbare Ausgangsleistungen im beschriebenen Sinn ein, liegt 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 132 II 353 E. 8.2, 123 II 295 E. 7a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2).

2.3 Auch die Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern hängt vom Vorhandensein eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nach den allgemeinen Regeln (E. 2.1 hievor) ab. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge oder Gesellschaftereinlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Lehre und Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen. Namentlich kommt kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zustande bei der ordentlichen Gewinn- und Verlustbeteiligung (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42 E. 5c cc; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 422; vgl. auch JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 244).

Gemäss Bundesgericht soll die Gesellschaft zwischen der Finanzierung durch ihre Gesellschafter mittels Eigenkapital einerseits oder aber Fremdkapital (z.B. Darlehen oder verdeckte Kapitaleinlagen) andererseits wählen können, ohne dass diese Wahl unterschiedliche mehrwertsteuerliche Folgen für sie hätte (BGE 132 II 353 E. 6.3 und 6.4). Als reine Finanzierungsmittel der Gesellschaft hätten Kapitaleinlagen der Gesellschafter – wie deren Darlehen – grundsätzlich keine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge (Ausahme: soweit sie in direktem Zusammenhang stehen mit steuerbelasteten Eingangsleistungen der Gesellschaft); dies im Unterschied zu Subventionen oder Spenden. Allein entscheidend für eine Vorsteuerabzugskürzung sei die Frage, ob die Gesellschaft steuerbare Tätigkeiten ausführe oder nicht; ob sie also die ordentlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG (bzw. Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV) erfülle (BGE 132 II 353 E. 7 und 9). Die Gesetzgebung schliesse nicht aus, sehe gar vor, dass die Steuerpflichtige – selbst über mehrere Steuerperioden hinaus bis zu ihrem Untergang – Vorsteuerüberschüsse erziele. Bei einem rein quantitativen Missverhältnis zwischen geltend gemachter Vorsteuer und Ausgangssteuer dürfte die ESTV nicht unbesehen einschreiten. Solange die Eingangsleistungen in steuerbare Ausgangsleistungen flössen, sei eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht zulässig (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.4, 10). Bei einem offensichtlichen Missverhältnis dürfe die ESTV indes nach den Gründen suchen, denn es sei unüblich, dass ein Aktionär mit Verlusten unbestimmten Ausmasses eine steuerpflichtige Gesellschaft finanziere. Sei dieses Missverhältnis beispielsweise darauf zurückzuführen, dass die Gesellschaft nebst den geschäftlichen Zielen auch andere (verdeckte) verfolge, die ein Hobby oder andere luxuriöse Vorlieben der Gesellschafter zum Gegenstand hätten und damit der privaten Bedürfnisbefriedigung bzw. dem Endverbrauch des Aktionärs dienten, sei der Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt (vgl. BGE 132 II 353 E. 10).

2.4 Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und

Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 4.2; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 2006, Rz. 622 ff.).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall bezweckte die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben, die im Herbst 2000 erworbene erste PC 12 (Flugzeug 1) für ihren Alleinaktionär zu verwenden. Diese sollte daneben auch an Dritte vermietet werden. Zu diesem Zweck habe die Beschwerdeführerin die A._____ AG vertraglich verpflichtet, das Operating des Flugzeugs zu übernehmen und nebst der Verwendung durch ihren Alleinaktionär für eine möglichst optimale „Vermietung/Vercharterung“ zu sorgen. Die zweite PC 12 (Flugzeug 2), welche die Beschwerdeführerin im Dezember 2001 erwarb, habe dem Alleinaktionär zeitweise in den USA zur Verfügung stehen sollen. Der Alleinaktionär gab denn vor den Zollbehörden auch zu Protokoll, sein „lang gehegter Traum war die Anschaffung eines privaten Flugzeuges“; er habe sich dann eine PC 12 gekauft (Einvernahme-Protokoll der Zollverwaltung vom 24. September 2002 S. 2 [Vernehmlassungsbeilage 28]); es sei schon lange sein Wunschtraum gewesen, mit einem eigenen, kleinen Flugzeug über den Atlantik zu fliegen (Protokoll, a.a.O., S. 3); zu Trainingszwecken habe er die PC 12 (Flugzeug 1) auch selbst geflogen; die PC 12 (Flugzeug 2) sei für ihn selbst, seine Familie und seine Freunde zu Reisezwecken eingesetzt gewesen (Protokoll, a.a.O., S. 5); entschieden habe er, wie und wann dieses Flugzeug eingesetzt wurde (Protokoll, a.a.O., S. 5 und 7). Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin zumindest das erste Flugzeug ihrem Alleinaktionär, privaten Dritten und der A._____ AG entgelt-

lich zur Verfügung gestellt. Es habe sich aber herausgestellt, dass das „... Programm“ der A._____ AG nicht lief wie erwartet und die beiden Flugzeuge zu oft am Boden gestanden hätten. Deswegen habe sie Verluste erlitten. Zum Erwerb der beiden Flugzeuge habe die Beschwerdeführerin Darlehen des Alleinaktionärs erhalten, wobei er angesichts der Ertragslage auf eine Verzinsung der Darlehen verzichtete und teilweise im Rang gegenüber andern Gläubigern zurücktrat.

Die ESTV trägt vor, die Beschwerdeführerin sei seit ihrem ersten Geschäftsjahr unbestrittenermassen im Sinne von Art. 725 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) überschuldet gewesen. Sanierungsmassnahmen seien jedoch keine erfolgt, da der Alleinaktionär bei jährlichen Verlusten von weit über einer halben Million Franken jedes Jahr Rangrücktritt erklärt habe. Die Beschwerdeführerin habe eine Umsatzsteuer von lediglich Fr. 175'003.-- gegenüber einer geltend gemachten Vorsteuer von Fr. 1'110'743.-- deklariert (bis Ende 2005). Betrachte man den den Streitgegenstand bildenden Zeitraum, stünde eine deklarierte Steuer von Fr. 45'444.-- einer Vorsteuer von Fr. 917'787.-- gegenüber. Die Beschwerdeführerin erleide dauernd Verluste, weil sie das Hobby ihres Alleinaktionärs umsetze und dessen Luxusbedürfnisse befriedige. Der Vorsteuerabzug sei nur in jenem Umfang zuzulassen, als steuerbare Leistungen tatsächlich stattgefunden hätten.

3.2 Mittlerweile ist unbestritten, dass die zinslosen Darlehen des Alleinaktionärs an die Beschwerdeführerin keine Spenden darstellen und deshalb keine entsprechende verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung bei der Beschwerdeführerin zur Folge haben (E. 2.3 hievor). Nicht im Streit liegt ferner, dass diese Darlehen als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren sind und nicht in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch mit der Beschwerdeführerin erfolgten und soweit keine mehrwertsteuerlichen Folgen zeitigen (E. 2.3 hievor). Ebenso unumstritten ist, dass die Beschwerdeführerin daneben ihrem Alleinaktionär und Dritten aber mehrwertsteuerliche Leistungen (Überlassung eines Flugzeuges zum Gebrauch und/oder Beförderungsleistungen) gegen Entgelt erbrachte und damit auch, dass grundsätzlich Eingangsleistungen (z.B. Einkauf Flugzeug; Wartung und Betrieb) an die Beschwerdeführerin in deren steuerbare Ausgangsleistungen mündeten. Im Streit liegt jedoch die Frage, ob die ESTV mit Recht die auf diesen Eingangsleistungen lastende Vorsteuer nur gekürzt zum Abzug zulässt, genauso wie die Frage nach dem Umfang der Kürzung. Die ent-

sprechenden, mit den angefochtenen Einspracheentscheiden verfügten Steuerforderungen werden allerdings rechnerisch und damit sachverhaltsmässig durch die Beschwerdeführerin nicht bestritten. Unumstritten ist in dieser Hinsicht auch, dass lediglich rund 15,76% der Eingangsleistungen in steuerbare Ausgangleistungen geflossen sind (total geltend gemachte Vorsteuer im Betrage von Fr. 1'110'743.-- gegenüber einer deklarierten Steuer auf Ausgangsleistungen von Fr. 175'003.--).

3.3 Es gilt zu prüfen, ob der erheblich übermässige Vorsteuerüberschuss der Beschwerdeführerin darauf zurückzuführen ist, dass sie neben ihrem geschäftlichen Zweck auch einen verdeckten verfolgte, welcher ein Hobby oder andere luxuriöse Vorlieben des Alleinaktionärs zum Gegenstand hatte.

Die Beschwerdeführerin bezweckt hauptsächlich den Kauf und den Verkauf, das Halten und den Betrieb von Flugzeugen. Von allem Anfang an hat sie grosse Verluste erlitten und hat ihre geschäftliche Tätigkeit nie mit wirtschaftlichem Erfolg verrichten können. Die als Ziel vorgegebene „optimale Vermietung/Vercharterung“ ihrer beiden Flugzeuge hat so nie stattgefunden. All dies erstaunt nicht weiter, verfügte sie doch nach unwiderlegter Darstellung der Vorinstanz über kein eigenes Domizil, keine eigene Infrastruktur und kein eigenes Personal, keine Marketingmassnahmen sowie über keinen wirklich eigenen Marktauftritt, was alles erforderlich wäre, um ihren Hauptzweck überhaupt – geschweige denn wirtschaftlich erfolgreich – erfüllen zu können. Überdies waren die Flugzeuge nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin nicht für den kommerziellen Betrieb zertifiziert, weshalb sich nur schwerlich argumentieren lässt, dass sie tatsächlich für die kommerzielle Verwendung eingekauft worden sind. Die Beschwerdeführerin finanzierte sich im Wesentlichen mit den zinslosen Darlehen des Alleinaktionärs und dessen Rangrücktritten gegenüber anderen Gläubigern. Ernsthafte Massnahmen, um ihre Verluste auf eine andere Weise zu vermeiden, hat sie keine nachgewiesen. Ebenso fehlt ein Nachweis dafür, dass der Alleinaktionär irgendwelche Vorkehrungen zur Sicherung der zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel in Höhe von rund 12 Mio. Franken getroffen hätte. Vor diesem Hintergrund gewinnt im vorliegenden Fall der Standpunkt des Bundesgerichts, es sei unüblich, dass ein Aktionär mit Verlusten unbestimmten Ausmasses eine steuerpflichtige Gesellschaft finanziere (E. 2.3 hievor), zusätzlich an Gewicht. Dass der Alleinaktionär die Beschwerdeführerin mit seinen Darlehen (zum Kauf der Flugzeuge) und

den Rangrücktritten gegenüber anderen Gläubigern (zur Abwendung des Konkurses) im Sinne dieser Rechtsprechung finanzierte, ist ganz offensichtlich und bedarf keiner weitergehenden Erläuterungen. Ferner räumte der Alleinaktionär ausdrücklich gleich selbst ein, lange den Traum von der Anschaffung eines „privaten Flugzeuges“ gehegt zu haben, und „er“ habe sich dann auch eine PC 12 gekauft (E. 3.1 hievor). Wörtlich genommen verdeutlicht er zweierlei: faktisch hat er als Privatperson die Flugzeuge gekauft, und sie sollten ihm privat gehören bzw. der privaten Verwendung dienen. Dieser wörtliche Sinngehalt widerspiegelt sich in seinen weiteren Aussagen, wonach er die PC 12 (Flugzeug 1) zu Trainingszwecken auch selbst geflogen habe und die PC 12 (Flugzeug 2) für ihn selbst, seine Familie und seine Freunde zu Reisezwecken eingesetzt gewesen sei; entschieden habe er, der Alleinaktionär, über Art und Zeitpunkt des Flugzeugeinsatzes, und nicht etwa die Beschwerdeführerin. Wenngleich diese faktische Einschätzung der Aussagen des Alleinaktionärs sich nicht mit der juristischen (Gründung einer AG/Darlehen Alleinaktionär zum Kauf der Flugzeuge durch Beschwerdeführerin etc.) deckt, führen all die geschilderten Umstände zum unzweifelhaften Schluss, dass die Beschwerdeführerin nebst ihrem geschäftlichen einem weiteren, verdeckten Zweck diente. Dieser bestand – wie die Vorinstanz – nachzuweisen vermag, von allem Anfang an in der Umsetzung eines Hobbys, der Fliegerei, ihres Alleinaktionärs und der Befriedigung der entsprechenden Luxusbedürfnisse. Das offensichtliche Missverhältnis zwischen geltend gemachter Vorsteuer einerseits und deklarierter Ausgangssteuer andererseits sowie die enormen Verluste der Beschwerdeführerin sind damit rechtserheblich auf die private Bedürfnisbefriedigung des Alleinaktionärs zurückzuführen. Soweit die Eingangsleistungen verdeckt der privaten Bedürfnisbefriedigung des Aktionärs dienen, münden sie nicht in steuerbare Ausgangsleistungen. Eine entsprechende Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts ist aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gerechtfertigt (E. 2.3 hievor). Die Beschwerdeführerin stellt rechnerisch nicht in Abrede, dass lediglich rund 15,76% der Eingangsleistungen in steuerbare Ausgangleistungen geflossen sind. Der Vorsteuerabzug ist entsprechend um 84,24% zu kürzen.

3.4 Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht in einem jüngsten Urteil die mit dem vorliegenden Fall vergleichbare Konstellation als Steuerumgehung qualifizierte (Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4). Gleich wie dort wären im

vorliegenden Fall die folgenden, in bundesgerichtlicher Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen der Steuerumgehung gegeben: (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung erscheint als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen; (2.) es ist anzunehmen, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären; (3.) das gewählte Vorgehen würde tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (Urteil 2C_632/2007, a.a.O., E. 4.1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin bezweckt den Kauf und den Verkauf, das Halten und den Betrieb von Flugzeugen. In Wirklichkeit beschränkte sich ihre geschäftliche Tätigkeit auf das *Halten* der fast ausschliesslich von ihrem Alleinaktionär benutzten Flugzeuge. Sie verfügte über kein Personal, das irgendwelche darüber hinausgehende Aktivitäten hätte entfalten können. Sämtliche mit dem Betrieb und dem Unterhalt der Flugzeuge zusammenhängende Tätigkeiten hatte sie an die A._____ AG übertragen. Unter diesen Umständen drängt sich die Frage auf, weshalb der Alleinaktionär die Flugzeuge "pro forma von der Beschwerdeführerin halten liess, die keine eigene Tätigkeit entfaltete, sondern als blosse Durchlaufgesellschaft auftrat", und weshalb er die Flugzeuge nicht in eigenem Namen erworben hat, zumal die Dazwischenschaltung einer juristischen Person einen gewissen administrativen Aufwand und zusätzliche Kosten – auch steuerliche – verursacht. Das Bundesgericht beantwortete diese Frage für den gleichen Sachverhalt mit dem alleinigen Motiv der Steuerersparnis und bezeichnete die zugrunde liegende Rechtsgestaltung als sachwidrig und ungewöhnlich (Voraussetzungen 1 und 2 der Steuerumgehung; Urteil 2C_632/2007, a.a.O., E. 4.4 und 4.5). Bezüglich dieser beiden ersten Voraussetzungen der Steuerumgehung kommt im Fall der Beschwerdeführerin erschwerend hinzu, dass sie von allem Anfang nebst dem geschäftlichen einen verdeckten Zweck, die private Bedürfnisbefriedigung des Alleinaktionärs, verfolgte (E. 3.3 hievor). Es liegt auf der Hand, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte, wenn es von der ESTV hingenommen würde. Hätte der Alleinaktionär die Flugzeuge nämlich im eigenen Namen erworben und betreiben lassen, wie es sachgemäss wäre, hätte er die erheblichen Vorsteuern, insbesondere jene, die beim Erwerb der Flugzeuge angefallen sind, nicht geltend machen können, da er persönlich nicht mehrwertsteuerpflich-

tig ist (Voraussetzung 3 der Steuerumgehung; Urteil 2C_632/2007, a.a.O., E. 4.6).

3.5 Was die Beschwerdeführerin vorträgt, vermag nicht durchzudringen.

3.5.1 Sie hält dafür, es sei unzulässig, für eine Vorsteuerkürzung auch Ereignisse ab dem Quartal 2/2002 bis Ende 2005 zu berücksichtigen; denn Streitgegenstand bildeten einzig die Quartale 4/2000 bis 1/2002.

Dem Grundsatze nach ist der Beschwerdeführerin beizupflichten. Sie verkennt jedoch, dass im Zeitraum, der Streitgegenstand bildet, eine deklarierte Steuer von Fr. 45'444.-- einer Vorsteuer von Fr. 917'787.-- gegenüberstünde (E. 3.1 hievor). So gesehen würden gar nur rund 5% der Vorleistungen in steuerbare Ausgangsleistungen Eingang finden. Auf eine entsprechende reformatio in peius ist jedoch zu verzichten, weil sie sachlich nicht gerechtfertigt wäre. Die Frage nach der effektiven Verwendung von solch grossen Investitionen, die zeitlich derart nahe beieinander liegen, für steuerbare Zwecke, bedarf einer zeitlichen Gesamtbetrachtung, welche den wirklichen Verhältnissen in jedem Fall besser entspricht. Es ist gerichtsnotorisch, dass Investitionen erst nach Ablauf einer gewissen Zeit in steuerbare Ausgangsumsätze einfliessen können.

3.5.2 Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die erforderliche Kausalität zwischen den Eingangs- und Ausgangsleistungen sei gegeben. Über jede Flugstunde mit dem Alleinaktionär habe sie abgerechnet. Es sei unzulässig, die Absichten und Tätigkeiten der Gesellschaft einerseits und des Aktionärs andererseits zu vermischen. Gesellschaften nähmen keine privaten Tätigkeiten vor. Überdies habe sie über zwei Drittel ihrer Umsätze mit Nichtaktionären getätigt. Neu gegründete Gesellschaften würden in den ersten Geschäftsjahren häufig Verluste erzielen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin wird nicht in Abrede gestellt, dass ein Teil der Eingangsleistungen in steuerbare Ausgangsleistungen mündeten, auch in solche, die im behaupteten Umfang an andere Leistungsempfänger als der Alleinaktionär erfolgten. Es ist ja auch nur ein Teil des Vorsteuerabzugs zu kürzen. Zutreffend ist zwar, dass grundsätzlich die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin (Leistungserbringerin) mit jenen des Alleinaktionärs (Leistungsempfänger) mehr-

wertsteuerlich nicht zu vermischen sind. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs, die hier in Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geschieht, basiert indes darauf, dass die Beschwerdeführerin einen verdeckten Zweck verfolgte (E. 3.3 hievor). In Verfolgung dieses Zwecks verwendete sie, die Leistungserbringerin, die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke; allein dies ist hier massgebend. Im Übrigen kann eine Steuerpflichtige durchaus Endverbrauch im unternehmerischen Bereich vollziehen; Endverbrauch ist nicht zwingend privat (E. 2.2 hievor).

3.5.3 Die Beschwerdeführerin versucht – teilweise mit Bezugnahme auf die direkten Steuern und die Problematik der geldwerten Leistung – nachzuweisen, dass die an den Alleinaktionär verrechneten Leistungen einem Drittvergleich standhalten. Damit geht sie an der Sache vorbei. Die Vorinstanz begründet und berechnet die Vorsteuerabzugskürzung nicht (mehr) nach Massgabe des Drittpreises, sondern danach, dass die Eingangsleistungen nur teilweise für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet worden seien. Gleich verhält es sich mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin zur „Spende durch Sanierung“. Die Darlehen des Alleinaktionärs sind nicht als Spenden zu qualifizieren (E. 3.2 hievor), die Vorsteuerabzugskürzung ergibt sich im vorliegenden Fall aus anderem Grund.

3.5.4 Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben und beansprucht, dass ihr Vertrauen in nachfolgende Zusicherung der ESTV zu schützen ist: „Unter den beschriebenen Umständen kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden“ (Sachverhalt Bst. A hievor).

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sie in ihrer, dieser Auskunft vorangehenden Anfrage vom 20. September 2000 den zu beurteilenden Sachverhalt im Wesentlichen wie folgt darstellen liess: Ihr Zweck bestehe im Kaufen, Verkaufen, Halten und Betreiben von Flugzeugen; sie plane den Erwerb einer PC 12; es sei davon auszugehen, dass sie das Flugzeug vorwiegend ihrem Hauptaktionär zur Verfügung stelle; selbstverständlich stelle sie dem Aktionär dafür entsprechend Rechnung, und sie liefere die darauf geschuldete Steuer ab; sie nehme an, dass sie die Vorsteuer auf dem Erwerb des Flugzeugs vollumfänglich geltend machen könne, da sie das Flugzeug für steuerbare Zwecke verwende.

Der verdeckte Zweck der Beschwerdeführerin, welcher für die steuerliche Beurteilung der in der Anfrage vorgelegten Konstellation rechtserheblich gewesen wäre (s. E. 3.3 hievor), wird im Schreiben vom 20. September 2000 indes verschwiegen. Auf den Vertrauensschutz (E. 2.4 hievor) kann sich die Beschwerdeführerin unter diesen Umständen von vornherein nicht mit Erfolg berufen. Ob die kumulativen Voraussetzungen an den Vertrauensschutz überhaupt gegeben wären, kann dahingestellt bleiben.

4.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1630/2006 und A-1631/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

4.
Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

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 öffentlichrechtlichen 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: