Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-212/2008
{T 0/2}

Urteil vom 15. Juni 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz), Richterin Charlotte Schoder, Richter Michael Beusch, Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____Ltd.,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003); Vercharterung.

Sachverhalt:

A.
Am 27. Oktober 1997 schloss die A._____Ltd., Cayman Islands, mit der B._____AG, Zürich, ein „Operation Management Agreement“ ab. Damit gab die A._____Ltd. ihr Flugzeug, eine Boeing 727-200 mit dem Kennzeichen (...), der B._____AG ins Aircraft Management. Mit Schreiben vom 13. November 2001 meldete sich die A._____Ltd. zwecks Mehrwertsteuerregistrierung in der Schweiz bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an.

B.
Am 7. Dezember 2001 teilte die ESTV der A._____Ltd. mit, sie habe zwecks Eintragung ins Mehrwertsteuerregister eine unbefristete Solidarbürgschaft über Fr. 15'000.-- durch eine in der Schweiz niedergelassene Bank zu leisten. Dieser Aufforderung kam sie mit der Solidarbürgschaftserklärung der Q._____ vom 12. Dezember 2001 nach. In der Folge wurde die A._____Ltd. per 1. Dezember 2001 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen.

C.
Die A._____Ltd. deklarierte vom 4. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 jeweils Vorsteuerüberschüsse. Die ESTV zahlte ihr diese bis und mit dem 1. Quartal 2002 aus. Ab dem 2. Quartal 2002 verweigerte sie die Auszahlung der geltend gemachten Vorsteuerguthaben. Mit Schreiben vom 26. September 2002 verlangte die ESTV von der A._____Ltd. den Vercharterungsvertrag mit der B._____AG und die Rechnungen in Bezug auf die Vorsteuerabzüge. Zudem ersuchte die ESTV um Beantwortung diverser Fragen. Mit Schreiben vom 26. Oktober 2002 teilte die A._____Ltd. der ESTV mit, dass sie einen anfechtbaren Entscheid über die Nichtentrichtung des von ihr geltend gemachten Guthabens verlange.

D.
Am 6. Januar 2003 reichte die A._____Ltd. eine Zusammenstellung ihrer Rechnungen, die sie an die C._____, British Virgin Islands, gestellt hatte sowie Kostenrechnungen der B._____AG ein. Die A._____Ltd. führte zudem aus, die C._____ sei ihre Hauptkundin, an die sie direkt fakturiert habe.

E.
Am 3. Juni 2003 traf die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Darin stellte sie fest, dass die A._____Ltd. mit Wirkung per 31. Dezember 2002 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht werde. Sie habe der ESTV für das 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 Fr. 921'332.98 zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Im Weiteren werde die Deklaration der A._____Ltd. für das 2. Quartal 2002 bis 1. Quartal 2003 auf Fr. 0.-- Umsatz und Fr. 0.-- Vorsteuerabzug korrigiert. Die Solidarbürgschaft über Fr. 15'000.-- werde bis zur vollständigen Bezahlung der Steuerschulden zurückbehalten. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, es sei davon auszugehen, dass die Überlassung des Flugzeugs und die Flüge selber im Ausland stattgefunden und somit die schweizerische Mehrwertsteuer nicht tangiert hätten. Die A._____Ltd. habe deshalb keine im Inland steuerbaren Umsätze erbracht. Sie sei folglich aus dem Register der Steuerpflichtigen zu löschen und habe die ausbezahlten Vorsteuer-überschüsse zurück zu bezahlen.

F.
Gegen diesen Entscheid erhob die A._____Ltd. am 4. Juli 2003 Einsprache und beantragte, den Entscheid aufzuheben sowie die deklarierten Vorsteuerüberschüsse zuzüglich Zins auszubezahlen. Sie machte insbesondere geltend, aus den Flugplänen sei ersichtlich, dass sie im Jahr 2001 im Monat Dezember 4,77 Stunden ab der Schweiz und demnach mit Lieferort Schweiz geflogen und damit einen Umsatz von Fr. 99'600.-- erzielt habe. Im Jahr 2002 habe sie Umsätze ab der Schweiz von rund Fr. 768'000.-- erzielt. Demnach sei ihre subjektive Steuerpflicht in der Schweiz ohne weiteres erstellt. In der Folge traf die ESTV mehrere Beweismittelverfügungen, auf welche die A._____Ltd. verschiedene Unterlagen einreichte und diverse Fragen beantwortete.

G.
Am 29. November 2007 erliess die ESTV einen Einspracheentscheid. Sie dehnte den Streitgegenstand auf die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2003 aus. Im Weiteren hiess sie die Einsprache im Umfang von Fr. 18'352.98 (4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002) und Fr. 13'746.70 (2. Quartal 2002 bis 1. Quartal 2003) teilweise gut. Die A._____Ltd. schulde ihr für das 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 Fr. 902'980.-- zuzüglich Zins. Die Vorsteuern über Fr. 249'532.--, welche die A._____Ltd. für das 2. Quartal 2002

bis 4. Quartal 2002 geltend gemacht habe, seien auf Fr. 6'737.40 zu kürzen. Ebenso seien die Vorsteuern über Fr. 327'093.--, die von der A._____Ltd. für das 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2003 geltend gemacht worden seien, auf Fr. 26'821.65 herabzusetzen. Die Solidarbürgschaft im Betrag von Fr. 15'000.-- werde bis zur vollständigen Bezahlung der Steuerschuld zurückbehalten. Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, bei der A._____Ltd. und der C._____ handle es sich um Offshore-Gesellschaften. Es stelle sich die Frage, ob es sich beim wirtschaftlichen Berechtigten der C._____, d.h. beim effektiven Leistungsempfänger der behaupteten Vercharterungsleistung, um einen nahestehenden Dritten der A._____Ltd. oder sogar um den Eigentümer des Flugzeugs selber handle. Das Bundesgericht habe im Zusammenhang mit Offshore-Gesellschaften ausgeführt, dass der Steuerpflichtige die Beweismittel für die Identifikation des Leistungsempfängers beibringen müsse. Vorliegend habe die A._____Ltd. ihre wirtschaftlichen Berechtigten sowie diejenigen an der C._____ nicht belegen können. Die A._____Ltd. habe demnach auch keinen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch zwischen ihr und der C._____ bzw. eine steuerbare Verwendung des Flugzeuges im Zusammenhang mit der C._____ nachgewiesen. Demnach seien die betreffenden Flüge nicht mit einem steuerbaren Zweck in Verbindung zu setzen, womit für diese Verwendung der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Das Flugzeug werde, wenn es im Flugplan mit „PVT“ gekennzeichnet sei, nicht für eine steuerbare Tätigkeit verwendet. Nur die Gutschriften der B._____AG für die Verwendung des Flugzeugs zur Durchführung von Flügen für Dritte stellten den massgeblichen Umsatz der A._____Ltd. dar. Die Steuerpflicht sei zwar – entgegen den Ausführungen im Entscheid vom 3. Juni 2003 – erfüllt, es müsse aber eine Vorsteuerabzugskürzung erfolgen.

H.

Die A._____Ltd. (Beschwerdeführerin) führte am 11. Januar 2008 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. November 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Rechtsbegehren: „(1) Der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. November 2007 sei aufzuheben. (2) Auf die für die Steuerperioden 4. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 geltend gemachte Steuernachforderung sei zu verzichten und der nachgeforderte Steuerbetrag sei wieder gutzuschreiben. (3) Die von der Beschwerdeführerin für das 2. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2003 deklarierten

Vorsteuerüberschüsse von total Fr. 540'620.50 seien zuzüglich 5% Zins seit wann rechtens innert 10 Tagen seit Rechtskraft des Beschwerdeentscheides auszuzahlen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge“. Zur Begründung machte sie insbesondere geltend, bei ihr handle es sich um eine „single-purpose-company“, d.h. eine Gesellschaft, die aus haftungsrechtlichen Überlegungen zur Erfüllung eines ganz bestimmten Geschäftszwecks gegründet worden sei. Im Hinblick auf ihre Geschäftstätigkeit habe sie mit der B._____AG ein „Operation Management Agreement“ abgeschlossen. Die B._____AG habe sich darin verpflichtet, ihr Flugzeug zu betreiben. Für diese Dienste zahle sie der B._____AG eine monatliche Managementfee und erstatte ihr die Kosten für die Besatzungsmitglieder und anfallende Unterhaltsarbeiten.

Ihr Hauptkunde sei die C._____. Daneben habe sie der B._____AG das Recht eingeräumt, das Flugzeug auch für Dritte zu verwenden. Für diese Leistungen stelle ihr die B._____AG jeweils entsprechende Gutschriften aus. Sie und die C._____ übten eine aktive Geschäftstätigkeit aus und könnten durchaus Träger von Rechten und Pflichten im Sinn der schweizerischen Mehrwertsteuer sein. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen grundsätzlich zu beachten. Dies gelte einzig dann nicht, wenn die rechtliche Selbständigkeit rechtsmissbräuchlich geltend gemacht werde. Ein solcher Missbrauch sei vorliegend nicht gegeben. Die Leistungen an die C._____ habe sie erkennbar gegen aussen erbracht. Diese hätten die innerbetriebliche Sphäre verlassen. Für diese Leistungen sei sie marktkonform entschädigt worden. Weshalb die ESTV diesen Umsätzen die mehrwertsteuerrechtliche Anerkennung versage, sei unerfindlich. Weil es sich bei der C._____ um ein eigenständiges Rechtssubjekt handle, sei es ihr auch untersagt, irgendwelche Internas offen zu legen.

Im Weiteren verwende die B._____AG die Abkürzung „PVT“ für Flüge, die von ihr nicht kommerziell betrieben und folglich auch nicht in ihrem „Air Operator Certificate (AOC)“ aufgenommen würden. Für Flüge von Flugzeugen, die von der B._____AG im AOC betrieben würden, stelle diese dem Kunden für die Flugleistung Rechnung und verwende das Kürzel „REV“ für „Revenue“. Aus den von der B._____AG verwendeten Bezeichnungen könne keinesfalls auf die Art der Nutzung des Flugzeugs geschlossen werden. Im Übrigen sei

die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerkürzung nicht sachgerecht. Würde die Berechnung der ESTV zutreffen, könnte ein system-immanenter Vorsteuerüberhang gar nie entstehen.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. März 2008 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

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.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann 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).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Für

Umsätze, die vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) am 1. Januar 2001 getätigt worden sind, bleibt deshalb das aMWSTG anwendbar. Im vorliegenden Fall sind die fraglichen Umsätze somit nach dem aMWSTG zu beurteilen.

1.4 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2 mit Hinweisen, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49, E. 3b/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, je mit Hinweisen).

2.

2.1 Nach Art. 5 aMWSTG unterliegen die nachfolgenden durch Steuerpflichtige getätigten Umsätze der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht ausdrücklich gemäss Art. 18 aMWSTG von der Steuer ausgenommen sind: Die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland.

2.1.1 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 ASA 71 S. 568 E. 5c und 5d; Entscheide der SRK vom 11. November 2004 [SRK 2003-089] E. 3a, vom 26. Oktober 2004 [2002-113] E. 4a). Sowohl die Flugzeugmiete als auch der "Mietcharter" sind mehrwertsteuerrechtlich als Lieferungen zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG) und der Leistungsort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.4, A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.1.2, A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.3 mit Hinweisen).

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 (Vorsteuerabzug, Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.2.1 Für den Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht schreibt vor, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwenden muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Gemäss konstanter Rechtsprechung bedarf es denn auch eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, "dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet" (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet bzw. fliesst die Eingangs-

leistung nicht im eben beschriebenen Sinn in steuerbare Ausgangsleistungen ein, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Solcher Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"), womit der Vorsteuerabzug zu verweigern ist (BGE 132 II 353 E. 8.2, 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.1, A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.2.2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.5.4; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.).

2.2.2 Nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG kann die steuerpflichtige Person die in Art. 38 Abs. 1 aMWSTG aufgezählten Vorsteuern auch abziehen, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen für von der Steuer befreite Tätigkeiten nach Art. 19 Abs. 2 aMWSTG oder für Tätigkeiten verwendet, die steuerbar wären, wenn sie diese im Inland bewirken würde (Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 566 E. 4a, 2A.78/2002 vom 30. Juli 2003 E. 4.4, 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3).

2.2.3 Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss nach Art. 48 Abs. 1 aMWSTG der steuerpflichtigen Person ausbezahlt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass Vorsteuerüberhänge zulässig sind (BGE 132 II 353 E. 8.4, Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.5.1).

2.3 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 aMWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Art. 41 Abs. 1 aMWSTG schreibt einzig vor, dass die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Verhältnis der Verwendung erfolgen soll, und es wurde somit auf eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung verzichtet. Die Aufteilung muss jedenfalls sachgerecht erfolgen, d.h. den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit

als möglich entsprechen (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" BBl 1996 V S. 713 ff. [nachfolgend Bericht WAK], S. 777; DIEGO CLAVADETSCHER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 37 f., 57 ff. zu Art. 41; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1520; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 8.3).

2.3.1 Die Kürzung der Vorsteuern bei gemischter Verwendung hat primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung zu erfolgen. Nach der von der ESTV als gesetzliche bzw. effektive Methode bezeichneten Vorgehensweise sind sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit die direkte Zuordnung nicht möglich ist, muss sie mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Arbeitszeit des Personals, Lohnsumme, Bruttogewinne usw.; vgl. Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" vom September 2000 [SB Kürzung aMWSTG 2000] Ziff. 2.4).

2.3.2 Hat die ESTV eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht der ESTV bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist und ob sie sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Schlägt der Steuerpflichtige eine andere Methode vor, ist zu prüfen, ob diese den Verhältnissen bei ihm besser gerecht würde. Dass die Ermittlung der zulässigerweise erfolgenden Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten beim Beschwerdeführer nicht gerecht wird, hätte er selbst nachzuweisen (vgl. Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.4.1, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 3.3 sowie A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.7).

3.

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2; Urteile des Bundesgerichts 2C_77/2008 vom 12. August 2008 E. 2.2, 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1 u. 5.1, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.7). Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 354 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.5 ff.; 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 GÜNINGER/STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2008], in Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2009 S. 65 ff.).

4.

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin mit Sitz auf den Cayman Islands Eigentümerin des Flugzeuges Boeing 727-200 mit der Registration (...). Für den Betrieb dieses Flugzeuges bezog die Beschwerdeführerin Aircraft Managementleistungen von der B._____AG, Zürich. Einnahmen erzielte die Beschwerdeführerin u.a., indem die B._____AG mit ihrem Flugzeug auch Flüge für Dritte durchführte. Dafür stellte sie der Beschwerdeführerin Gutschriften aus. Da diese der B._____AG das Flugzeug ohne Besatzung zum entgeltlichen Gebrauch überliess, liegt ein Mietvertrag vor (vgl. E. 2.1.1). Unbestritten ist, dass die Flugzeugvermietung an die B._____AG gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG von der Steuer

befreit war, soweit das Flugzeug im Inland zur Verfügung gestellt und überwiegend im Ausland genutzt wurde (wie z.B. beim Flug vom 23. Juli 2002; vgl. Einspracheentscheid S. 27). Unbestritten ist im Weiteren, dass die Beschwerdeführerin aufgrund solcher Umsätze in der vorliegend relevanten Zeit die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG erfüllt hat. Ebenfalls nicht im Streit liegt, dass sowohl diese von der Steuer befreiten Leistungen als auch die Flugzeugvermietungen, bei denen die Beschwerdeführerin das Flugzeug der B._____AG im Ausland zur Verfügung gestellt hat und die damit der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterliegen (wie z.B. der Flug vom 7. Juli 2002, vgl. Einspracheentscheid S. 2), aber in der Schweiz steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt worden wären, nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsleistungen darstellen (E. 2.2.2). Zusammenfassend ist somit unbestritten, dass die Flugzeugvermietungen an die B._____AG, damit diese Flüge für Dritte durchführen konnte (sog. „REV“-Flüge), zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Im Streit liegt hingegen, ob die Beschwerdeführerin ebenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungen an die C._____, British Virgin Islands, erbracht hat. Die Beschwerdeführerin fakturierte in der vorliegend relevanten Zeit der C._____ pro Monat USD 210'000.-- bis 256'000.-- für die Vermietung/Leasing ihres Flugzeuges (vgl. amtl. Akten Nr. 17 und 24). Die ESTV verneint die Vorsteuerabzugsberechtigung, da nicht nachgewiesen worden sei, dass überhaupt ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Umsatz stattgefunden habe. Es müsse deshalb aufgrund der gemischten Verwendung der Eingangsleistungen eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch stattgefunden hat und dieser gegebenenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt (E. 4.1). Im Bejahungsfall ist zu klären, ob allenfalls eine Steuerumgehung vorliegt (E. 4.2). Sollte mit der ESTV von einer gemischten Verwendung auszugehen sein, wäre als Nächstes zu prüfen, ob der von der ESTV verwendete Schlüssel zur Vorsteuerabzugskürzung sachgerecht oder ob eine andere Methode anzuwenden ist (E. 4.3).

4.1

4.1.1 Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin, war die C._____ ihr Hauptkunde. Sie habe der C._____ ihr Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung gestellt. Diese habe das Flugzeug als kommerzielle Veranstalterin bzw. als Beförderungsunternehmerin zur Durchführung von Flügen für Dritte verwendet (vgl. Beschwerde, S. 21). Als Beweismittel reichte die Beschwerdeführerin die erwähnten monatlichen pauschalen Rechnungen an die C._____ sowie die entsprechenden Gutschriftsanzeigen ein (vgl. amtl. Akten Nr. 24). Die ESTV macht dagegen geltend, zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ habe gar kein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch stattgefunden. Es handle sich bei beiden um Offshore-Gesellschaften, die nicht aktiv seien und damit gar nicht Erbringer bzw. Empfänger von Leistungen sein könnten. Die ESTV verkennt, dass gerade die Rechnungen an die C._____ und die entsprechenden Zahlungsnachweise belegen, dass die Beschwerdeführerin entgeltliche Leistungen erbracht hat und es sich demnach zumindest bei ihr nicht um eine passive Gesellschaft handelt. Entgegen der Ansicht der ESTV ist nicht von reinen Innenumsätzen auszugehen, handelt es sich doch bei der Beschwerdeführerin und der C._____ um zwei unabhängige juristische Personen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.1.3). Aufgrund der eingereichten Rechnungen und den Zahlungsbelege ist deshalb von einer Leistung von der Beschwerdeführerin an die C._____ auszugehen.

4.1.2 Die ESTV wendet ein, es bestehe einerseits kein schriftlicher Vertrag zwischen den beiden Gesellschaften, andererseits sei das Flugzeug nicht für kommerzielle Zwecke zugelassen. Zudem habe die B._____AG in ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 (amtl. Akten Nr. 30 des Ordners 2) ausgeführt, für die C._____ keine Flüge getätigt zu haben. Der ESTV ist entgegenzuhalten, dass für einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch der Nachweis mittels schriftlichem Vertrag nicht verlangt werden kann. Nach der Rechtsprechung ist ein Vertragsverhältnis nicht einmal Voraussetzung für die Annahme eines solchen Leistungsaustausches. Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, 132 II 353 E. 4.1). Im Weiteren hat die B._____AG in ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 zwar mitgeteilt, sie habe für die C._____ keine Flüge ausgeführt, die Beschwerdeführerin macht

dies aber eigentlich gar nicht geltend, sondern bringt vor und belegt (vgl. E. 4.1.1), dass sie der C._____ direkt fakturiert habe. In Ziff. A. 4.1 des erwähnten Schreibens vom 27. Januar 2005 führt die B._____AG zudem aus, dass – sofern zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ ein Vertragsverhältnis bestanden hat – die C._____ das Flugzeug für Passagierflüge hätte einsetzen können. Obwohl diese Ausführungen im Widerspruch stehen zur Aussage der Beschwerdeführerin, das Flugzeug sei nicht für kommerzielle Zwecke zugelassen (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 2. August 2004; amtl. Akten Nr. 24), geht das Bundesverwaltungsgericht zugunsten der Beschwerdeführerin davon aus, dass die Ausführungen der B._____AG zutreffen.

4.1.3 Zusammenfassend erbrachte die Beschwerdeführerin an die C._____ entgeltliche Leistungen in Form des „Mietcharters“, da sie das Flugzeug mit Besatzung zur Verfügung stellte (vgl. 2.1.2). Diese Ausgangsleistungen berechtigen nach Art. 38 Abs. 3 aMWSTG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, da die Leistungen gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG von der Steuer befreit sind (falls das Flugzeug im Inland überlassen und von der C._____ überwiegend im Ausland genutzt wurde) bzw. steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt worden wären (falls das Flugzeug im Ausland überlassen wurde; vgl. E. 2.2.2).

4.2

4.2.1 Zu prüfen bleibt, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Gemäss der steuerrechtlichen Rechtsprechung werden juristische Personen allgemein als selbständige Steuersubjekte behandelt, ohne dass auf die dahinter stehenden natürlichen Personen Rücksicht genommen wird (BGE 126 I 122 E. 5b). Die steuerliche Selbständigkeit von rechtlich eigenständigen (aber wirtschaftlich abhängigen) Gesellschaften untersteht jedoch dem Vorbehalt der Steuerumgehung (BGE 110 Ib 222 E. 3a, b, 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1, 3.2; Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3b/bb; vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b; vom 10. August 2005, veröffentlicht in VPB 70.9 E. 2c/aa, je mit Verweisen). Sind die Voraussetzungen einer Steuerumgehung (vgl. E. 3) gegeben, so kann statt der gewählten juristischen Form die wirtschaftliche Realität herangezogen werden. Namentlich kann eine juristische Person als "transparent" betrachtet werden (Durchgriff) und das Einkommen der juristischen

Person dem wirtschaftlichen Eigentümer bzw. Berechtigten zugeordnet werden (Urteil des Bundesgerichts 2P.92/2005 vom 30. Januar 2006 E. 7.2; Urteil des Bundesgerichts 4C.14/2003 vom 3. Juli 2003 E. 2.2; BGE 128 II 329 E. 2.4, 125 III 257 E. 3, 121 III 319 E. 5, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.5 ff., A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 8.2).

4.2.2 Die ESTV bringt vor, es dränge sich insbesondere deshalb die Frage auf, ob der effektive Leistungsempfänger auch der Eigentümer des Flugzeuges sei, weil die Flüge für die C._____ im Flugplan mit der Abkürzung „PVT“ gekennzeichnet seien. Zur Bedeutung dieser Abkürzung führt die B._____AG in Ziff. B.3 ihres Schreibens vom 27. Januar 2005 (vgl. amtl. Akten Nr. 30 des Ordners 2) aus, mit „PVT“ bezeichne sie die Flüge mit einem Flugzeug, das durch sie nicht kommerziell betrieben und dementsprechend nicht in ihr „Air Operator Certificate (AOC)“ aufgenommen werde. Für Flüge von Flugzeugen, die sie „im AOC betreibe“, sowie in seltenen Ausnahmefällen für Gelegenheitsflüge, stelle sie dem Kunden für die Flugleistung Rechnung und verwende das Kürzel „REV“ (für „Revenue“). Da die Beschwerdeführerin eine direkte Fakturierung an die C._____ belegt hat, spricht die Abkürzung „PVT“ bei den betreffenden Flügen somit nicht zwingend für eine rein „private“ Nutzung bzw. dafür, dass die Beschwerdeführerin und die C._____ wirtschaftlich identisch sind. Nachdem die B._____AG mit ihrem Schreiben vom 27. Januar 2005 die Bedeutung der Abkürzung „PVT“ erklärt hat, kann hingegen im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung (vgl. dazu BGE 131 I 153 E. 3) auf die angebotene Zeugenbefragung von Y._____ von der B._____AG verzichtet werden, denn es ist nicht anzunehmen, dass dieser etwas anderes aussagen würde.

Dennoch sprechen verschiedene Anhaltspunkte für die Bejahung der wirtschaftlichen Identität zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____. Zunächst bestimmt das „Operation Management Agreement“ der Beschwerdeführerin mit der B._____AG vom 12. November 1997 (amtl. Akten Nr. 17) in Ziff. 1.1 unter dem Titel „Objective of Agreement“ (Vertragsgegenstand), dass der „operator“ das Flugzeug auf Rechnung und hauptsächlich für den Gebrauch durch die Eigentümerin betreiben soll, somit für deren eigene Verwendung. Im Weiteren haben die Beschwerdeführerin und die C._____ den gleichen (alleinigen) Direktor, die R._____ (vgl. Schreiben der C._____ vom 15. Juni 2007 sowie der

Beschwerdeführerin gleichen Datums, amtl. Akten Nr. 18 des Ordners 2). Die ESTV hat die Beschwerdeführerin wiederholt aufgefordert (vgl. insbesondere Schreiben der ESTV vom 20. August 2007, amtl. Akten Nr. 19 des Ordners 2), die wirtschaftlich Berechtigten an ihr und der C._____ zu nennen und zu belegen. Eindeutige Nachweise der wirtschaftlich Berechtigten konnte sie jedoch nie erbringen. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin ihr Aktionärsbuch, welches gemäss ihren Statuten (vgl. „Companies Law“, Beschwerdebeilage Nr. 9, Ziff. 4) zu führen ist, nicht eingereicht. Die Auskunftspflicht der Mehrwertsteuerpflichtigen erstreckt sich gemäss Art. 57 Abs. 1 aMWSTG auf alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können. Dazu gehört auch die Pflicht auf Aufforderung der ESTV Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten des Unternehmens zu machen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.748/2005 vom 25. Oktober 2006 E. 3.2). Die Beschwerdeführerin hat durch das Unterlassen der Auskunft – zumindest über ihre wirtschaftlich Berechtigten – demnach ihre Mitwirkungspflicht verletzt. In der Folge ist zu ihren Ungunsten davon auszugehen, dass die wirtschaftlich Berechtigten an ihr und der C._____ identisch sind. Es handelt sich dabei nicht etwa um eine Umkehrung der Beweislast hinsichtlich der steuerbegründenden Tatsache (vgl. E. 1.4) der Steuerumgehung, sondern um die Folge der Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 3.2).

4.2.3 Aufgrund der wirtschaftlichen Identität der Beschwerdeführerin und der C._____ ist vorliegend ein mit dem Sachverhalt des Urteils des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 vergleichbare Konstellation gegeben (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.6). Gleich wie dort sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen der Steuerumgehung (vgl. E. 3) erfüllt. In Wirklichkeit beschränkt sich die Aktivität der Beschwerdeführerin – neben der sporadischen Vermietung des Flugzeugs an die B._____AG – im Halten des durch die C._____ bzw. durch ihre (identischen) wirtschaftlich Berechtigten benutzten Flugzeugs. Im Weiteren wird die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die C._____ Leistungen an Dritte erbracht habe, in keiner Weise belegt. Unter diesen Umständen drängt sich die Frage auf, weshalb die (identischen) wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin und der C._____ das Flugzeug „pro forma“ von der Beschwerdeführerin halten liessen und an die C._____

fakturierten bzw. weshalb sie das Flugzeug nicht in eigenem Namen erworben haben, zumal die Dazwischenschaltung der beiden juristischen Personen (der Beschwerdeführerin und der C._____) einen gewissen administrativen Aufwand und zusätzliche Kosten verursacht. Das Bundesgericht beantwortete diese Frage für den vergleichbaren Sachverhalt mit dem alleinigen Motiv der Steuerersparnis und bezeichnete die zugrunde liegende Rechtsgestaltung als sachwidrig und ungewöhnlich (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 357 f.). Es liegt auf der Hand, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte, wenn es von der ESTV hingenommen würde. Hätten die wirtschaftlich Berechtigten das Flugzeug in eigenen Namen erworben und betreiben lassen, hätten sie die erheblichen Vorsteuern in Bezug auf den Betrieb für ihre privaten Zwecke nicht geltend machen können (vgl. E. 2.2.1). Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt somit auch im vorliegenden Fall hinsichtlich der „pro forma“ für die C._____ erbrachten Leistungen eine Steuerumgehung vor. Insoweit ist der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Zusammenfassend stellt nur die Vermietung des Flugzeugs an die B._____AG zur Durchführung von Flügen für Dritte eine Verwendung für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck dar. Bei der anderweitigen Verwendung des Flugzeugs, d.h. insoweit durch die B._____AG keine Gutschriften ausgestellt und die durchgeführten Flüge von der B._____AG als „PVT“ deklariert wurden, liegt keine geschäftliche Verwendung des Flugzeugs für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, vor. Es ist somit eine gemischte Verwendung gegeben und es ist eine Vorsteuerkürzung durchzuführen (E. 2.3).

4.3 Im Folgenden gilt es abzuklären, ob der Umfang der vorgenommen Vorsteuerkürzung durch die ESTV korrekt ist bzw. eine zulässige Methode der Vorsteuerkürzung verwendet wurde.

4.3.1 Die ESTV hat jeweils die Summe der Gutschriften der B._____AG in Relation gestellt zu den gesamten vorsteuerbelasteten Bezügen. Letztere wurden damit einem angenommenen Gesamtumsatz gleichgestellt. Der so eruierte prozentuale Anteil des Ausgangsumsatzes an den vorsteuerbelasteten Bezügen ergab den Prozentsatz der Vorsteuern, den die ESTV zum Abzug zuliess.

Beispielsweise betrugen im Jahr 2003 die Gutschriften der B._____AG Fr. 352'834.85 und der Betrag der eingekauften Leistungen Fr. 4'303'855.25. Der Anteil des ersten Betrags am zweiten entsprach 8,2% und die ESTV akzeptierte den Abzug der Vorsteuern in diesem Umfang. Die Höhe der Vorsteuerkürzung setzte die ESTV entsprechend für das Jahr 2003 auf 91,8% fest. Analog berechnete die ESTV für das 4. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 eine vorzunehmende Kürzung des Vorsteuerabzugs um 97,3%.

Die Beschwerdeführerin rügt diese Vorgehensweise als nicht sachgerecht. Auch im vorliegenden Fall seien die Eingangsumsätze für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug danach zu beurteilen, ob diese tatsächlich, sei dies mittelbar oder unmittelbar für vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsumsätze, d.h. für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet wurden.

Das Bundesverwaltungsgericht ist berechtigt nachzuprüfen, ob die von der ESTV verwendete Kürzungsmethode sachgerecht ist. Sachgerecht ist eine Kürzung, wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls so weit als möglich Rechnung trägt (E. 2.3). Die Vorsteuerkürzung hat zudem, wie sich schon aus Art. 41 Abs. 1 aMWSTG ergibt, soweit möglich nach dem Verhältnis der Verwendung zu erfolgen, welche aufgrund der konkreten Umstände zu eruieren ist. Die Methode der ESTV respektiert diesen Grundsatz zwar vorliegend nicht oder nur mangelhaft. Trotzdem kann sie nicht ohne Weiteres als unzulässig bezeichnet werden, jedenfalls dann, wenn eine sachgerechtere Methode mangels genügender Berechnungsgrundlagen nicht möglich ist (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.7). Es obliegt denn auch der Beschwerdeführerin, darzutun, dass die ESTV mit ihrer Methode ihren Ermessensspielraum überschritten hat oder zumindest, dass eine andere Methode für den konkreten Einzelfall sachgerechter wäre (E. 2.3.2).

4.3.2 Die Beschwerdeführerin beanstandet, es sei nicht sachgerecht, dass die angefallenen Aufwendungen wie der Import des Flugzeuges, aber auch der Flugzeugunterhalt, Treibstoff, Catering, Löhne etc. beinahe vollumfänglich als nicht zum Vorsteuerabzug berechtigend qualifiziert werden und dass so ein systemimmanenter Vorsteuerüberhang gar nie entstehen könnte. Ferner rügt sie, es sei nicht darauf abgestellt worden, ob und in welchem Mass die Eingangsleistungen in

Ausgangsleistungen geflossen seien. Die Argumentation der Beschwerdeführerin hat durchaus ihre Berechtigung. Vor allem bei Geschäftsaufnahme fallen bekanntlich nicht selten Kosten in einem Umfang an, die zu einem Vorsteuerüberhang führen können. Die von der ESTV verwendete Methode ist damit nicht unproblematisch. Es ist folglich zu prüfen, ob eine andere Berechnungsweise in Betracht kommt.

4.3.3 Die vorliegend zur Diskussion stehenden Eingangsleistungen (Import des Flugzeuges sowie Flugzeugunterhalt, Treibstoff, Catering, Löhne usw.) sind sowohl Voraussetzung dafür, dass das Flugzeug für Privatflüge (d.h. Flüge, die pro forma für die C._____ durchgeführt worden sind) verwendet werden kann, wie auch für fliegerische Verwendung durch Dritte. Es muss also ein Schlüssel angewendet werden, der diese betrieblichen Gegebenheiten berücksichtigt. Dies ist mit einem Abstellen auf die Flugstunden möglich. Bei den Flugstunden handelt es sich um ein betrieblich-objektives Kriterium. Die ESTV bezeichnet denn auch in den einschlägigen Publikationen beispielsweise Betriebszeiten von Anlagen als mögliches Kriterium für die Festlegung eines Kürzungsschlüssels (SB Kürzung Ziff. 2.4). Zudem sind die Flugstunden einfach zu ermitteln, ergeben sich diese doch aus dem Auszug aus dem "Flight Information System" (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 30), wobei wohl auf die Rubrik "Block Time Total" abzustellen ist, zeigt diese doch die Gesamtzeit an, die das Flugzeug jeweils für einen bestimmten Flug verwendet wurde. Die Beanstandung des verwendeten Schlüssels zur Kürzung der Vorsteuer ist somit grundsätzlich begründet, weil eine Kürzung anhand der Flugstunden sachgerechter ist.

4.3.4 Der Einwand der ESTV, das Bundesverwaltungsgericht habe im Entscheid A-1373/2006 vom 16. November 2007 den von ihr verwendeten Kürzungsschlüssel ausdrücklich geschützt, geht fehl. In jenem Entscheid hat sich die Beschwerdeführerin zur Art der Schätzung bzw. der Vorsteuerkürzung gar nicht geäussert und das Vorgehen der ESTV mit keinem Wort beanstandet (siehe dort E. 3.7 Abs. 2). Das Bundesverwaltungsgericht ist zum Schluss gelangt, dass die vorgenommene Vorsteuerkorrektur "angesichts der spärlichen Berechnungsgrundlagen" korrekt sei. Auch auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009 könnte sich die ESTV nicht mit Erfolg berufen. Das Bundesgericht hat sich zwar mit der von der ESTV gewählten Kürzungsmethode befasst und festge-

stellt, dass eine sich aus dieser Methode ergebende Kürzung den gesetzlichen Vorgaben entspreche. Es hielt jedoch zum einen fest, die Beschwerdeführerin habe es unterlassen, überzeugend darzustellen, dass das Abstellen auf die Flugstunden zu einer sachgerechteren Lösung führe. Zum andern hat das Bundesgericht im zitierten Entscheid gerügt, dass eine Kürzung aufgrund der geflogenen Stunden eine Zusammenstellung über die geflogenen Flugstunden voraussetze; derartige Unterlagen hätten sich weder bei den Akten befunden noch seien sie eingereicht worden. Vorliegend kann dagegen – wie in E. 4.3.3 gezeigt – auf den Auszug aus dem "Flight Information System" abgestellt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 3.3.4).

4.3.5 Die Sache ist nach dem Gesagten zur neuen Berechnung der zum Abzug zuzulassenden Vorsteuern an die ESTV zurückzuweisen. Die Kürzung der Vorsteuer soll gestützt auf die Flugstunden vorgenommen werden. Sog. „REV“-Flüge berechtigen – im Gegensatz zu den „PVT“-Flügen – zum Vorsteuerabzug. Trainingsflüge (Abkürzung: „TNG“), die ihrerseits nicht der einen oder anderen Kategorie zugeordnet werden können, können entweder aufgrund des Schlüssels für die übrigen Flüge zugeteilt werden oder für die Eruierung des Schlüssels unberücksichtigt bleiben. Die Vorsteuerkürzung hat nach dem Verhältnis der Dauer der „REV“-Flüge zur Dauer der „PVT“-Flüge zu erfolgen.

5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen ist, dass die Ziff. 2 sowie 4-7 des angefochtenen Entscheids aufgehoben werden, Ziff. 2 jedoch nur, soweit sie nicht die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin betrifft. Die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen zur Festlegung der Vorsteuerkürzung im Sinne der Erwägungen und zur Festlegung der Steuerschulden bzw. Guthaben.

6.

Die Beschwerdeführerin obsiegt zwar insoweit, als der Entscheid der Vorinstanz in den umstrittenen Ziffern aufgehoben wird. Hingegen dringt sie mit den Rechtsbegehren 2 und 3 nicht (vollumfänglich) durch, da das Bundesverwaltungsgericht zum Ergebnis kommt, eine Vorsteuerkürzung wegen privater Verwendung sei im Grundsatz richtig und einzig die verwendete Methode nicht für sachgerecht hält. Dies

rechtfertigt, der Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG entsprechend ermässigte Verfahrenskosten aufzuerlegen. Diese werden auf Fr. 15'000.-- festgesetzt, der Beschwerdeführerin im Betrag von Fr. 10'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 15'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG an die Beschwerdeführerin zu leistende ebenfalls reduzierte Parteientschädigung wird in Anwendung der Art. 7 Abs. 1, 8, 9 und 14 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 6'000.-- (einschliesslich Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt und der Vorinstanz zur Bezahlung auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Ziffern 2 sowie 4 bis 7 des Einspracheentscheids der ESTV vom 29. November 2007 aufgehoben.

2.
Die Sache wird zur Festlegung der Vorsteuerkürzung im Sinne der Erwägungen und zur Festlegung der Steuerschulden bzw. Guthaben an die ESTV zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 15'000.-- festgesetzt, im Umfang von Fr. 10'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt und in diesem Betrag mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 15'000.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.-- auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann 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: