Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1373/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. November 2007

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (3. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2001);
Vorsteuerabzug, Verwendung für einen geschäftlichen
Zweck, Beweiswürdigung.

Sachverhalt:

A.
Am 6. August 1998 meldete A., ..., die X., ..., als Mehrwertsteuerpflichtige an. Er bezeichnete als Tätigkeit der Gesellschaft die Vercharterung eines in der Schweiz verzollten Flugzeuges an die M. (im folgenden kurz "M."). Als Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit wurde der 1. September 1998 und als geschätzter Jahresumsatz in der Schweiz Fr. 100'000.-- angegeben. Die Gesellschaft mit Geschäftssitz im Ausland bezeichnete A. als ihren Steuerstellvertreter. Auf Aufforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wurde von der Gesellschaft eine Sicherheit (Solidarbürgschaft) über Fr. 5'000.-- geleistet und eine beglaubigte Vollmacht eingereicht. Darauf trug die ESTV sie auf den 1. September 1998 als Mehrwertsteuerpflichtige ein.

Die Gesellschaft deklarierte in der Abrechnung des 3. Quartals 1998 keinen Umsatz und Vorsteuerüberschüsse von Fr. 452'028.75. In den weiteren Abrechnungen bis zum 4. Quartal 2000 deklarierte sie steuerbare Umsätze, aufgrund hoher Vorsteuern resultierte aber regelmässig ein Guthaben der Steuerpflichtigen. In der Abrechnung für das 1. und 2. Quartal 2001 sodann wurden nur Vorsteuern (nur geringen Umfangs im 2. Quartal), aber keine Umsätze angegeben. Die ESTV zahlte die deklarierten Vorsteuerüberschüsse aus. Am 28. März 2001 wurde der ESTV mitgeteilt, das Flugzeug sei verkauft worden, so dass die Gesellschaft nicht mehr steuerpflichtig sei. Die ESTV löschte die Gesellschaft per 30. Juni 2001 aus dem Register.

Am 15. März 2002 erfolgte eine Kontrolle beim Steuervertreter der Gesellschaft, Herrn A.. Dabei wurden gemäss Angaben des Inspektors der ESTV in der Aktennotiz vom 22. März 2002 folgende Unterlagen vorgelegt: Bankkonto, Leasingrechnungen der Bank ... für das Flugzeug, Monatsrechnungen für das Aircraft-Management der M., monatliche Gutschriften der M. für die mit Drittkunden ausgeführten Flüge. Eine Buchhaltung habe nicht vorgelegt werden können. Die von der Gesellschaft deklarierten Umsätze entsprächen den Gutschriften der M.. Die geltend gemachten Vorsteuern stammten ausschliesslich aus den Leasingrechnungen der Bank ... für das Flugzeug sowie den Rechnungen der M. an die Gesellschaft aus dem Aircraft Management Vertrag. Ferner wurde festgehalten, A. habe nicht angeben können, wer "hinter der Gesellschaft stecke".

Mit Schreiben vom 8. Juli 2002 verlangte die ESTV von der Steuerpflichtigen bzw. von A. weitere Angaben, so namentlich, welche Art von Vermietungs- und Vercharterungsleistungen die Gesellschaft erbringe und worin die Vorsteuern bestünden. Am 10. Juli 2002 antwortete A. unter anderem, er bitte um Verständnis, wenn er keinen weiteren Aufwand mehr betreiben möchte. Die Gesellschaft sei gelöscht worden und eine Überprüfung der Tätigkeit durch die ESTV sei somit nicht mehr sinnvoll. Bei der Revision in seinen Räumlichkeiten am 15. März 2002 habe der Inspektor Einblick in sämtliche Akten gehabt und es stehe ihm frei, nochmals eine Revision durchzuführen. Sodann bat er um Rücksendung der Bürgschaft oder andernfalls um Zustellung eines Entscheides. Mit Schreiben vom 9. August 2002 machte die ESTV A. auf die Auskunftspflicht und die Pflicht zur Vorlage von Unterlagen aufmerksam und wiederholte nochmals die Fragen gemäss Schreiben vom 8. Juli 2002. Mit Schreiben vom 28. September 2002 erteilte A. Auskünfte bezüglich des 1. und 2. Quartals 2001.

B.

Am 31. Oktober 2002 erliess die ESTV einen Entscheid, worin sie für die Steuerperioden 3. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2001 eine Steuernachforderung von Fr. 1'002'555.25 zuzüglich Verzugszinses geltend machte und festhielt, dass die Solidarbürgschaft von Fr. 5'000.-- bis zur vollständigen Begleichung der Steuernachforderung zurückbehalten werde. Die ESTV legte dar, das Flugzeug sei der M. ins Aircraft Management gegeben worden. Der Hauptzweck des Flugzeugs sei aufgrund des Vertrags der Einsatz für die Steuerpflichtige selber gewesen. Bei dieser Verwendung des Flugzeugs liege keine der Steuer unterliegende Leistung vor. Sodann sei der M. die Aufgabe übertragen worden, das Flugzeug möglichst häufig an Dritte zu verchartern, wenn dieses nicht von der Steuerpflichtigen selber benötigt wurde. Die M. habe der Steuerpflichtigen Gutschriften ausgestellt, welche den deklarierten Umsatz darstellten. Die ESTV schloss, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien zu Unrecht in vollem Umfang abgezogen worden, denn das Flugzeug werde nicht nur für steuerbare Tätigkeiten verwendet. Der Einsatz des Flugzeugs für die Steuerpflichtige selbst stelle keinen Umsatz dar. Der Anteil der Verwendung des Flugzeugs für steuerbare Umsätze habe geschätzt werden müssen.

Gegen diesen Entscheid liess die X. am 2. Dezember 2002 (bzw. am 14. Januar 2004) (neu vertreten durch die ...) Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheides sowie die Freigabe der Solidarbürgschaft beantragen. Sie brachte im Wesentlichen vor, es treffe nicht zu, dass keine Geschäftsbücher geführt worden seien. Der Revisor habe in alle Akten Einsicht gehabt. Sodann wurde ausgeführt, es seien einerseits steuerbare Umsätze im Rahmen von Fr. 5,6 Mio. getätigt worden. Die M. habe das Flugzeug an Dritte vermietet bzw. verchartert und der Einsprecherin sodann eine Gutschrift ausgestellt. Andererseits sei das Flugzeug aber auch noch direkt verchartert worden, wodurch (nicht steuerpflichtige) Umsätze von USD 10'360'811 generiert worden seien. Eine Vorsteuerkürzung sei nicht statthaft. Mit der Einsprache wurden unter anderem zwei Bundesordner mit Buchhaltung und Geschäftsunterlagen eingereicht.

Mit Schreiben vom 13. Januar 2004 ersuchte die ESTV die Einsprecherin um weitere Unterlagen, so den Leasingvertrag mit der K., Belege über den Zahlungseingang für die der K. in Rechnung gestellten Beträge usw. Weiter sei zu erklären (und zu belegen), wer das Personal gestellt und das Handling für diejenigen Flüge übernommen hat, für welche das Leasing an die K. geltend gemacht wird. Am 10. März 2004 reichte die Einsprecherin unter anderem den Aircraft Lease Contract mit der K., ... ein, sowie Gutschriftsanzeigen betreffend Zahlungen der E., F., G., H.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 30. Juni 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die Gesellschaft schulde der ESTV (und habe dieser zu bezahlen) für die Steuerperioden 3. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2001 Fr. 1'002'555.25 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinses (gemäss Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. 197'465 vom gleichen Tag). Weiter wurde entschieden, die Barhinterlage im Betrag von Fr. 5'000.-- werde bis zur vollständigen Bezahlung der genannten Steuerschuld zurückbehalten. Die ESTV wiederholte, dass ihr anlässlich der Kontrolle nur die in der Aktennotiz vom 22. März 2002 erwähnten Unterlagen vorgelegt worden seien, aber keine Buchhaltung. Erst mit der Einsprache seien zwei Bundesordner eingereicht worden. Diese "Geschäftsbücher" seien offensichtlich nach der Kontrolle und damit nachträglich erstellt worden. Ihrer Aufforderung, verschiedene Vorbringen mittels Unterlagen zu belegen und Auskünfte zu erteilen, sei in Verletzung der Auskunftspflicht nicht vollständig Folge geleistet wor-

den. Die ESTV habe die Steuerpflicht der Umsätze aus der Vermietung/Vercharterung des Flugzeugs an die M. (Umsätze von Fr. 5'673'910.--) nie in Frage gestellt. Neu behaupte die Einsprecherin nun aber, sie habe das Flugzeug zusätzlich auch noch direkt verchartert und in der Zeit von 1998 bis 2001 Umsätze von total USD 10'360'881 generiert. Die Behauptungen der Einsprecherin in Bezug auf diese "zusätzliche Geschäftstätigkeit" stimmten jedoch offensichtlich nicht, so entsprächen die Rechnungen an die K. und der Aircraft Lease Contract nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Letzterer sei voller Widersprüche, auch zu den eingereichten Rechnungen. Weiter könne die Bezahlung der Rechnungen durch die K. wie auch die Bezahlung der Leasingraten nicht festgestellt werden. Zusammenfassend habe die Einsprecherin weder das Vorliegen der Geschäftstätigkeit durch die Zurverfügungstellung des Flugzeugs an die K. noch die Fakturierung der Umsätze und die Erzielung der entsprechenden Einnahmen bewiesen. Insoweit durch die M. keine Gutschriften ausgestellt worden seien und die Flüge als "Private" deklariert worden seien, liege keine geschäftliche Verwendung des Flugzeugs vor. Das Flugzeug werde hauptsächlich für die Einsprecherin selbst eingesetzt, was keine steuerbare Tätigkeit darstelle. Für die Korrektur der Vorsteuern gestützt auf Art. 32 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) habe sie den Anteil der Verwendung für die Erzielung von steuerbaren Umsätzen ermitteln müssen. Dabei habe sie sich auf die deklarierten Umsätze (insgesamt Fr. 5'673'910.--) und auf die gesamten deklarierten vorsteuerbelasteten Bezüge (insgesamt Fr. 19'767'335.--) gestützt bzw. das Verhältnis dieser Beträge zueinander ermittelt. Der Anteil der Verwendung des Flugzeugs für steuerbare Umsätze betrage damit 28,7%, in diesem Umfang könne die Einsprecherin die angefallenen Vorsteuern abziehen. Im Umfang von 71,3%, d.h. Fr. 1'002'555.25, seien die Vorsteuerabzüge zu Unrecht geltend gemacht und ausbezahlt worden. Ferner werde die gestützt auf Art. 59 Abs. 2 MWSTV verlangte Sicherstellung von Fr. 5'000.-- so lange nicht zurückbezahlt, als die Steuernachforderung nicht vollständig beglichen sei.

D.

Am 1. September 2004 lässt die X. (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) einreichen mit den Anträgen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Barhinterlage von Fr.

5'000.-- sei zuzüglich Zins zu erstatten. Zudem ersucht sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Beschwerdeführerin widerspricht namentlich dem Vorwurf, sie habe keine genügenden Geschäftsbücher geführt. Anlässlich der Revision seien zudem alle Geschäftsunterlagen, inklusive die von der ESTV erwähnten beiden Bundesordner, und verlangten Dokumente bereits zugänglich gemacht worden. Dass die Geschäftsbücher nachträglich erstellt worden sein sollen, sei frei erfunden. Neben steuerbaren Umsätzen aus der Überlassung des Flugzeuges an die M., welche dieses an Dritte vermietet/verchartert habe, habe sie zusätzlichen Umsatz von USD 10'360'881 erzielt, indem sie das Flugzeug auch noch direkt verchartert habe. Sie habe die Steuerpflicht dieser Umsätze, welche ausnahmslos im Ausland stattgefunden hätten, von Beginn weg bestritten (auch wenn nicht formell per Einschreibebrief) und diese nicht der Steuer unterworfen. Wenn die M. als Operator einen Teil der Flüge als "Private" deklariert habe, sei damit nicht gemeint, dass dies Flüge mit privatem Zweck seien. Mit allen Flügen seien Umsätze erzielt worden. Die Bezeichnung der Flüge als "Private" bedeute "u.a. bei Direktvercharterung".

E.

Mit Vernehmlassung vom 18. November 2004 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die ESTV wiederholt im Wesentlichen, dass die behauptete Tätigkeit aus Vermietung/Vercharterung an die K. von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden sei. Sie verweist wiederum auf inhaltliche Widersprüche in den Verträgen sowie in den Ausführungen der Beschwerdeführerin, welche nur den Schluss zuliessen, dass sie entweder den Vertrag mit der K. und die dazu eingereichten Rechnungen nachträglich erstellt oder aber ein ganz anderes Vertragsverhältnis gelebt habe. Weiter sei das Vorgehen widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. Bis zur Einsprache sei die fragliche Tätigkeit weder erwähnt noch in den Abrechnungen deklariert worden. Ebenfalls sei davon auszugehen, dass die Geschäftsbücher erst nachträglich erstellt worden seien. Die Buchhaltung sei denn auch nicht vollständig, es fehlten etwa Belege über verschiedene Buchungen sowie angeblich bestehende Bankkonten. Sodann existiere in den eingereichten Unterlagen kein einziger Zahlungsbeleg für die Rechnungen an die K. und die Beschwerdeführerin habe den von ihr geltend gemachten Zahlungsfluss nicht belegt.

F.
Mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 15. Dezember 2004 weist A. die Unterstellungen der ESTV zurück und erläutert, die Führung einer Treuhandbuchhaltung für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze sei keine einfache Aufgabe und für die Organe von Offshore-Gesellschaften auch nur schwer verständlich, zumal diese in vielen Fällen nicht zur Führung einer Buchhaltung verpflichtet seien. Zudem seien ausländische Unternehmen nicht verpflichtet, in der Schweiz über ihre gesamten Vermögenswerte den Mehrwertsteuerbehörden Auskunft zu erteilen. Die ESTV nahm mit Eingabe vom 18. Januar 2005 hierzu Stellung.

Herr A. teilt der ESTV (Kopie an die SRK) am 14. Februar 2006 sodann mit, dass er das Mandat als Steuervertreter mit sofortiger Wirkung niedergelegt habe.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1998 bis 2001, so dass auf die vorliegende Be-

schwerde betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 noch bisheriges Recht und für die restliche Zeit neues Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 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 [BVGer] 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, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49, E. 3b/bb; Urteile des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2; A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, je mit Hinweisen). Eine vom Steuerpflichtigen zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt etwa das Recht zum Vorsteuerabzug dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004, E. 3.4; Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, VPB 64.47 E. 5b; vom 14. Januar 2005, VPB 69.88 E. 3c/bb mit Hinweis).

2.2 Verwendet ein Steuerpflichtiger 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. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV, Art. 38 Abs. 1 und 2 MWST).

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. Für Ausgaben ohne geschäftlichen Charakter besteht kein Vorsteuerabzugsrecht.

Die bezogenen Leistungen müssen gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG für einen Zweck im Sinne von Abs. 2 der Bestimmungen verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Es bedarf eines objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 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; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. März 2006, VPB 70.79 E. 2c; Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen).

Werden bezogene Leistungen nicht für geschäftlich begründete Zwecke bzw. nicht für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10, ferner 8.2). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre") (BGE 123 II 295 E. 7a; zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.2.2 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (vgl. etwa Entscheide der SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58 E. 4b/aa; vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 2c, 2e).

3.

Die Beschwerdeführerin erzielte Umsätze aus der Gebrauchsüberlassung eines Flugzeuges an die M., welche das Flugzeug zur Durchführung von Flügen für Dritte verwendete und der Beschwerdeführerin hierfür eine Vergütung leistete (siehe Aircraft Management-Vertrag, act. 14, Ziff. 1.2, 4.1, 4.3). Diese Umsätze hat die Beschwerdeführerin gegenüber der ESTV als steuerbare Umsätze deklariert und ihre steuerliche Behandlung bildet vorliegend nicht Streitgegenstand. Mit Entscheid vom 31. Oktober 2002 nahm die ESTV eine Vorsteuerkorrektur vor, weil die Beschwerdeführerin zu Unrecht sämtliche bei ihr angefallenen Vorsteuern (auf den Leasingraten der Bank ... für das Flugzeug und auf den von der M. fakturierten Aircraft Management

Leistungen) in Abzug gebracht habe. Das Flugzeug sei nur teilweise für steuerbare Zwecke verwendet worden, der Hauptverwendungszweck liege gemäss dem Aircraft Management-Vertrag im Einsatz für die Beschwerdeführerin selber, was keinen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz begründe. In ihrer Einsprache machte die Beschwerdeführerin sodann (erstmals) geltend, sie habe neben den unbestrittenen Umsätzen zusätzliche (nicht steuerpflichtige) Umsätze im Umfang von USD 10'360'881 erzielt, indem sie das Flugzeug noch direkt verchartert habe. Die ESTV bestreitet eine solche anderweitige Verwendung des Flugzeuges, die fraglichen Umsätze seien nicht nachgewiesen.

3.1 Vorsteuern können nur abgezogen werden, wenn die damit belasteten Eingangsleistungen in Ausgangsleistungen im Sinne von Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG fliessen (oben E. 2.2.1). Zu den abzugsberechtigenden Ausgangsumsätzen gehören namentlich auch nicht der Steuer unterliegende, im Ausland erbrachte Umsätze (siehe Art. 29 Abs. 3 Satz 2 MWSTV, Art. 38 Abs. 3 Satz 2 MWSTG). Es ist vorliegend zu untersuchen, ob bewiesen ist, dass die Beschwerdeführerin mit dem Flugzeug neben den nicht strittigen Umsätzen die weiteren von ihr geltend gemachten Umsätze erzielt hat. Den Beweis der Verwendung der Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG hat als Voraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts die Beschwerdeführerin zu führen (oben E. 2.1; insbes. Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4).

3.2 Nicht strittig ist, dass neben den Flügen, die zu den deklarierten und unbestrittenen Umsätzen geführt haben, mit dem Flugzeug weitere Flüge erfolgt sind. Diese sind in der Aufstellung über die Flüge der M. als "PVT" bzw. "Private" bezeichnet (act. 55). "PVT" bedeutet nach Auskunft der M. "Private (Flüge für Eigentümer)" (siehe Telefonnotiz der ESTV in act. 42). Weniger glaubhaft erscheint die Angabe der Beschwerdeführerin, "PVT" bzw. "Private" bedeute u.a. "bei Direktvercharterung". Diese Umschreibung "Private" bzw. "Flüge für Eigentümer" und die Tatsache, dass das Flugzeug gemäss Ziff. 1.1 des Aircraft Management Vertrags mit der M. (act. 14) dem hauptsächlichen Gebrauch durch die Beschwerdeführerin und ihr Personal dienen sollte (nur sekundär sollte es durch die M. an Dritte weiterverchartert werden, Ziff. 1.2, 4.1 des Vertrags), lässt vermuten, dass das Flugzeug bei den als "PVT" bezeichneten Einsätzen für die

Beschwerdeführerin bzw. ihr Personal selbst gebraucht worden ist und zwar im Sinne eines nichtgeschäftlichen Gebrauchs (hierzu oben E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin hat im Übrigen nicht geltend gemacht, dass die Flüge zwar für die Gesellschaft selbst ausgeführt worden wären, dass sie aber trotzdem einen unternehmerischen Zweck gehabt hätten; sie behauptet ja gerade, die Flüge stünden im Zusammenhang mit der "direkten Verchartertung" an Dritte und der Erzielung von Umsätzen. Die Annahme der ESTV (bereits im Entscheid vom 31. Oktober 2002), dass das Flugzeug in diesem Rahmen (soweit die Flüge als "Private" bezeichnet wurden) nicht für Ausgangsumsätze nach Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV verwendet worden ist, ist jedenfalls nachvollziehbar. Im Folgenden ist zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelungen ist, ihre eigene Version zu beweisen, wonach die Flüge der Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen dienten.

3.3 Hinweise auf die behaupteten zusätzlichen Umsätze von USD 10'360'881 aus "Direktvercharterung" ergeben sich aus drei Arten von Dokumenten, nämlich aus dem Aircraft Lease Contract, aus den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die K. und aus der Buchhaltung, namentlich den Erfolgsrechnungen.

Die mit der Einsprache beigebrachten Rechnungen (siehe act. 59 sowie Ordner 2 und 3 mit den Geschäftsunterlagen) an die K. enthalten die Umschreibungen "Renting/leasing of an ... aircraft" bzw. "Flights with ... aircraft" (unter Bezugnahme auf das hier fragliche Flugzeug). Weitere Spezifikationen zu den erbrachten Leistungen, wie etwa Datum der Flüge (die Rechnungen betreffen längere Perioden oder ganze Jahre) und zurückgelegte Strecken sind in den Fakturen nicht enthalten. Es wird auch nicht auf den Aircraft Lease Contract verwiesen.

Weiter figurieren die geltend gemachten Umsätze in den mit der Einsprache eingereichten Erfolgsrechnungen (bezeichnet als "Bruttoertrag MWST Nullsatz mit VST-Abz", "Produktionsertrag Ber. B [Charter Dritte]" bzw. "Ber. C [Leasing]"; vgl. Ordner 2 und 3, betr. 1998 zudem act. 57). Die unter diesen Positionen verbuchten Beträge stimmen überein mit dem Betrag der vorerwähnten Rechnungen. Diese Buchhaltungsunterlagen sind undatiert und nicht unterzeichnet.

Als Drittes wurde, allerdings erst auf explizite Aufforderung der ESTV (act. 44), eine Kopie des unterschriebenen, aber nicht datierten "Air-

craft Lease Contracts" ("Leasingvertrag") mit der K., ... eingereicht (act. 52). Er sollte ab 1. März 1998 gelten (Ziff. 3). Als Ziel wird festgehalten, dass die Beschwerdeführerin dem Operator (K.) das Flugzeug "on a dry lease basis" verleast (Ziff. 1, 2.1). Der Operator ist verantwortlich für "operation, maintenance, repairs and execution of all ADs" (Ziff. 2.2.1) und er betreibt das Flugzeug in seinem eigenen Namen (Ziff. 2.5). Der Operator hat der Beschwerdeführerin eine "Leasing Fee" in der Höhe derer Finanzierungskosten ("financing cost") zu bezahlen (Ziff. 6). Dieser Vertrag hat einen ähnlichen Inhalt wie der Aircraft Management Vertrag mit der M. (act. 14). Das Flugzeug wird folglich gleichzeitig der M. und der K. zum Gebrauch überlassen, welche beide als "Operator" in eigener Verantwortung Flüge durchführen sollen. Die beiden Verträge scheinen diesbezüglich widersprüchlich bzw. überschneiden sich. In der Beschwerde wird hierzu erstmals (wohl aufgrund der Feststellung von solchen Widersprüchen im Einspracheentscheid, S. 14) erläutert, dass betreffend die "direkt abgewickelten" Umsätze die M. ebenfalls Operator gewesen sei und das Personal gestellt habe (siehe Beschwerde S. 7, 11, Ziff. 7; Beschwerdebeilage Nr. 9). Dass die K. die Verantwortung für die Durchführung der Flüge an die M. übertragen hat (was gemäss Vertrag möglich wäre, vgl. Ziff. 2.2.1), ist nicht dokumentiert. Angesichts der Überschneidungen in den Aufgaben und Verantwortlichkeiten wäre zu erwarten, dass Zusatzvereinbarungen existieren, die das Verhältnis der beiden Verträge bzw. der beiden "Operators" zueinander regeln. Solche sind aber nicht aktenkundig. Anzumerken ist zudem, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des Aircraft Lease Contracts ebenfalls bestimmte Kosten zu übernehmen gehabt hätte (etwa für das Personal, Ziff. 7, weitere Kosten: Ziff. 2.2.2, 2.4), sich eine Fakturierung oder Verrechnung dieser Kosten in den Unterlagen aber nicht findet. Nicht ersichtlich ist schliesslich, dass die aufgrund Ziff. 4.6 des Vertrages mit der M. für den Fall der Direktvercharterung durch die Beschwerdeführerin geschuldete Kommission von 2% an die M. bezahlt worden wäre. Der ESTV ist somit beizupflichten, dass sich angesichts der beiden Verträge Ungereimtheiten ergeben, die gewisse Zweifel aufkommen lassen, ob der nachträglich eingereichte (zudem bloss in Kopie und nicht datiert) Aircraft Lease Contract mit der K. den reellen Gegebenheiten entspricht.

3.4 Die Beweiskraft vorerwähnter Dokumente ist abgesehen von den bereits genannten Punkten (nicht unterschriebene bzw. nicht datierte Buchhaltung, nicht datierter Leasingvertrag mit Unstimmigkeiten, we-

nig detaillierte Rechnungen) zudem aus weiteren Gründen stark gemindert.

Die Beschwerdeführerin hat die behaupteten Umsätze in ihren Abrechnungen an die ESTV nicht deklariert, obwohl sie hierzu grundsätzlich verpflichtet gewesen wäre, auch wenn es sich um im Ausland erbrachte, der Steuer nicht unterstehende Leistungen gehandelt hätte (vgl. Ziff. 972 Wegleitung 1997). Nach Angaben der ESTV an deren Richtigkeit zu zweifeln vorliegend kein Anlass besteht fand der Inspektor anlässlich der im Voraus angekündigten Kontrolle beim Steuervertreter, A., lediglich Unterlagen zu den unbestrittenen Umsätzen und zu den Vorsteuern und eine Buchhaltung war nicht vorhanden (siehe Aktennotiz der ESTV, act. 31). Die Beschwerdeführerin war aber zur Führung ordnungsgemässer Geschäftsbücher (Art. 47 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 58 Abs. 1 MWSTG) sowie zur Vorlage der Geschäftsbücher und weiterer Belege an die ESTV verpflichtet (Art. 46 f., 49 f. MWSTV bzw. Art. 57 f., 61 f. MWSTG). Weiter hat die ESTV noch vor ihrem Entscheid vom 31. Oktober 2002 mehrmals die Einreichung von Unterlagen und Auskünften zur Art der erbrachten Vermietungs- und Vercharterungsleistungen sowie zu den Vorsteuern verlangt (Schreiben vom 8. Juli und 9. August 2002, act. 33, 35). Mit den Antworten (vom 10. Juli und 28. September 2002, act. 34, 36) verweigerte die Beschwerdeführerin bzw. ihr Vertreter A. geradezu Auskünfte, womit die Auskunftspflicht (Art. 46 MWSTV, Art. 57 Abs. 1 MWSTG) verletzt wurde. Aktenwidrig ist zudem die Angabe der Beschwerdeführerin, die Steuerbarkeit der zusätzlichen Umsätze sei von Beginn weg bestritten worden (siehe Beschwerde S. 8 und 9).

Erst nachdem die ESTV mit Entscheid vom 31. Oktober 2002 die Vorsteuern nicht vollumfänglich zum Abzug zugelassen hatte, weil sie der Meinung war, dass die "PVT"-Flüge nichtgeschäftlichen Zwecken dienten, machte die Beschwerdeführerin in der Einsprache erstmals geltend, zusätzliche Umsätze von USD 10'360'881 erzielt zu haben und lieferte erstmals Unterlagen, die Bezug nahmen auf diese Tätigkeit, nämlich die Rechnungen an die K. und die Buchhaltung. Noch später und auf explizites Ersuchen der ESTV wurde der Leasingvertrag eingereicht. Mit diesem Vorgehen hat die Beschwerdeführerin die vorgenannten Obliegenheiten verletzt. Dass sie diese Tätigkeit vor der Einsprache nie erwähnte und auch die ihr von der ESTV wiederholt eingeräumte Gelegenheit versäumte, die fragliche Tätigkeit geltend zu machen, ist auch nicht nachvollziehbar. Im Grunde hätte sie aufgrund

der Abhängigkeit des Vorsteuerabzugsrechts von solchen Umsätzen alles Interesse daran gehabt, die ESTV über diese Umsätze sofern tatsächlich vorhanden zu orientieren.

Angesichts des nicht nachvollziehbaren Verhaltens der Beschwerdeführerin bei der Geltendmachung der "zusätzlichen" Umsätze und der Tatsache, dass die Umsätze bis zur Einsprache aus keinem der ESTV zur Verfügung stehenden Dokument hervorgingen, liegt der von der ESTV gezogene Schluss nahe, dass gewisse mit der Einsprache und noch später eingereichte Unterlagen (Buchhaltung, Rechnungen, Lizenzvertrag) nachträglich erstellt worden sind, was ihre Beweiskraft zumindest stark herabsetzen würde (hierzu etwa BGE 133 II 153 E. 7.2; Urteile des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005, E. 2.6; vom 12. November 1998, ASA 68 S. 660 E. 3f; Entscheid der SRK vom 25. März 2005, VPB 66.97 E. 3b, 6b). Nach dem Gesagten geht es vorliegend zudem nicht um einen blossen Fall von Dokumenten, die zwar nachträglich erstellt worden sind, aber allenfalls wahre Tatsachen wiedergeben, sondern es bestehen ernstzunehmende Hinweise, dass der Aussagegehalt der Dokumente nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, dass nämlich wie die ESTV geltend macht die später ins Spiel gebrachten Umsätze gar nicht existierten. Ob dem wirklich so ist, braucht angesichts der Beweislastverteilung (E. 2.2.1, s.a. sogleich E. 3.6) nicht entschieden zu werden.

3.5 Weiter findet sich kein einziges von dritter Seite herrührendes Dokument, welches zuverlässig Aufschluss über die behaupteten Umsätze geben würde (der Leasingvertrag kann hierzu nach dem Gesagten nicht gezählt werden).

Sodann sind keinerlei Belege über die tatsächliche Zahlung der an die K. fakturierten Beträge aktenkundig, dies trotz der expliziten Aufforderung der ESTV zur Einreichung solcher Zahlungsbelege (Schreiben vom 13. Januar 2004, act. 44). Die Behauptungen in der Beschwerde (S. 7), die von der ESTV mit Schreiben vom 13. Januar 2003 geforderten Unterlagen seien alle eingereicht worden und die Zahlungsbelege befänden sich in den Geschäftsbüchern (2 Ordner), sind aktenwidrig. Es existieren weder Gutschriftsanzeigen der Bank noch Kontobewegungen auf den Bankauszügen in Höhe der an die K. fakturierten Beträge, was unerklärlich ist, da die Unterlagen betreffend die Konten bei der Bank ... mit der Einsprache eingereicht worden sind (zwei Ordner) und davon auszugehen ist, dass diese vollständig sind.

Es ist folglich nicht bewiesen, dass die Beschwerdeführerin für die von ihr behaupteten Umsätze aus "direkter Vercharterung" Entgelte vereinnahmt hat. Hierzu ist zu präzisieren, dass der tatsächliche Zufluss eines Entgelts für Ausgangsleistungen zwar nicht Voraussetzung des Abzugs von auf den Eingangsleistungen lastenden Vorsteuern darstellt. Ist aber wie vorliegend im Rahmen der Beweiswürdigung zu eruieren, ob Ausgangsleistungen überhaupt erbracht bzw. Ausgangsumsätze erzielt worden sind, ist die Tatsache, dass kein Entgelt vereinnahmt worden ist, zumindest als Indiz dafür zu werten, dass solche Umsätze nicht existierten. Den eingereichten Gutschriftsanzeigen der E., F., G., H. (act. 52, 60) kommt im Übrigen von vornherein keine Aussagekraft zu, da Zahlungsgrund bzw. zugrundeliegende Leistungen nicht ersichtlich sind.

Weiter bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass die Flüge im Sinn der behaupteten "direkten Vercharterung" an die K. oder die anderen Gesellschaften stattgefunden hätten. Die tatsächliche Erbringung der angeblichen Leistungen ist in keiner Weise belegt.

3.6 Zusammenfassend ist einerseits die Beweiskraft der Dokumente, aus denen die behaupteten Umsätze überhaupt ersichtlich sind, stark herabgesetzt und es ist zweifelhaft, ob diese Unterlagen die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben (E. 3.3., 3.4), womit sie die behaupteten Umsätze nicht zu beweisen vermögen. Andererseits ist nicht belegt, dass Flüge der behaupteten Art tatsächlich ausgeführt wurden (E. 3.5). Ebensowenig bestehen Nachweise, dass die der K. in Rechnung gestellten Beträge beglichen worden und der Beschwerdeführerin Einnahmen der behaupteten Art zugeflossen wären (E. 3.5). Die als "direkte Vercharterung" des Flugzeugs umschriebene "zusätzliche" Geschäftstätigkeit und die geltend gemachten Umsätze wurden nicht bewiesen. Folglich ist mit der ESTV davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin das Flugzeug auch für nichtgeschäftliche, unternehmensfremde Zwecke verwendet hat und die geltend gemachten Vorsteuern nur zum Teil für steuerbare Ausgangsleistungen im Sinn von Art. 29 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 2 MWSTG verwendet worden sind (s.a. E. 3.2). Der Vorsteuerabzug ist im Rahmen der nichtgeschäftlichen Verwendung der Eingangsleistungen zu verweigern (siehe E. 2.2.1). Es liegt eine gemischte Verwendung vor (vgl. auch E. 2.2.2).

3.7 Der Vorsteuerabzug war folglich gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Bekannt sind vorliegend nur die Höhe der geltend gemachten Vorsteuern und die Höhe der steuerbaren Umsätze, nicht aber der wertmässige Umfang der Verwendung des Flugzeugs für nichtgeschäftliche Zwecke. Damit war die ESTV gezwungen, eine Schätzung vorzunehmen, inwieweit die vorsteuerbelasteten Aufwendungen für steuerbare Ausgangsleistungen und inwieweit für nicht zum Abzug berechtigende Zwecke verwendet wurden.

Nach der Beweislastregel obliegt es der Beschwerdeführerin, steuermindernde Tatsachen rechtsgenüglich darzulegen (oben E. 2.1). Dieser Grundsatz kommt auch zum Tragen, wenn die ESTV eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen hat (vgl. Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, VPB 69.88 E. 3c/bb). Dass die von der ESTV berechnete Kürzung nicht sachgerecht war und die ESTV hierbei ihren Ermessensspielraum überschritten hat, hätte die Beschwerdeführerin zu beweisen. Sie hat sich zur Art der Schätzung bzw. der Vorsteuerkürzung indessen gar nicht geäussert, keine eigene Berechnungsweise vorgeschlagen und das Vorgehen der ESTV mit keinem Wort beanstandet. Es ist denn auch auch nicht ersichtlich, inwiefern die ESTV bei ihrer Vorgehensweise zur Ermittlung des Anteils der zum Abzug berechtigten Vorsteuern (hierzu ausführlich Einspracheentscheid S. 17 f. und Vernehmlassung S. 21 f.) angesichts der spärlichen Berechnungsgrundlagen ihren Ermessensspielraum überschritten haben sollte. Die Art und Weise der Vorsteuerkorrektur kann folglich nicht beanstandet werden und die Steuerforderung gemäss Ziff. 2 des Einspracheentscheides der ESTV ist zu bestätigen. Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Auszahlung der gestützt auf Art. 59 Abs. 2 (letzter Satz) MWSTV geleisteten Sicherheit ist folglich ebenfalls unbegründet. Die Beschwerde ist insgesamt abzuweisen.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Bei diesem Verfahrensausgang bleibt für die Ausrichtung einer Parteientschädigung kein Raum (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht

[VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Sonja Bossart

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

Versand: