**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**

Abteilung I
A-1375/2006
{T 0/2}

# Urteil vom 27. September 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz); Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident); Richterin Salome Zimmermann; Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

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

**gegen**

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

betreffend
**Mehrwertsteuer;**
**Subjektive Steuerpflicht, Option, Beförderungsleistung, Leistungsort (Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG), Steuerbefreiung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG, Art. 6 MWSTGV), Vorsteuerabzug, Steuerumgehung, Durchgriff.**

**Sachverhalt:**

A. Die X. AG mit Sitz in ... bezweckt laut Eintrag im Handelsregister vom ... den Erwerb, Besitz und Betrieb von Luftfahrzeugen aller Art sowie die Durchführung von Flügen und die Ausübung damit zusammenhängender Tätigkeiten; ferner kann sie Darlehen gewähren und aufnehmen sowie Garantien und andere Sicherheiten leisten. Gemäss Statuten bezweckt die Gesellschaft namentlich den Erwerb, Besitz und Betrieb von Luftfahrzeugen aller Art und die Durchführung von Flügen sowie die Ausübung damit zusammenhängender Tätigkeiten. Im vom 14. Mai 2001 datierenden Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige nannte die X. AG als Art der Geschäftstätigkeit das "Verleasen von Flugzeugen". Als Datum der Aufnahme der Geschäftstätigkeit wurde der 5. Januar 2001 angegeben. Unter der Rubrik "total erzielte Umsätze ..." deklarierte sie "mehr als Fr. 300'000.--". Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) trug die X. AG gestützt auf die Angaben im Fragebogen mit Wirkung ab 5. Januar 2001 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.

B. In der Abrechnung für das 1. Quartal 2001 vom 28. August 2001 (Eingang bei der ESTV am 10. September 2001) deklarierte die X. AG einen steuerbaren Umsatz von Fr. 54'000.-- und anrechenbare Vorsteuern von Fr. 458'790.50, woraus ein Guthaben von Fr. 454'686.50 resultierte. In der Abrechnung für das 2. Quartal 2001 vom gleichen Tag deklarierte sie einen steuerbaren Umsatz von Fr. 150'000.-- und Vorsteuern von Fr. 9'453.60, was einen an die ESTV zu bezahlenden Steuerbetrag von Fr. 1'946.40 ergab. Zur Illustration des deklarierten Umsatzes wurde eine Akonto-Rechnung an Herrn Y. beigelegt, in welcher die X. AG jenem für Dienstleistungen für die Zeit vom 1. April bis 31. August 2001 eine "Akonto-Management Fee" von Fr. 150'000.-- zuzüglich Mehrwertsteuer fakturierte.

Auf Aufforderung der ESTV, welche die Abrechnung für das 1. Quartal 2001 einer Prüfung unterzog, wurden unter anderem eine Rechnung für den Kauf eines Flugzeuges (Vorsteuerbetrag von rund Fr. 450'000.--) und eine Vereinbarung der X. AG mit Herrn Y. (als deren Alleinaktionär) vom 6. April 2001 über die Gewährung eines nicht verzinslichen Darlehens über rund Fr. 6,4 Mio. (entspricht dem Kaufpreis des Flugzeuges) für die Finanzierung des fraglichen Flugzeugkaufs eingereicht. Gemäss der Vereinbarung wurde das Darlehen mit dem Abschluss der noch durchzuführenden Kapitalerhöhung, spätestens per 30. Juni 2001, zur Rückzahlung fällig.

Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 471'778 vom 6. November 2001 betreffend 1. Quartal 2001 korrigierte die ESTV die geltend gemachten Vorsteuer-abzüge um Fr. 576.--. Das Guthaben der X. AG bei der ESTV reduzierte sich damit auf Fr. 454'110.50, welcher Betrag gemäss der EA der Steuerpflichtigen zurückbezahlt werde. Ferner hat die X. AG den

Steuerbetrag des 2. Quartals 2001 (Fr. 1'946.40) an die ESTV einbezahlt.

In der Abrechnung für das 3. Quartal 2001 sodann wies die X. AG gar keinen Umsatz aus, dafür Vorsteuern von Fr. 8'703.93. In der Abrechnung für das 4. Quartal 2001 wurden ein totaler Umsatz von Fr. 420'550.--, ein steuerbarer Umsatz von Fr. 12'678.-- und Vorsteuern von Fr. 8'302.31 deklariert. Gemäss beigelegter Aufstellung handelte es sich bei den steuerbaren Umsätzen um Inlandflüge, bei den nicht steuerbaren Umsätzen von Fr. 407'872.-- um "steuerausgenommene Auslandflüge". Darüberhinaus erfolgte in dieser Abrechnung eine "Berichtigung der bereits abgerechneten Umsätze" des 1. und 2. Quartals 2001 um Fr. 204'000.--, woraus ein zusätzliches Guthaben gegenüber der ESTV von Fr. 15'504.-- resultierte (geschuldete Steuer abzüglich Korrektur und abzüglich Vorsteuern ergab ein gesamtes Guthaben gegenüber der ESTV von Fr. 22'842.78). Gemäss Beilage zu dieser Abrechnung handle es sich bei dem Betrag von Fr. 204'000.-- um "zu Unrecht mit Mehrwertsteuer abgerechnete Umsätze". Mit der Berichtigung im Betrag von Fr. 204'000.-- wurden mithin die gesamten bereits abgerechneten steuerbaren Umsätze (des 1. und 2. Quartals 2001) als nicht steuerbare Umsätze deklariert (siehe auch Beilage zur Abrechnung) und der in der Abrechnung für das 4. Quartal angegebene Umsatz von Fr. 420'550.-- (davon steuerbar Fr. 12'678.--) umfasste den gesamten Umsatz 2001 und nicht nur jenen betreffend das 4. Quartal 2001.

Mit "Rechnung Flugstunden 2001" vom 25. März 2002 der X. AG wurden Herrn Y. Flugstunden im Umfang von Fr. 421'513.53 fakturiert ("Auslandflüge" Fr. 407'872.-- und "Inlandflüge" Fr. 13'641.53 inkl. MWST) und es wurden die bereits geleisteten Akontozahlungen von Fr. 58'104.-- und Fr. 161'400.-- abgezogen. Weiter reichte die X. AG verschiedene Rechnungen der M. AG als Vorsteuerbelege, die Bilanz und Erfolgsrechnung 2001 sowie das Flight Operation Agreement mit der M. AG ein. Im Begleitschreiben vom 6. November 2002 wurde der ESTV mitgeteilt, ein Vertrag mit Herrn Y. bestehe nicht, es würden lediglich Flugleistungen in Rechnung gestellt.

Sodann wurden für das 1. Quartal 2002 (Griff 13) ein steuerbarer Umsatz von Fr. 9'060.-- (totaler Umsatz Fr. 100'000.-- abzüglich Leistungen im Ausland [Auslandflüge] von Fr. 90'940.--) und Vorsteuern auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand von Fr. 8'879.90 deklariert. Für die folgenden Quartale des Jahres 2002 erfolgten Abrechnungen mit ähnlichen Zahlen.

C. Am 3. Juni 2003 erliess die ESTV einen Entscheid, wonach die X. AG mit Wirkung per 31. Dezember 2002 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht werde, diese die für die Steuerperiode des 1. Quartals 2001 zu Unrecht bezogenen Vorsteuerüberschüsse zurückzuerstatten habe und der ESTV demnach Fr. 452'164.10 Mehrwertsteuer (zuzüglich Verzugszins) schulde und zu bezahlen habe. Weiter entschied die ESTV, die von der X. AG für die Steuerperioden 3. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 vorgenommenen Deklarationen würden auf Fr. 0.--

Umsatz und Fr. 0.-- Vorsteuerabzug korrigiert. Zur Begründung wurde im Wesentlichen erläutert, es liege eine Steuerumgehung vor und die ESTV müsse sich die Existenz der X. AG nicht entgegenhalten. Die X. AG liess am 1. Juli 2003 gegen diesen Entscheid Einsprache erheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 12. Juli 2004 wies die ESTV die Einsprache ab (Ziff. 1 Dispositiv), stellte fest, dass die X. AG nicht mehrwertsteuerpflichtig sei, so dass die zu Unrecht vorgenommene Eintragung zu löschen sei (Ziff. 2 Dispositiv) sowie, dass die X. AG der ESTV einen Betrag von Fr. 452'164.10 (zuzüglich Verzugszins) schulde und zu bezahlen habe (Ziff. 3 Dispositiv). Die ESTV erläuterte, in Bezug auf die Art der erbrachten Leistungen seien die Angaben der Einsprecherin unterschiedlich bzw. widersprüchlich. Für die Rechnungen, welche den in den Abrechnungen des 1. und 2. Quartals 2001 deklarierten Umsatz bildeten, sei keine Korrektur gemäss Ziff. 804 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Sommer 2000 (Wegleitung 2001) vorgenommen worden. In Bezug auf die tatsächliche Tätigkeit der Einsprecherin sei festzustellen, dass das Flugzeug allein für den Alleinaktionär eingesetzt worden sei und nicht für Dritte. Die Einsprecherin überwälze sämtliche Kosten auf den Alleinaktionär und trage keinerlei Kostenrisiko. Damit könne von einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und von einer echten Geschäftstätigkeit nicht die Rede sein und die Einsprecherin erfülle die Voraussetzungen für die Steuerpflicht bereits deswegen nicht. Unter dem Titel "Steuerumgehung" erläuterte die ESTV, dass Herr Y. mit der gegebenen Situation das Flugzeug praktisch steuerbefreit benutze. Würde Herr Y. das Flugzeug als Privatperson erwerben und der M. AG ins Aircraft Management geben, müsste er als Endbezüger der Leistungen sämtliche anfallenden Mehrwertsteuern tragen. Diese Steuerbelastung werde durch die Zwischenschaltung der Einsprecherin eliminiert. Es sei eine Steuerumgehung zu bejahen, weil das Flugzeug in Wirklichkeit von der Aircraft Management Firma für und auf Rechnung von Herrn Y. betrieben werde. Bei der X. AG, welche über keine Angestellten verfüge, würden einzig die eingehenden Rechnungen der M. AG bezahlt und die Rechnungen an Herrn Y. erstellt. Das vorliegende Vorgehen sei nur gewählt worden, um Steuern einzusparen und auch das Erfordernis einer erheblichen Steuerersparnis sei gegeben. Folglich müsse sich die ESTV die Existenz der X. AG nicht entgegenhalten lassen, sondern sie könne unter Anwendung des Durchgriffs auf den effektiven Sachverhalt abstellen. Daher sei Eigentümer des Flugzeuges und Bezüger der Leistungen der M. AG nicht die X. AG sondern Herr Y., welcher die anfallende Mehrwertsteuer wie ein anderer Konsument zu tragen habe. Die von der X. AG als Umsätze und als Vorsteuerabzüge deklarierten Beträge seien daher zu korrigieren und auf Null zu setzen. Die X. AG übe keine die Mehrwertsteuerpflicht auslösende Tätigkeit aus. Die zu Unrecht vorgenommene Eintragung ins Steuerregister müsse durch die Löschung korrigiert werden. Weiter nahm die ESTV Stellung zu verschiedenen Vorbringen in der Einsprache, namentlich auch zur behaupteten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

E. Mit Eingabe vom 10. September 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit den Anträgen, die Registrierung der Beschwerdeführerin sei beizubehalten, sie habe den ausbezahlten Vorsteuerüberschuss von Fr. 452'164.10 nicht zurückzuerstatten, ihr seien die noch nicht ausbezahlten Vorsteuerüberschüsse gemäss Abrechnungen des 3. Quartals 2001 bis 4. Quartals 2002 von total Fr. 54'383.05 zuzüglich Vergütungszins zu überweisen, es seien keine Kosten aufzuerlegen und eine Parteientschädigung zuzusprechen. In Bezug auf den Sachverhalt wird unter anderem ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe ab Beginn ihrer Tätigkeit Flugleistungen ausgeführt und zwar in den Jahren 2001 und 2002 alle im Auftrag von Herrn Y. und demzufolge sei auch diesem Rechnung gestellt worden. Die Rechnungsstellung sei nach den Vorschriften von Art. 6 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) erfolgt, d.h. Flüge mit Ankunfts- oder Abflugsort im Ausland seien als steuerfrei behandelt worden und die Mehrwertsteuer lediglich auf Flügen mit Ankunfts- und Abflugsort im Inland berechnet. Die Akontozahlungen seien zuerst versehentlicherweise als "Management Fees" bezeichnet und mit MWST belastet in Rechnung gestellt worden. Dieser Irrtum sei mit der Abrechnung für das 4. Quartal 2001 und der Rechnung für Flugstunden 2001 vom 25. März 2002 berichtigt worden. Zur rechtlichen Begründung wird namentlich vorgebracht, die Beschwerdeführerin erbringe Flugleistungen und damit eine Beförderungsleistung, die als Dienstleistung gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 MWSTG und Art. 6 Abs. 1 Bst. a MWSTGV als im Ausland erbracht gelte und damit von der Mehrwertsteuer befreit sei, wenn der Ankunfts- oder der Abflugsort im Ausland liege. Selbst wenn die Umsätze nicht als Beförderungsleistungen, sondern als Leistungen aus Vercharterung oder Vermietung von Flugzeugen betrachtet würden, wären diese gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG von der Steuer befreit, sofern die Flugzeuge überwiegend im Ausland genutzt würden, was ebenfalls gegeben sei. Für diese Leistungen sei die Beschwerde-führerin gemäss Art. 38 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung seien sämtliche nicht gegeben. Namentlich existierten zahlreiche sachliche und wirtschaftliche Gründe, für den Erwerb eines Flugzeuges eine separate juristische Person zu errichten. Sodann beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben.

F. Die ESTV schliesst in der Vernehmlassung vom 1. November 2004 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

G. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

1. Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 MWSTG mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) 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 des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

2.2 Zum für die obligatorische Steuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG) massgeblichen Umsatz zählen – anders als die nach Art. 17 f. MWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsätze – auch die unter Art. 19 MWSTG fallenden von der Steuer echt befreiten Umsätze (GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 33 zu Art. 21; PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 400). So kann ein Unternehmer, der ausschliesslich steuerbefreite Umsätze tätigt, obligatorisch (Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG) oder auch freiwillig (nach Art. 27 Abs. 1 MWSTG) steuerpflichtig werden (siehe MARTIN ARNOLD/ALFRED MEIER/PETER SPINNLER, Steuerpflicht bei Auslandbezug, ASA 70 S. 56).

Hingegen können die Umsätze aus Leistungen, deren Ort gemäss Art. 13 f. MWSTG im Ausland liegt, die obligatorische subjektive Steuerpflicht nicht auslösen, was sich bereits aus Art. 21 Abs. 1 MWSTG ergibt ("Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch im Inland").

2.3 Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG beginnt nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Wird die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit hingegen neu aufgenommen oder durch Ge-

schäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.-- übersteigen wird (Art. 28 Abs. 2 MWSTG). Damit eine Unternehmung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 MWSTG steuerpflichtig wird, ist überdies erforderlich, dass das Überschreiten einer der beiden Betragsgrenzen von Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG, also Umsätze über Fr. 250'000.-- oder Steuerzahllast über Fr. 4'000.--, zu erwarten ist (Entscheid der SRK vom 7. November 2003, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.55 E. 2b/bb). Bei der Beurteilung, ob eine Eintragung nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG erfolgen soll, ist im Sinne einer Beurteilung ex ante auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten (erst nachträglich genau bekannten) Umsatz abzustellen (Entscheide der SRK vom 7. November 2003, VPB 68.55 E. 2b/aa, 3a/bb; vom 3. Dezember 1998, VPB 63.76 E. 3b/bb, 5b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.1.2 mit Hinweisen). Auch wenn sich die Umsatzerwartungen rückblickend nicht erfüllt haben, ändert dies nichts an der Richtigkeit der Eintragung, wenn seinerzeit die begründete Erwartung des Überschreitens der Umsatzgrenzen bestand (Entscheid der SRK vom 6. Oktober 1999 [SRK 1998-162] E. 2c).

2.4 Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht oder nach Art. 25 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, für die Mehrwertsteuerpflicht zu optieren (Art. 27 Abs. 1 MWSTG; sogenannte subjektive Option). Die von der SRK als zulässig erachtete Verwaltungspraxis setzt für eine subjektive Option voraus, dass pro Jahr mehr als Fr. 40'000.-- Umsatz aus steuerbaren Lieferungen oder Dienstleistungen an Mehrwertsteuerpflichtige erzielt wird (Spezialbroschüre der ESTV Nr. 02 "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer", September 2000, Ziff. 4.2.1; statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. März 2004, VPB 68.130 E. 2c/aa und bb).

2.5 Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b MWSTG). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die Grenzbeträge nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (statt vieler: Entscheid der SRK vom 9. März 2005, VPB 69.87 E. 3a/bb, 4b). Wenn die Steuerpflicht gemäss Art. 29 Bst. a und b MWSTG endet, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 MWSTG). Unterlässt es der Unternehmer, der die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 29 Bst. b MWSTG), bei der Verwaltung schriftlich seine Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu

verlangen, wird angenommen, dass er für die Besteuerung optiert hat (Art. 56 Abs. 3 MWSTG). Falls sich der Betroffene bei der ESTV nicht rechtzeitig abmeldet, nimmt diese die Streichung aus dem Register erst auf das Ende der Steuerperiode vor, in welcher die Abmeldung erfolgte, nicht jedoch auf einen allfälligen früheren Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen für das Ende der Steuerpflicht an sich erfüllt waren. Die Löschung im Register der Steuerpflichtigen erfolgt prinzipiell nicht auf einen zurückliegenden Zeitpunkt (Entscheide der SRK vom 9. März 2005, VPB 69.87 E. 3a/bb; vom 25. März 2004, VPB 68.130 E. 2c; vom 12. Oktober 1999, VPB 64.48 E. 4c; vgl. aber Urteil des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.2). Dies bedeutet den Fortbestand der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (im Sinne einer Optierung) bis zum Ablauf der Steuerperiode, in welcher die Abmeldung erfolgte und der Unternehmer hat bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber der ESTV die Mehrwertsteuer abzurechnen und zu bezahlen (Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999, VPB 64.48 E. 5a).

Art. 56 Abs. 3 MWSTG ist ebenfalls anwendbar, wenn die Steuerpflicht aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG begann, sich aber rückblickend herausstellt, dass sich die Erwartungen nicht erfüllten und die für die subjektive Steuerpflicht notwenigen Umsätze gar nie erreicht worden sind, sich also die positive Prognose nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG nachträglich als falsch herausstellt (siehe Entscheide der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3b/aa/aaa; vom 12. Oktober 1999, VPB 64.48 E. 5a; Urteil des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3, 3.5.2).

Die Fiktion der Optierung nach Art. 56 Abs. 3 MWSTG gilt ohne Weiteres für Unternehmen, welche die von der Verwaltungspraxis aufgestellte Voraussetzung für eine Option von mehr als Fr. 40'000.-- jährlichen Umsatzes erfüllen (Entscheid der SRK vom 25. März 2004, VPB 68.130 E. 2c/bb; zur Situation, wenn diese Grenze nicht erreicht wird: Urteil des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3, 3.8.3; Entscheide der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 2c, E. 3b/bb; vom 26. April 2006 [CRC 2004-204] E. 3b/bb, 4b).

3.

3.1 Nach Art. 5 MWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, ASA 75 S. 241 f. E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; vom 25. August 2000, Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6).

3.2 Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt nach den allgemeinen Regeln für das

Vorliegen eines Leistungsaustauschs und die Steuerbarkeit. Zwischen einer Gesellschaft und den daran Beteiligten können vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Natur in gleicher Weise bestehen wie zwischen der Gesellschaft und unabhängigen Dritten. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist diesbezüglich einzig entscheidend, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist. Bei Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter gegen ein besonderes Entgelt ist von steuerbaren Leistungen auszugehen (Urteil des BVGer A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 2c; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 428, 463).

3.3 Eine Lieferung (Art. 5 Bst. a MWSTG) liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung gilt als Lieferung (Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Als Dienstleistung ist demgegenüber nach Art. 7 Abs. 1 MWSTG jede Leistung anzusehen, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Weil der Ort der Leistung für Lieferungen und Dienstleistungen unterschiedlich definiert ist (Art. 13 f. MWSTG, hierzu E. 5.2), ist die Qualifikation einer Leistung als Lieferung oder Dienstleistung insbesondere für die örtliche Abgrenzung der steuerbaren Umsätze von Bedeutung (Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2, 4.4).

4. 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. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG; zu den verschiedenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Einzelnen vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2004, ASA 75 S. 176 f. E. 4.2; 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.2).

4.1 Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Der Steuerpflichtige muss die vorsteuerbelastete Eingangsleistung für steuerbare Umsätze verwenden. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz genügt auch eine mittelbare Verwendung, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 353 E. 8.3, 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 einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endver-

brauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10, 8.2; Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

4.2 Als steuerbare Umsätze, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, gelten gemäss Art. 19 Abs. 1 MWSTG sowie (vorerwähnte Bestimmung wiederholend) Art. 38 Abs. 3 1. Teil MWSTG ebenfalls die von der Steuer echt befreiten Umsätze nach Art. 19 Abs. 2 MWSTG. Bei den Umsätzen nach Art. 19 MWSTG geht es im Wesentlichen um die Freistellung der Exportumsätze (und gewisser diesen gleichgestellter Leistungen) von der schweizerischen Mehrwertsteuer. Ein Unternehmer, der ausschliesslich oder vorwiegend von der Steuer befreite Umsätze tätigt, wird daher in seinen Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss ausweisen, der grundsätzlich ausbezahlt wird (Art. 48 Abs. 1 MWSTG) (siehe etwa ARNOLD/MEIER/SPINNLER, a.a.O., ASA 70 S. 55 f.).

4.3 Weiter gewährt Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG (gleichlautend bereits Art. 29 Abs. 3 2. Teil der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; AS 1994 1464]) den Vorsteuerabzug auch für bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige "für Tätigkeiten verwendet, die steuerbar wären, wenn er sie im Inland bewirken würde". Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG bezieht sich auf Leistungen, deren Ort gemäss Art. 13 f. MWSTG im Ausland liegt (Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, ASA 71 S. 566 E. 4a [betreffend Art. 29 Abs. 3 MWSTV]; 2A.78/2002 vom 30. Juli 2003 E. 4.4; 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 291; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 54 zu Art. 38). Die Anforderung, dass die Tätigkeiten steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt würden, bedeutet namentlich, dass die Leistungen nicht im Sinne von Art. 18 MWSTG von der Steuer ausgenommen sein dürfen (Urteil des Bundesgerichts 2A.78/2002 vom 30. Juli 2003 E. 4.4). Erfüllen Umsätze aus Leistungen im Ausland die Anforderung von Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG, ergibt sich für diese dasselbe Resultat wie für die echten Steuerbefreiungen.

5.

5.1 Bei grenzüberschreitenden Leistungen, bei welchen die Leistung im einen Land "erbracht" (Herkunftsland) und in einem anderen Land (Bestimmungsland oder auch Verbrauchsland) verbraucht wird, muss die Mehrwertsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip im Letzteren erhoben werden. Dieser Grundsatz kann auf zwei Arten verwirklicht werden. Nach der ersten Methode sind die Leistungen im Herkunftsland der Steuer unterstellt, werden aber von dieser echt befreit, wobei ein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Die Steuer ist aber im Bestimmungsland geschuldet. Die zweite Methode besteht darin, den Ort der Leistung so zu definieren, dass die Leistung der Steuerhoheit des Bestimmungslandes unterliegt. Diesfalls fällt die Leistung im Herkunftsland unter den Geltungsbereich der Steuer, trotzdem kann aber in diesem Land die Vorsteuer abgezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3).

5.2 Gemäss Art. 5 Bst. a und b MWSTG unterliegen nur im Inland erbrachte Leistungen der Steuer. Liegt der Ort einer Lieferung oder Dienstleistung im Ausland, untersteht die Leistung nicht dem Geltungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer (d.h. der Steuer auf dem Umsatz im Inland gemäss dem 2. Titel des MWSTG).

5.2.1 Die Lieferung wird erbracht am Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 13 Bst. a MWSTG) oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 13 Bst. b MWSTG).

5.2.2 Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 14 Abs. 1 MWSTG).

Für Beförderungsleistungen – egal ob Personen oder Güter befördert werden – enthält Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG die auf dem Bestimmungslandprinzip beruhende Sondervorschrift, dass diese als in dem Land erbracht gelten, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt. Für grenzüberschreitende Beförderungen ist demnach zwischen einem steuerbaren inländischen Teil und dem nicht steuerbaren ausländischen Teil zu unterscheiden (ALOIS CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., Rz. 61, 71 zu Art. 14 A; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 930 f.). Soweit die Beförderungsleistungen auf die im Inland zurückgelegten Streckenanteile entfallen, sind die weiteren Voraussetzungen der Steuerbarkeit und Steuerbefreiung abzuklären. Der ausländische Streckenteil hingegen untersteht nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer, berechtigt aber (hierzu schon oben E. 4.3) unter der Bedingung von Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG trotzdem zum Vorsteuerabzug (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, ASA 71 S. 566 E. 4a).

5.3 Die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen sind getreu dem Bestimmungsland- und dem Verbrauchsteuerprinzip von der Steuer befreit (Urteil des Bundesgerichts 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3, 4.1). Bei den Befreiungen nach Art. 19 Abs. 2 MWSTG handelt sich um sogenannte echte Steuerbefreiungen, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann (Art. 19 Abs. 1 MWSTG).

5.3.1 Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTV befreit echt von der Steuer die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung, namentlich die Vermietung und Vercharterung von Luft- und Schienenfahrzeugen, sofern diese vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden.

5.3.2 Gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a MWSTGV sind von der Steuer befreit Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Abflugs- oder der Ankunftsort im Inland liegt (wie dies zuvor gleichermassen in Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV geregelt war). Diese Bestimmung begründen ebenfalls eine echte Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzugsrecht, auch wenn Art. 19 Abs. 1 MWSTG und Art. 38 Abs. 3 1. Teil MWSTG nur

auf die in Art. 19 Abs. 2 MWSTG aufgezählten Tätigkeiten verweisen (vgl. etwa Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung", September 2000, Ziff. 1.1.1 2. Absatz). Die Aufnahme der Kompetenzbestimmung in einen separaten Absatz 3 von Art. 19 MWSTG war aufgrund der Formulierung von Absatz 2 ("von der Steuer sind befreit ...") erforderlich (vgl. Votum Raggenbass, Amtliches Bulletin [AB] NR 1997 220).

5.4 Zusammenfassend sind bei grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG und Art. 19 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a MWSTGV einschlägig. Zum Zusammenspiel dieser Bestimmungen ist das Folgende zu präzisieren: Die Beförderung auf der im Ausland zurückgelegten Strecke ist bereits aufgrund von Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG (Ort der Dienstleistung im Ausland) der Steuer nicht unterworfen, sie untersteht nicht dem Geltungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer. Die Beförderung auf dem inländischen Streckenteil unterliegt zwar dem Geltungsbereich, hier greift aber die echte Steuerbefreiung von Art. 19 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a MWSTGV ein. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht sowohl für den echt steuerbefreiten inländischen Streckenteil (Art. 19 Abs. 1 MWSTG) als auch für die gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG im Ausland erbrachte Beförderung auf dem ausländischen Streckenteil (Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG, oben E. 4.3) (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, ASA 71 S. 566 E. 4a betreffend die identische Rechtslage unter dem Regime der MWSTV).

6. Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 11 Abs. 2 MWSTG). In diesem Fall der indirekten Stellvertretung ist nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist der Vertretene und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002 vom 13. Januar 2003 jeweils E. 2 bis 4; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a; vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 3b). Dieser Grundsatz der zwei Umsätze (bei indirekter Stellvertretung) ist auch auf Dienstleistungen anwendbar; dabei nimmt die MWSTV eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Lieferung) materiell nicht zweimal erbracht werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, VPB 65.59 E. 3c/aa; zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.2). Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Dienstleistung gilt, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in

eigenem Namen weiterzufakturieren. Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Entscheide der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 4b/dd; noch nicht rechtskräftige Urteile des BVGer A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, 3.2 und A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1, zum Ganzen: E. 2.2).

7. Im vorliegenden Fall befassen sich die Parteien in ihren Rechtsschriften hauptsächlich mit der Frage, ob eine Steuerumgehung vorliege oder nicht. Im Folgenden ist jedoch zuerst zu prüfen, wie sich die Rechtslage darstellt, wenn die von der Beschwerdeführerin bzw. von deren Alleinaktionär Herrn Y. gewählte Gestaltung der Verhältnisse akzeptiert werden müsste, so ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllte, wie die von ihr erbrachten Leistungen steuerlich zu behandeln und ob die geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu gewähren wären.

7.1 Als Erstes gilt es, die Leistungen der Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Deren Umsätze beruhen einzig auf Leistungen an ihren Alleinaktionär (dies ergibt sich u.a. aus der Erfolgsrechnung 2001, Griff 18 Akten der ESTV [Betriebsertrag bzw. Erträge aus Leistungen von Fr. 420'550.--] i.V.m. der Rechnung Flugleistungen 2001 inkl. Beilage, Griff 14). Die erzielten Umsätze sind durch die Rechnung vom 25. März 2002 an Herrn Y. (Griff 14) über die in In- und Auslandflüge aufgeteilten Flugstunden dokumentiert. In der Aufstellung "Flugstunden 2001 Y." (Beilage zur Rechnung) wurde der fakturierte Betrag in die einzelnen Flüge aufgeschlüsselt, welche Herr Y. mit dem im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Flugzeug unternommen hat. Fakturiert wurden folglich Flugleistungen, also Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Flügen zu Gunsten von Herrn Y..

7.1.1 In die Erbringung der Flugleistungen an Herrn Y. (als Passagier) sind zwei Parteien involviert, nämlich die Beschwerdeführerin, welche diese Leistungen an den Leistungsempfänger fakturiert hat und zudem Eigentümerin des verwendeten Flugzeuges ist, und die M. AG als "Operator" der Flüge. Zu klären ist, zwischen welchen Parteien ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch besteht bzw. wer Leistungserbringer der an Herrn Y. erbrachten Flugleistungen ist.

Die Umsätze aus den Flugleistungen wären nur dann nicht der Beschwerdeführerin, sondern der M. AG zuzurechnen (was bedeuten würde, dass der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch direkt zwischen der M. AG und Herrn Y. stattgefunden hätte), wenn die Beschwerdeführerin ausdrücklich im Namen und für Rechnung der M. AG gehandelt hätte (Art. 11 Abs. 1 MWSTG; oben E. 6). Die Beschwerdeführerin ist aber gemäss den Akten dem Leistungsbezüger gegenüber in eigenem Namen aufgetreten und nicht (und erst recht nicht ausdrücklich) im Namen der M. AG. Ferner begründen gemäss der Rechtsprechung bereits die Fakturen

an Herrn Y. einen Hinweis oder gar eine Vermutung, dass ein steuerbarer Umsatz stattfand und dass dieser durch die Ausstellerin (die Beschwerdeführerin) bewirkt worden ist (Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, VPB 65.59 E. 3d; vom 23. Dezember 2003, VPB 68.71, E. 3b/aa; vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3a, 4a). Auch die Tatsache, dass die Flugleistungen an Herrn Y. in konkreter, "physischer" Hinsicht nicht von der Beschwerdeführerin, sondern primär von der M. AG erbracht worden sind (wie sich etwa aus dem Flight Operation Agreement [Griff 18 Akten ESTV] ergibt, mit welchem sich die M. AG der Beschwerdeführerin gegenüber zur Durchführung von Flügen und aller hierfür erforderlicher Leistungen verpflichtete), ändert nichts daran, dass diese Leistungen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer ist bereits, wer, ohne als direkter Stellvertreter (Vermittler) aufzutreten, Leistungen bloss weiterfakturiert und sich so in die Umsatzkette einfügt (oben E. 6; zudem Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 4b, 4b/dd; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.620/2004 vom 16. September 2005 E. 5.1, 6.4, 6.5, beide betr. Beförderungsleistungen). Es bestehen folglich in Bezug auf die Flugleistungen zwei separate Umsätze und die Beschwerdeführerin war gegenüber Herrn Y. Leistungserbringerin der Flugleistungen.

7.1.2 Gegenstand der von der Beschwerdeführerin an Herrn Y. erbrachten "Flugleistungen" war aus der Sicht des Empfängers die Beförderung von A nach B; Herr Y. wollte sich nach verschiedenen Orten transportieren lassen. Damit liegt eine Qualifikation als Beförderungsleistung nahe. In der Rechtsprechung waren solche etwa von Lieferungen im Sinne des Vermietens (oder Verleasens) oder Vercharterns eines Flugzeuges abzugrenzen. Eine Lieferung in diesem Sinne kommt aber nur in Betracht, wenn eine andere Benutzung des Flugzeuges als die Beförderung im Vordergrund steht (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, ASA 73 S. 316 ff. E. 3f, 4c/bb; Entscheide der SRK vom 11. November 2004 [SRK 2003-089] E. 4b, c; vom 26. Oktober 2004 [SRK 2002-113] E. 4b/bb 2. Absatz). Dies ist hier nicht der Fall, bezweckt wurde die Beförderung, und nicht die Zurverfügungstellung eines Flugzeuges an Herrn Y. für eine anders geartete Verwendung. Das Flugzeug diente nur als Mittel zur Ausführung des Transports. Folglich handelte es sich – wovon auch die Beschwerdeführerin primär ausgeht, während die ESTV keine klare Qualifizierung vornimmt, eine Lieferungen im Sinne des Vermietens/Verleasens oder der Vercharterung aber ebenfalls verwirft – um Beförderungsleistungen (gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG sowie Art. 19 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 6 MWSTGV).

Aufgrund der Qualifikation der Leistungen als Beförderungsleistungen sind die Konsequenzen in Bezug auf die Steuerbarkeit der Leistungen (Ort der Leistung/Steuerbefreiung), die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin und deren Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu eruieren.

7.2

7.2.1 Beförderungsleistungen werden nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG im

Land erbracht, in dem die zurückgelegte Strecke liegt. Bei den Beförderungen mit sowohl Abflugs- als auch Ankunftsort im Ausland sowie beim ausländischen Streckenteil der grenzüberschreitenden Beförderungen (entweder Ankunfts- oder Abflugsort in der Schweiz) liegt der Ort des Umsatzes somit im Ausland (oben E. 5.2.2). Soweit der Leistungsort sich im Ausland befindet, fallen die Umsätze nicht unter den Geltungsbereich des MWSTG und das Entgelt ist nicht in die Steuerbemessung einzubeziehen (E. 5.2, 5.2.2). Ebenso zählt dieser Umsatz nicht zum für die subjektive, obligatorische Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG massgebenden Umsatz (E. 2.2). Hingegen ist der Vorsteuerabzug auch bei Verwendung der bezogenen Leistungen für diese im Ausland bewirkten Umsätze möglich (Art. 38 Abs. 3 2. Teil MWSTG; oben E. 4.3, 5.2.2, 5.4; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, ASA 71 S. 566 E. 4a). Soweit die grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen hingegen im Inland bewirkt wurden, d.h. in Bezug auf den inländischen Streckenteil, sind sie gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a MWSTGV von der Steuer befreit. Auch hier besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 19 Abs. 1 MWSTG, oben E. 5.3.2, 5.4).

Vorliegend handelt es sich bei den in Frage stehenden Leistungen zu einem kleinen Teil um rein inländische Leistungen (Abflugs-/Ankunftsort je Schweiz), welche steuerbar sind. Alle anderen Leistungen, nämlich sowohl die Beförderungen mit Leistungsort Ausland (d.h. reine Auslandflüge mit Abflugs-/Ankunftsort je Ausland sowie grenzüberschreitende Flüge bezüglich Streckenteil im Ausland) als auch die grenzüberschreitenden Flüge bezüglich inländischem Streckenteil, sind wie folgt zu behandeln: Das Entgelt fliesst nicht in die Bemessungsgrundlage, es besteht aber grundsätzlich (bei Erfüllen der weiteren Voraussetzungen) ein Vorsteuerabzugsrecht; die betragsmässige Aufteilung der Umsätze in die beiden letztgenannten Kategorien ist in Bezug auf die Steuerbemessung bzw. den Vorsteuerabzug damit nicht erforderlich.

7.2.2 Mit der Beschwerdeführerin ist folglich – immer unter Vorbehalt einer allfälligen Steuerumgehung – davon auszugehen, dass die Flüge abgesehen von den reinen Inlandflügen zu Recht ohne Mehrwertsteuer deklariert wurden (betreffend 1. und 2. Quartal 2001 erst mit der Berichtigung in der Abrechnung des 4. Quartals 2001).

Die Beschwerdeführerin hat zwar in den ersten beiden Rechnungen des Jahres 2001 an Herrn Y. mit Mehrwertsteuer abgerechnet, dies aber mit Rechnung vom 25. März 2002 für das Jahr 2001 wieder korrigiert. Die ESTV führt im Einspracheentscheid aus, die Beschwerdeführerin habe für die beiden ursprünglichen Rechnungen keine Korrektur gemäss Ziff. 804 der Wegleitung 2001 vorgenommen. Gemäss dieser Ziff. 804 muss bei Änderung des Entgelts ein entsprechender Beleg (Gutschrift, Zusatzrechnung, Bonusanzeige usw.) erstellt werden, aus welchem auch die durch die Entgeltsänderung bedingte Steuerberichtigung ersichtlich ist. Vorliegend wurde aber gar nicht das Entgelt (bzw. dessen Höhe) geändert, sondern vielmehr die Tatsache, dass dieses mit Mehrwertsteuer abgerechnet wurde. Nach Rz. 808 der Wegleitung 2001 (siehe auch Praxismitteilung

vom 30. Januar 2004 mit Änderung dieser Rz. 808) ist für den Fall, dass die fakturierte Steuer zu hoch oder zu niedrig berechnet worden ist, eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung resp. Gutschrift, in welchen auf den ursprünglichen Beleg hingewiesen wird, möglich. Inwiefern die Rechnung vom 25. März 2002 keine solche formell richtige Korrektur darstellen sollte, ist nicht zu sehen. Es wurden darin die gesamten Auslandflüge für das Jahr 2001 ohne Mehrwertsteuer und die Inlandflüge mit Mehrwertsteuer fakturiert. Von diesem in Rechnung gestellten Gesamtbetrag wurden sodann die beiden Akontozahlungen (Beträge inklusive Mehrwertsteuer) abgezogen. Es fehlt zwar ein expliziter Hinweis auf die ursprünglichen Belege, aber der Bezug auf diese Belege ist offensichtlich, dies schon aufgrund des betroffenen Betrags und da gar keine anderen Rechnungen an Herrn Y. für die Leistungen der Beschwerdeführerin existierten. Die ESTV macht denn auch nicht geltend, die Rechnung vom 25. März 2002 genüge aufgrund eines mangelndes Hinweises auf die ursprünglichen Belege nicht.

Die betragsmässigen Deklarationen der Beschwerdeführerin in Bezug auf den Umsatz aus reinen Inlandflügen und aus nicht in die Bemessungsgrundlage einfliessenden Flügen ("Auslandflüge") hat die ESTV im Übrigen nicht bemängelt. Sie hat ebenfalls nicht geltend gemacht, es fehle an den nötigen Nachweisen der Steuerbefreiung nach Art. 19 Abs. 3 MWSTG bzw. der Erbringung im Ausland gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG und sie hat keine weiteren Belege eingefordert. Es besteht auch kein Anhaltspunkt, welcher an der Richtigkeit dieser Deklarationen Zweifel aufkommen liesse (für das Jahr 2001 sind sie im Übrigen belegt durch die Fakturakopie in Griff 14 Akten ESTV, inklusive Aufstellung über die einzelnen Flüge).

7.3 Nachdem die Art der von der Beschwerdeführerin erbrachten Umsätze feststeht, kann die subjektive Steuerpflicht untersucht werden. Der Eintrag der Beschwerdeführerin erfolgte ab Anfang 2001, die Löschung durch die ESTV gemäss Entscheid vom 3. Juni 2003 gestützt auf den Tatbestand der Steuerumgehung per Ende 2002. Die Löschung erfolgte somit nicht wegen ungenügend hohen Umsatzes, die ESTV äusserte sich denn auch nicht zur Frage der Erzielung der Umsatzlimiten. Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die Löschung, sie ist der Meinung, dass sie zu Recht eingetragen gewesen sei und auch nach Ende 2002 eingetragen bleiben müsse.

7.3.1 Die subjektive, obligatorische Steuerpflicht hängt unter anderem von der Erzielung genügender Einnahmen ab (Art. 21 Abs. 1 MWSTG, Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). In die Berechnung einbezogen werden die gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG im Inland bewirken steuerbaren Umsätze, wozu auch die gemäss Art. 19 MWSTG von der Steuer befreiten Umsätze gehören (oben E. 2.2). Hingegen sind die Umsätze aus Beförderungen, die gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG Leistungsort im Ausland aufweisen (reine Auslandflüge und ausländische Streckenanteile bei grenzüberschreitenden Flügen) für die obligatorische Steuerpflicht nicht relevant (E. 2.2). Zu den von der Beschwerdeführerin effektiv erzielten Umsätzen kann das folgende festgehalten werden: Die Steuerzahllast war jeweils

negativ und lag folglich unter Fr. 4'000.-- (siehe Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). In den Jahren 2001 und 2002 hat die Beschwerdeführerin Umsätze von total Fr. 420'550.-- bzw. Fr. 402'591.--, davon steuerbarer Umsatz von Fr. 12'678.-- bzw. Fr. 28'991.-- deklariert. Vom gemäss Deklaration "nicht steuerbaren Umsatz" ("Auslandflüge" von Fr. 407'872.-- bzw. 373'600.--) wäre nur jener Teil für die obligatorische Steuerpflicht massgeblich, der im Inland bewirkte Leistungen betrifft. Aus der Liste der Flugstunden 2001 (Griff 14 Akten ESTV; betreffend 2002 ist keine solche Aufstellung in den Akten) ergibt sich, dass nur wenige Flüge sich völlig auf die Schweiz beschränken (daraus resultieren auch die geringen, deklarierten steuerbaren Umsätze). Ebenfalls ein kleiner Teil der Flüge (ca. ein Zehntel) weist sowohl An- als auch Abflugsort im Ausland auf (reine Auslandflüge). Die grosse Mehrzahl der Flüge hatte entweder An- oder Abflugsort Schweiz, wobei bei diesen grenzüberschreitenden Flügen jeweils weniger als die Hälfte auf die für die obligatorische subjektive Steuerpflicht massgeblichen inländischen Streckenteile entfallen dürfte. Das effektive Erreichen der Grenze von Fr. 250'000.-- Inlandleistungen ist damit – rückblickend beurteilt – fraglich.

7.3.2 Für den Beginn der Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit ist gemäss Art. 28 Abs. 2 MWSTG die begründete Erwartung erforderlich, dass die massgebenden Umsatzgrenzen gemäss Art. 21 Abs. 1 bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG innerhalb der nächsten zwölf Monate erreicht werden. Es ist im Sinne einer Beurteilung aus damaliger Sicht auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten Umsatz abzustellen. Irrelevant ist der nachträglich bekannte, in dieser Zeit tatsächlich erzielte Umsatz (oben E. 2.3). Die ESTV hat die Beschwerdeführerin gestützt auf deren Angaben im Fragebogen vom 14. Mai 2001 (siehe Einspracheentscheid S. 1; vgl. auch Fragebogen [Griff 1], wo unter der Rubrik "total erzielte Umsätze ..." die Angabe "mehr als Fr. 300'000.--" gemacht wurde, was als erwarteter Umsatz verstanden werden kann) mit Wirkung ab 5. Januar 2001 eingetragen. Die von der Beschwerdeführerin gefällte positive Prognose in Bezug auf den erwarteten Umsatz kann vorliegend nicht als falsch angesehen werden und gestützt auf deren Angaben konnte auch die ESTV davon ausgehen, die Limiten würden im ersten Jahr der Geschäftstätigkeit überschritten. Die ESTV hat im Übrigen nie geltend gemacht, die Eintragung aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG sei wegen mangelnder Umsätze nicht zu Recht erfolgt. Die Beschwerdeführerin wurde damit aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG ab Anfang 2001 subjektiv steuerpflichtig und zu Recht eingetragen.

7.3.3 Werden die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nach Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG nicht erreicht (was vorliegend allenfalls der Fall ist, oben E. 7.3.1) und erfolgt keine Abmeldung, so kommt die Fiktion einer Optierung gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTG zum Tragen. Dies gilt insbesondere auch für Fälle, in denen die Steuerpflicht aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG begann und sich die (aus damaliger Sicht begründeten) Erwartungen an die Umsatzhöhe nicht erfüllt haben (oben E. 2.5). Nachdem die Beschwerdeführerin Anfang 2001 zu Recht

eingetragen wurde, sie sich nicht abgemeldet hat und sie (und zwar sowohl für 2001, 2002 als auch für 2003, vgl. Abrechnungen in Griff 25, 29, 30 Akten ESTV) die Grenze von Fr. 40'000.-- für die Optierung erreicht hat (hierzu siehe E. 2.4, 2.5 3. Absatz), blieb sie demzufolge im Sinne von Art. 56 Abs. 3 MWSTG subjektiv steuerpflichtig und zwar über Ende 2002 (Zeitpunkt der Löschung durch die ESTV) hinaus; auch ab dem 1. Januar 2003 galt die Fiktion der Option gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTG weiter.

Vorstehendes Ergebnis ergäbe sich ferner aus einem weiteren Grund. Nach der Rechtsprechung des BVGer wird eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht auch dann (und zwar auch rückwirkend) bejaht, wenn kein formelles Gesuch eingereicht wurde, die materiellen und (übrigen) formellen Voraussetzungen für die Option aber ab dem zurückliegenden Zeitpunkt erfüllt waren. Das BVGer befand, die Unternehmungen seien auch ohne formelle Optionsgesuche, gestützt auf den Fragebogen bzw. die Anmeldung zur Eintragung als obligatorisch Steuerpflichtige, als freiwillig Steuerpflichtige einzutragen (Urteile A-1534/2006 vom 1. Mai 2007 E. 4.1.3, 4.2; A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2, 4.2.2, 4.2.3; siehe auch Entscheid der SRK vom 4. November 2005, VPB 70.40 E. 4b/bb, je mit Verweis auf eine nicht publizierten Praxis der ESTV). Gleichermassen wäre die Eintragung als freiwillig Steuerpflichtige nach Art. 27 Abs. 1 MWSTG im vorliegenden Fall zu bejahen. Die Voraussetzungen für die freiwillige Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht (E. 2.4), namentlich die Mindestumsatzgrenze von Fr. 40'000.--, sind erfüllt und dass kein formelles Optionsgesuch und nur die Anmeldung als obligatorisch Steuerpflichtige existiert, schadet nach der Rechtsprechung nicht. Dies muss erst recht gelten, nachdem die Beschwerdeführerin vorliegend aufgrund der Eintragung durch die ESTV auch keinen Anlass hatte, ein solches zu stellen.

7.3.4 Die ESTV vertritt ferner, dass von einer "gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG und von einer echten Geschäftstätigkeit nicht die Rede sein könne (Ziff. 5 des Einspracheentscheides). Die "Ausübung einer gewerblichen und beruflichen Tätigkeit" umfasst jede Art von Tätigkeit, welche auf gewisse Dauer angelegt ist, d.h. welche nicht nur einmalig oder gelegentlich erfolgt. Die Begriffe "gewerblich und beruflich" stellen keine weiteren Anforderungen auf und sind weit zu interpretieren (Entscheid der SRK vom 11. Januar 2000, VPB 64.80 E. 3a/aa mit Hinweisen; SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., Rz. 24 ff. zu Art. 21; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1001). Die Aktivität der Beschwerdeführerin genügt diesen Anforderungen, sie ist durchaus wirtschaftlicher Art und ebenfalls auf Dauerhaftigkeit ausgerichtet. Die materiellen Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht sind als erfüllt zu betrachten, dies gilt auch für die Selbständigkeit der Beschwerdeführerin, welche gegen aussen als selbständiges Rechtssubjekt in eigenem Namen auftrat. Auch mit dem Vorbringen, dass das Flugzeug allein für den Alleinaktionär eingesetzt worden sei und "nicht für Dritte", dringt die ESTV im vorliegenden Zusammenhang nicht durch, denn grundsätzlich können zwischen einer Gesellschaft und einem Aktionär ohne Weiteres mehrwertsteuerliche Leis-

tungsaustausche stattfinden (oben E. 3.2). Diese Argumente der ESTV sind im Zusammenhang mit der Steuerpflicht nicht stichhaltig, vorbehalten bleibt deren Behandlung in Bezug auf die behauptete Steuerumgehung.

7.3.5 Zusammenfassend und unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ab Anfang 2001 subjektiv steuerpflichtig wurde und ihre Steuerpflicht nicht endete. Sie blieb damit auch über Ende 2002 hinaus steuerpflichtig, womit die Löschung auf Ende 2002 nicht zulässig war. Aufgrund dieser subjektiven Steuerpflicht (im Sinne der Optierung) war die Beschwerdeführerin zur Ablieferung der Steuer verpflichtet und auch, falls alle Bedingungen hierfür erfüllt sind, berechtigt zur Vornahme von Vorsteuerabzügen.

7.4 Es bleiben die restlichen Voraussetzungen der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu prüfen.

7.4.1 Damit die Vorsteuer abgezogen werden darf, müssen die damit belasteten Eingangsleistungen nach Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet werden. Damit Ausgangsumsätze in diesem Sinn steuerbar sind, müssen sie auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruhen (E. 3.1). Namentlich kann eine Gesellschaft auch mehrwertsteuerliche Leistungen an Aktionäre erbringen, wenn diese im Austausch mit einer spezifischen Gegenleistung erfolgen (E. 3.2). Solches ist vorliegend nicht anzuzweifeln.

Als steuerbare Umsätze, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, gelten wie bereits erläutert sämtliche Umsätze der Beschwerdeführerin, nicht nur jene aufgrund von reinen Inlandflügen, sondern gestützt auf Art. 19 Abs. 1 MWSTG und Art. 38 Abs. 3 MWSTG auch die von der Steuer echt befreiten Ausfuhrumsätze sowie im Ausland bewirkte Umsätze (oben E. 7.2.1, 4.2, 4.3).

7.4.2 Weiter muss ein genügender Verwendungskonnex zwischen vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen (Kauf des Flugzeugs, von der M. AG bezogene Leistungen betreffend Durchführung der Flüge) und den steuerbaren Ausgangsleistungen vorliegen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG; oben E. 4.1). Die Voraussetzung, dass die Eingangsleistungen für einen geschäftlichen Zweck der Beschwerdeführerin verwendet werden, ist vorliegend erfüllt. Der Geschäftszweck der Gesellschaft ist die Erbringung von Flugleistungen und die bezogenen Leistungen dienten unmittelbar der Erbringung der Beförderungsleistungen. Es handelt sich bei den erzielten Umsätzen bzw. der zugrundeliegenden Tätigkeit nicht um einen nichtgeschäftlichen oder nichtunternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin (kein "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"). Die Verwendung der bezogenen Leistungen für steuerbare Ausgangsumsätze ist somit ebenfalls zu bejahen.

7.4.3 Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin regelmässig Vorsteuerüberschüsse verzeichnete, hindert den Abzug der Vorsteuern nicht. Steuerpflichtige, die ausschliesslich oder grösstenteils von der Steuer befreite Umsätze oder Umsätze im Ausland tätigen, weisen aufgrund der Tatsache,

dass solche Leistungen ebenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG und Art. 38 Abs. 3 MWSTG), zwangsläufig Vorsteuerüberschüsse aus. Das Gesetz sieht die Konstellation von Guthaben zugunsten des Steuerpflichtigen in Art. 48 MWSTG explizit vor und solche Vorsteuerüberhänge sind grundsätzlich auszuzahlen (oben E. 4.2; ARNOLD/MEIER/SPINNLER, a.a.O., ASA 70 S. 55 f.; siehe auch Urteil des BVGer A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2.3 [nur Auslandleistungen]; BGE 132 II 353 E. 8.4). Ferner hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Vorsteuerabzug verweigert werden dürfe bei offensichtlichem Missverhältnis zwischen Höhe der Vorsteuern und Höhe der steuerbaren Umsätze. Es hat jedoch festgestellt, dass (unter dem weiteren Vorbehalt der Steuerumgehung) auch bei quantitativem Ungleichgewicht zwischen Vorsteuern und Steuern eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt ist, wenn die bezogenen Leistungen effektiv im Sinne von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden (BGE 132 II 353 E. 10). Dieser notwendige Verwendungskonnex ist vorliegend gegeben (soeben E. 7.4.2) und zu prüfen bleibt nur noch, ob allenfalls eine Steuerumgehung als Begründung für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges in Betracht kommt.

7.5 Folglich hat die Beschwerdeführerin die Vorsteuern zu Recht geltend gemacht und die ESTV hätte ihr die Vorsteuerüberschüsse auszuzahlen gehabt bzw. die bereits ausbezahlten Guthaben nicht zurückfordern dürfen. Unter dem Vorbehalt, dass eine Steuerumgehung zu bejahen wäre, wäre die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen.

8. Schliesslich ist das Vorliegen einer Steuerumgehung zu prüfen.

8.1 Steuerpflichtige können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so einrichten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Es steht ihnen frei, zwischen mehreren Möglichkeiten rechtlicher Gestaltung jene zu wählen, welche die geringste Steuerbelastung zur Folge hat. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in der Steuerumgehung (BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1). Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer liegt eine Steuerumgehung vor, wenn:

a) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint,

b) anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,

c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2; 93 I 722 E. 1 mit Hinweisen; ASA 42 S. 342 f. E. 7; ebenso Rechtsprechung der SRK und des BVGer im

Bereich der Warenumsatzsteuer (WUST), Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben: Urteil des BVGer A-1521/2006 vom 5. Juni 2007 E. 6.1; statt vieler: Entscheide der SRK vom 9. August 2005, VPB 70.11 E. 2b/cc; vom 28. Februar 2001, VPB 65.86 E. 7b/cc/bbb; vom 19. Februar 2001, VPB 65.112 E. 2b/cc).

Die Rechtsprechung zur Steuerumgehung im Gebiet der Mehrwertsteuer ist – anders als in anderen Steuerrechtsbereichen – relativ spärlich. Es haben aber die selben Voraussetzungen zu gelten (siehe Entscheid der SRK vom 23. April 2003, VPB 67.123 E. 4c; Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3a mit Hinweisen, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 E. 3.1, 3.2). In einem neueren Urteil hat das Bundesgericht sich erstmals ausführlich mit der Steuerumgehung im mehrwertsteuerlichen Bereich auseinandergesetzt und das Folgende festgehalten: Für die Beurteilung der Frage des Steuersubjekts ist vorab von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen. Entspricht jedoch die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen, ist auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen. Gegebenenfalls stellt sich die Frage einer Steuerumgehung, die von der eigentlichen Steuerplanung abzugrenzen ist. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und das ungewöhnliche Vorgehen nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde (Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1, 3.2, mit Hinweisen auf die Lehre und BGE 131 II 627 E. 5.2; ASA 66 406 E. 5c).

In der Lehre wird im Übrigen dafür plädiert, die Annahme einer Steuerumgehung bzw. eines Durchgriffs auf Ausnahmefälle zu beschränken (Pierre-Marie Glauser, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA, ASA 75 S. 737 ff., 742, 759 f.; Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75 S. 675 ff., u.a. S. 686 ff., je mit Darstellung der Lehrmeinungen).

8.2 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). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur WUST im Besonderen galten juristische Personen unabhängig von den Abhängigkeitsverhältnissen grundsätzlich als zu unterscheidende selbständige Steuersubjekte. Massgeblich ist für die Annahme selbständiger Steuersubjekte, dass die Parteien nach aussen in eigenem Namen auftreten (Urteil des Bundesgerichts 2A.586/1999 vom 27. November 2000 E. 4a; BGE 110 Ib 220 E. 3b; ASA 49 S. 499 E. 3a, 3b; Entscheide der SRK vom 23. April 2003, VPB 67.123 E. 3b mit Hinweisen; vom 10. August 2005, VPB 70.9 E. 2c/aa; vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3b/bb; s.a. Heinz Keller, Die warenumsatzsteuerliche Belastung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmen, in ASA 51 S. 284 f.). Dasselbe gilt nach Rechtsprechung der SRK in Bezug auf das Mehrwertsteuerrecht. Der Umstand, dass ein Unternehmen, wel-

ches nach aussen in eigenem Namen auftritt, (wirtschaftlich) von einer einzigen Person beherrscht ist oder dass mehrere Unternehmen eine (wirtschaftliche) Einheit bilden (Konzern), ist steuerlich grundsätzlich unbeachtlich (Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3b/bb; vom 23. April 2003, VPB 67.123 E. 3b; vom 10. August 2005, VPB 70.9 E. 2c/aa). Dies entspricht auch der zivilrechtlichen Ordnung, wonach die rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person unabhängig von den daran beteiligten Personen grundsätzlich zu beachten ist. So wird namentlich eine Einmann-Aktiengesellschaft vom schweizerischen Recht toleriert und trotz wirtschaftlicher Identität zwischen Gesellschaft und Aktionär werden diese zivilrechtlich als unterschiedliche Rechtssubjekte mit je separatem Vermögen behandelt (BGE 128 II 329 E. 2.4 mit Hinweisen; gleichermassen für das Steuerrecht: KELLER, a.a.O., ASA 51 S. 256).

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, VPB 67.123 E. 3b; vom 10. August 2005, VPB 70.9 E. 2c/aa, je mit Verweisen). Sind die Voraussetzungen einer Steuerumgehung 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 betr. direkte Steuern; siehe auch GLAUSER, a.a.O., S. 762 f.; KELLER, a.a.O., ASA 51 S. 257; zum Durchgriff im Zivilrecht: 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).

9. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin ein Flugzeug erworben und unter Beizug der M. AG ihrem Alleinaktionär Flugleistungen erbracht, die zum Grossteil nicht der Steuer unterlagen (echt steuerbefreite Ausfuhrumsätze und Leistungen im Ausland). Hingegen hat sie namentlich die auf dem Flugzeugkauf und den von der M. AG bezogenen Leistungen lastenden Vorsteuern geltend gemacht, woraus erhebliche Vorsteuerüberschüsse resultierten. Die ESTV vertritt, die Errichtung der Beschwerdeführerin sei als Steuerumgehung zu werten, ihre Existenz müsse steuerlich nicht beachtet werden und es könne durch sie auf ihren Alleinaktionär gegriffen werden.

9.1 Es ist davon auszugehen, dass die ESTV das Bestehen eines selbständigen Steuersubjekts namentlich deswegen verneint hat, weil sie es als störend empfand, dass die Beschwerdeführerin einerseits nur wenig steuerbare Umsätze deklarierte und der Alleinaktionär die Leistungen ohne Steuerbelastung bezog, sie andererseits aber namhafte Vorsteuerbeträge deklarierte, wodurch regelmässig Guthaben zu ihren Gunsten anfielen. Diese Tatsachen beruhen jedoch, wie vorstehend ausführlich erläutert, auf den gesetzlichen Vorgaben und die Deklarationen der Beschwerdeführerin

waren grundsätzlich rechtmässig (v.a. E. 4.2, 4.3, 7.2.1, 7.4.3). Konstellationen wie die vorliegende wurden vom Gesetz vorgesehen durch die Einführung der echten Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen, welche wie die Auslandumsätze nicht zur Steuerbemessung heranzuziehen sind, und durch die Tatsache, dass solche Umsätze gemäss Art. 19 Abs. 1 MWSTG und Art. 38 Abs. 3 MWSTG trotzdem zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hinzu kommt die Möglichkeit der Optierung für Unternehmen, die nur wenig steuerbare Umsätze erzielen oder sogar hauptsächlich Ausfuhr- oder Auslandumsätze erbringen, durch die Optierung aber die Berechtigung zum Abzug der Vorsteuern erlangen (ausführlich zum Ganzen: oben E. 7.2.1, 7.3.3, 7.4.3; vgl. zudem ähnliche Situation im Urteil des BVGer A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2.3). Namhafte Vorsteuerüberhänge sind deswegen kein Grund zur Verweigerung des Vorsteuerabzugs, sofern wie vorliegend sämtliche Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung erfüllt sind (oben E. 7.4.3; u.a. BGE 132 II 353 E. 10; siehe auch GLAUSER, a.a.O., S. 760 f.), und allein aus diesem Grund darf nicht auf eine Steuerumgehung geschlossen werden.

9.2 Die ESTV hat unter Heranziehung des Instituts der Steuerumgehung das Bestehen der Beschwerdeführerin als eigenständiges Steuersubjekt verneint. Nach der Rechtsprechung ist die zivilrechtliche Gestaltung der Verhältnisse durch die Steuerpflichtigen zu beachten. Juristische Personen und insbesondere auch eine Einmann-AG gelten unabhängig von allfälligen Abhängigkeits- und Beherrschungsverhältnissen grundsätzlich als selbständige Steuerpflichtige (E. 8.2). Für die Anerkennung als mehrwertsteuerliches Steuersubjekt ist die Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Unternehmung im Auftreten gegen aussen verlangt (oben E. 8.2). Vorliegend waren in der Gesellschaft gemäss Handelsregistereintrag andere Personen als der Alleinaktionär involviert, es sind zwei Verwaltungsräte eingetragen und Herr Y. selbst ist nicht Verwaltungsrat. Die sich in den Unterlagen befindlichen Dokumente und Korrespondenzen der Beschwerdeführerin sind nicht von Herrn Y. unterzeichnet und dessen Name figuriert auf keinem der Schriftstücke (ausser als Empfänger der Rechnungen). Bei den aktenkundigen Handlungen der Beschwerdeführerin gegen aussen war die Verknüpfung zwischen Aktionär und AG regelmässig nicht erkenntlich. Dass das Rechtsdomizil der Beschwerdeführerin sich bei einem der Verwaltungsräte befindet, wie die ESTV einwendet (mit Verweis auf Griff 14 Akten ESTV), und diese soweit ersichtlich keine eigenen Büroräumlichkeiten aufweist, tangiert das selbständige Auftreten gegen aussen an sich nicht, denn immerhin ergibt sich aus den Unterlagen kein Anhaltspunkt, dass sie die Büros mit Herrn Y. teilen würde. Massgeblich ist, dass die Beschwerdeführerin in eigenem Namen und gegen aussen vom Alleinaktionär unterscheidbar und unabhängig aufgetreten ist. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist für die subjektive Steuerpflicht zudem eine wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmung erforderlich, was wie vorstehend erläutert, ebenfalls zu bejahen ist (E. 7.3.4), wobei im Übrigen nicht massgeblich ist, wie "intensiv" und "aufwändig" die Geschäftstätigkeit war; es wurden mehrwertsteuerlich relevante Leistungen erbracht, woran

die Tatsache, dass die Leistungen einzig dem Alleinaktionär zukamen, nichts ändert (E. 7.3.4, 7.4.1; hierzu auch GLAUSER, a.a.O., S. 762). Die Beschwerdeführerin hat damit im Prinzip als selbständiges Steuersubjekt zu gelten.

9.3 Zu prüfen ist, ob die Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin nach der Rechtsprechung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen gewertet werden muss (E. 8.1, erste Voraussetzung der Steuerumgehung), so dass diese nicht als Steuersubjekt akzeptiert werden könnte. Zudem ist erforderlich, dass die gewählte Konstruktion ausschliesslich der missbräuchlichen Erzielung eines Steuervorteils gedient hat (E. 8.1, zweite Voraussetzung).

Gemäss der Aufstellung der Flüge 2001 (Griff 14) hat Herr Y. in jenem Jahr ungefähr 100 Flüge unternommen, also pro Woche ungefähr zwei Flüge. Er war im Kanton ... wohnhaft (vgl. etwa Griff 4, 14 Akten ESTV; Beschwerdebeilage 5). Nach Angaben der Beschwerdeführerin sei ihr Alleinaktionär ein international bekannter und reputierter Unternehmer. Er war jedenfalls nachweislich (Beschwerdebeilagen 5 und 6) Mitglied der Aufsichtsräte zweier grösserer international tätiger Unternehmen. Es kann davon ausgegangen werden, dass Herr Y. das Flugzeug zu einem grossen Teil im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit verwendete. Der Vergleich der ESTV in der Vernehmlassung mit Erwerbern von Kleinflugzeugen, z.B. eines Motorseglers, ist im Übrigen nicht stichhaltig, denn aus den Akten ist zu schliessen, dass Herr Y. das fragliche Flugzeug weder selbst flog, noch primär für private Zwecke oder die Ausübung eines Hobbys in Anspruch nahm. Vielmehr wollte dieser offenbar aufgrund seiner häufigen Reisetätigkeit jederzeit über Fluggelegenheiten verfügen und sich hierfür auf eine funktionierende und für ihn praktische Organisation verlassen können, dies ohne selbst Aufwand betreiben zu müssen (abgesehen vom finanziellen Aufwand). Dass er hierfür eine separate juristische Person gegründet hat, welche ein Flugzeug erwirbt, dieses verwaltet und diesbezüglich Verträge mit Dritten abschliesst (wie namentlich das Flight Operation Agreement mit der M. AG), anstatt dies als Privatperson zu tun, erscheint nachvollziehbar und nicht als absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen (erste Voraussetzung, E. 8.1). Es bestehen weiter (zweite Voraussetzung, E. 8.2) nicht steuerliche Motive für die Gründung einer AG. Neben den soeben erwähnten Gründen kann auch die von der Beschwerdeführerin genannte Vermeidung von durch den Alleinaktionär als Privatperson zu tragenden Haftungsrisiken, welche sich aus dem Eigentum an einem Flugzeug ergeben, gelten. Die Gründung einer juristischen Person, um die Haftung, soweit überhaupt möglich (auch zivilrechtlich ist ja ein Durchgriff denkbar), zu beschränken, erscheint nachvollziehbar. Dass die Gestaltung auch steuerlich vorteilhaft ist, begründet noch keine Steuerumgehung, sondern von der Rechtsprechung wird als Voraussetzung für die Umgehung verlangt, dass die Wahl auf missbräuchliche Weise und insbesondere *lediglich* deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen (oben E. 8.1, zweite Voraussetzung; namentlich auch Urteil des Bundesgerichts

2A.61/2006 vom 29. November 2006, E. 3.1 betr. Mehrwertsteuer). Nachdem andere Motive als rein steuerliche Überlegungen für die Errichtung der Beschwerdeführerin ersichtlich sind, kann eine Steuerumgehung nicht zum Tragen kommen. Folglich fehlt es an der ersten und der zweiten Voraussetzung für eine Steuerumgehung und die Berufung der ESTV auf dieses Institut ist nicht statthaft.

10.

10.1 Demnach ist die Beschwerde gesamthaft gutzuheissen und der Einspracheentscheid vollumfänglich aufzuheben. Im Einzelnen bedeutet dies, dass die Beschwerdeführerin ab 5. Januar 2001 zu Recht in das Mehrwertsteuerregister eingetragen wurde und sie auch über das Ende des Jahres 2002 subjektiv steuerpflichtig blieb, womit sie nicht aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen ist (Beschwerdeantrag 1). Weiter dürfen die geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 2001 und 2002 abgezogen werden. Streitgegenstand im Zusammenhang mit den geschuldeten Steuern bzw. geltend gemachten Vorsteuern ist – anders als in Bezug auf die subjektive Steuerpflicht – nur der Zeitraum 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (siehe Antrag 3 der Beschwerde). Folglich muss die Beschwerdeführerin den an sie ausbezahlten Vorsteuerüberschuss für das 1. Quartal 2001 von Fr. 452'164.10 (Fr. 454'110.50 abzüglich des von der Beschwerdeführerin einbezahlten Steuerbetrages von Fr. 1'946.40 des 2. Quartals 2001) nicht zurückzuerstatten (Antrag 2). Die ESTV schuldet der Beschwerdeführerin die noch nicht ausbezahlten Vorsteuerüberschüsse gemäss Quartalsabrechnungen vom 3. Quartal 2001 bis und mit 4. Quartal 2002 von insgesamt Fr. 54'383.05 (Antrag 3). Die ESTV hat für die Zeit vom 61. Tag nach Eintreffen der jeweiligen Abrechnung bei der ESTV bis zur Auszahlung einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]) (Antrag 3).

10.2 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 7'000.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung (inkl. Auslagen und MWST) von Fr. 10'000.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. 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 im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2. Die ESTV schuldet der Beschwerdeführerin die Vorsteuerguthaben von insgesamt Fr. 54'383.05 gemäss Quartalsabrechnungen vom 3. Quartal 2001 bis und mit 4. Quartal 2002 inklusive Vergütungszins zu 5% für die Zeit vom 61. Tag nach Eintreffen der jeweiligen Abrechnung bei der Vorinstanz bis zur Auszahlung.

3. Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.

4. Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 10'000.-- auszurichten.

5. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ....) (Gerichtsurkunde)

i.A. des Kammerpräsidenten

Thomas Stadelmann

Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz

vorsitzender Richter

Sonja Bossart

**Rechtsmittelbelehrung**

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Zollveranlagung, wenn diese aufgrund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware erfolgt, sowie gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: