



## **Urteil vom 27. März 2023**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ Ltd.**,  
(...),  
vertreten durch Patrick Loosli, LL.M., und Pierre Scheuner,  
Fürsprecher, (...),  
Beschwerdeführerin,  
gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Steuerumgehung / gemischte Verwendung  
(Steuerperioden 2012 bis 2016).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in (Ort) bezweckt gemäss Handelsregisterauszug Dienstleistungen aller Art in der Flug-, Transport- und Reisebranche und den Erwerb, die Vermietung und den Verkauf von Flugzeugen. Sie ist seit dem 14. März 2013 als steuerpflichtige Person im Mehrwertsteuerregister bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

**A.b** Die A. \_\_\_\_\_ Ltd. hat im Mai 2015 einen Helikopter (Typ) (nachfolgend: Helikopter) erworben und vermietet diesen seither an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in (Ort). Der Helikopter wird von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. für kommerzielle Zwecke eingesetzt, und sie muss der A. \_\_\_\_\_ Ltd. einen vordefinierten Betrag pro Flugminute bezahlen. Der Helikopter wurde auch vom Aktionär der A. \_\_\_\_\_ Ltd., C. \_\_\_\_\_, verwendet. Dieser bezahlte der A. \_\_\_\_\_ Ltd. für die genutzten Flugminuten dieselbe Entschädigung wie die B. \_\_\_\_\_ Ltd. Gemäss Ziff. 4.1 des zwischen der B. \_\_\_\_\_ Ltd. und der A. \_\_\_\_\_ Ltd. abgeschlossenen Luftfahrtbetriebsvertrags vom 22. März 2015 (nachfolgend auch: Luftfahrtbetriebsvertrag; Akten der Vorinstanz Nr. 5, Beilage 1) kann die B. \_\_\_\_\_ Ltd. den Helikopter für eigene Zwecke benutzen.

**A.c** Die ESTV hat eine am 5. und 6. Oktober 2017 bei der A. \_\_\_\_\_ Ltd. durchgeführte Kontrolle mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 16. Januar 2019 abgeschlossen. Darin setzte die ESTV die Steuerforderung für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) auf insgesamt Fr. 3'031'916.- zu Gunsten der A. \_\_\_\_\_ Ltd. fest und machte gegenüber dieser die Differenz zwischen der Steuerforderung und der von der A. \_\_\_\_\_ Ltd. selbst deklarierten Steuer als Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 34'435.- zzgl. Verzugszinsen geltend.

**B.**

**B.a** Nachdem die A. \_\_\_\_\_ Ltd. am 28. Februar 2019 die vorgenannten EM bestritten hatte, erliess die ESTV am 6. August 2020 eine Verfügung, worin sie die vorgenannte Steuerforderung vollumfänglich bestätigte.

**B.b** Dagegen erhob die A. \_\_\_\_\_ Ltd. am 14. September 2020 Einsprache mit den Anträgen, die Verfügung vom 6. August 2020 sei betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 aufzuheben und die Steuerforderung sei – unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV – für die Steuerperiode 2015 auf Fr. -1'885'221.- (zu Gunsten A. \_\_\_\_\_ Ltd.) und

für die Steuerperiode 2016 auf Fr. 10'261.- (zu Gunsten ESTV) festzusetzen.

**B.c** Mit Einspracheentscheid vom 1. September 2021 erkannte die ESTV Folgendes:

1. Die Einsprache vom 14. September 2020 der A. \_\_\_\_\_ Ltd., (Ort), wird abgewiesen.
2. Die Steuerforderung wird für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) gemäss E. 5 auf Fr. 3'031'916.- zu Gunsten der A. \_\_\_\_\_ Ltd. festgesetzt.
3. Die A. \_\_\_\_\_ Ltd. schuldet und hat der ESTV für die Steuerperioden 2012 bis 2016 noch zu bezahlen Fr. 34'435.- Mehrwertsteuer zzgl. Verzugszins ab 1. Mai 2015 (Datum mittlerer Verfall).
4. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgesprochen.

**C.**

**C.a** Gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) liess die A. \_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 4. Oktober 2021 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 1. September 2021 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass die Verfügung vom 6. August 2020 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2014 in Rechtskraft erwachsen ist.
3. Die Steuerforderung sei für die Steuerperiode 2015 auf Fr. -1'885'221.- (zu Gunsten A. \_\_\_\_\_ Ltd.) 2016 auf Fr. 10'261.- festzusetzen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

**C.b** In ihrer Vernehmlassung vom 19. November 2021 schliesst die Vorinstanz auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – in den Erwägungen näher eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2.1 f. – einzutreten.

#### **1.2.1**

**1.2.1.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Vorinstanz habe mit ihrer Verfügung vom 6. August 2020 als ursprüngliches Anfechtungsobjekt über alle in der EM Nr. (...) vom 16. Januar 2019 enthaltenen Steuerperioden befinden können. Mit der Einsprache vom 14. September 2020 habe sie (die Beschwerdeführerin) nur die Korrekturen der Steuerperioden 2015 und 2016 angefochten und den Streitgegenstand somit auf diese beiden Steuerperioden beschränkt. Die Vorinstanz könne deshalb im Einspracheentscheid vom 1. September 2021 nicht mehr über die Steuerperioden 2012 bis 2014 befinden, da diese bereits in Rechtskraft erwachsen seien. Der Einspracheentscheid vom 1. September 2021 sei deshalb für diese drei Steuerperioden aufzuheben.

**1.2.1.2** Die Vorinstanz führt im Rahmen ihrer Vernehmlassung aus, die Steuerforderung gemäss Verfügung vom 6. August 2020 sei durch die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Steuerperioden 2015 und 2016 angefochten worden. Da sich die festgesetzte Steuerforderung gemäss Ziffern 1 und 2 des Dispositivs der besagten Verfügung über die Steuerperioden

2012 bis 2016 erstreckt habe, habe der Verfahrensgegenstand im Einspracheverfahren zwangsläufig auch die Steuerperioden 2012 bis 2014 umfasst. Aus diesem Grund sei die Steuerforderung für die Steuerperioden 2012 bis 2014 nicht in Rechtskraft erwachsen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen. Sollte das Gericht jedoch feststellen, dass die Verfügung in Bezug auf die Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2014 in Rechtskraft erwachsen sei, beantrage sie (die Vorinstanz), der Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Parteientschädigung auszurichten. So seien dieser durch den Einbezug der genannten Steuerperioden im Einspracheverfahren keine Nachteile entstanden, da sie (die Vorinstanz) in ihrem Einspracheentscheid vom 1. September 2021 diesbezüglich keine Änderungen gegenüber der Verfügung vom 6. August 2020 vorgenommen habe und auch im vorliegenden Verfahren keine solche beantrage.

**1.2.2** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.). Soweit die Beschwerdeführerin formell festgestellt haben will, dass die Verfügung vom 6. August 2020 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2014 in Rechtskraft erwachsen ist (Ziff. 2 ihrer Anträge), ist dieser Antrag unzulässig. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 1.4 m.w.H.). Auf den Antrag der Beschwerdeführerin auf Bestätigung der Rechtskraft der Verfügung vom 6. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2014 ist daher nicht einzutreten.

### **1.3**

**1.3.1** Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 1.2).

**1.3.2** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

**1.3.3** Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2012 seit dem 1. Januar 2023 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (2013 bis 2016) ist die absolute Verjährung noch nicht eingetreten. Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2012 betreffenden Steuerforderung gutzuheissen (vgl. auch Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.2), was sich aber vorliegend betragsmässig nicht auswirkt (E. 11.1).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

## **1.5**

**1.5.1** Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2015], Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich,

wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.7.2 m.w.H.).

**1.5.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.7.3 m.w.H.).

## **2.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016, wobei die Beschwerdeführerin nur die beiden letzten Steuerperioden anführt (vgl. dazu E. 1.2.2 und 1.3.1). Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht (Mehrwertsteuersteuergesetz vom 2. September 1999 [aMWSTG, in Kraft bis 31. Dezember 2009; AS 2000 1300]), wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 {SR 101; nachfolgend: BV} und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Zweck ist die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug

von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG (in der hier anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2009 5203; nachfolgend jeweils als aArt. 10 zitiert) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach aArt. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (aArt. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann verzichtet werden (Art. 11 Abs. 1 MWSTG).

**2.2.2** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 4.3.2 und 8.1). Sodann hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, [zum aMWSTG:] A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 14 ff. m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6).

**2.2.3** Die Vermietung bzw. Vercharterung von Luftfahrzeugen sind mehrwertsteuerlich als Lieferungen zu qualifizieren (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG;



zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.5 m.w.H.).

**2.2.4** Was den bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers massgebenden Auftritt unter eigenem Namen nach aussen betrifft, ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Aussenauftritt auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen bildet (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG; s. dazu Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.4) und er auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften dient (vgl. Urteile des BVGer A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 4.1. und 5.2.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.3; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N 464; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.9).

**2.2.5** Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (Urteil des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N 45; vgl. RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff., 463; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.9). Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat jedoch nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise; vgl. auch E. 2.2.2). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.3 m.w.H.).

## **2.3**

**2.3.1** Im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit kann die steuerpflichtige Person grundsätzlich die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer, die von ihr deklarierte Bezugsteuer sowie die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer als sog. Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Art. 30 Abs. 1 MWSTG regelt, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann, wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder

innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, verwendet. Denn weiterhin soll die Mehrwertsteuer von den Konsumenten getragen werden. Insofern soll auch ein Unternehmensträger insoweit die Mehrwertsteuer tragen, als er als Konsument der Leistungen auftritt. Dabei wird jedoch nicht jede Leistung einzeln betrachtet, sondern es stellt sich die Frage, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein weiterer, nicht unternehmerischer Bereich besteht. Nur, wenn dies zu bejahen ist, ist zu prüfen, welche Vorsteuern welchem Bereich zuzuordnen sind, wobei dies – zumindest, wenn eine klare Zuteilung nicht möglich ist – proportional betrachtet wird (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «nach dem Verhältnis der Verwendung»; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.3 m.w.H.).

Wird eine Vorleistung gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTG zu einem überwiegenden Teil im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, so kann nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und am Ende der Steuerperiode korrigiert werden (Art. 31 MWSTG).

**2.3.2** Nach der Rechtsprechung muss die Kürzung jedenfalls sachgerecht sein und den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.5 m.w.H.; vgl. auch Ziff. 4.1 f. der MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen; gültig ab 1. Januar 2010).

Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzugs selbst vorzunehmen, etwa weil die steuerpflichtige Person eine solche Kürzung zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.7 m.w.H.). Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen

Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.7).

## 2.4

**2.4.1** Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210], vgl. auch Art. 5 Abs. 3 BV e contrario) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f.; Urteile des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.1, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.1; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 3 N 44, vgl. auch § 6 N 26; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.1).

**2.4.2** Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1, 142 II 399 E. 4.2, 93 I 722 E. 1; REICH, a.a.O., § 6 N 18 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.1 f.; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.1 f., A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.2) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (zum Ganzen: BGE 148 II 233 E. 5.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.2):

- erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»);
- zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht»)

spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;

- drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

**2.4.3** Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.3 m.w.H.).

**2.4.4** Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin – im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit – d.h. auf das sog. «objektive» Element (E. 2.4.2) – zu legen (BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1; siehe ferner: Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3 und A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.2).

**2.4.5** In seiner bisherigen Rechtsprechung geht das Bundesgericht davon aus, dass das Halten eines Flugzeugs über eine Gesellschaft nicht in jedem Fall als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie angesehen werden kann. Anders ist aber die Situation zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liegt der Missbrauch in solchen Fällen nicht darin, dass für das Halten eines

privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft (ausschliesslich oder zumindest hauptsächlich) überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Es ist daher in solchen Konstellationen zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann. Wird das Flugzeug zu rein privaten Zwecken eingesetzt, so kann die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben (BGE 138 II 239 E. 4.3.2 f.; Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 3.7; statt vieler: Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.3, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5.3 je m.w.H.).

Somit ist von einer absonderlichen Rechtsgestaltung auszugehen, wenn eine Gesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres wirtschaftlich Berechtigten zu befriedigen, indem sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, diesem von ihr gehaltene Objekte ausschliesslich zu rein privaten Zwecken zur Verfügung zu stellen, und der Einsatz dieser Gesellschaft zur Vorsteuerabzugsberechtigung sowie damit zu einem Steuervorteil führt (Urteil des BVGer A-1485/2018 vom 13. März 2019 E. 4.4.3.1). Laut Bundesgericht kann es sich aber auch um eine bereits bestehende Gesellschaft handeln, welche folglich nicht allein zum Halten eines Objektes für die private Verwendung des wirtschaftlich Berechtigten, sondern auch für andere Geschäftstätigkeiten gegründet wurde (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.3.3; vgl. auch: Urteil des BVGer A-1485/2018 vom 13. März 2019 E. 4.4.3.1). Eine Steuerumgehung ist somit auch bei Gesellschaften mit verschiedenen (operativen) Tätigkeiten möglich (Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.3.1.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.3).

**2.4.6** Im Zusammenhang mit der Frage der Steuerumgehung bei den sog. Flugzeugfällen unterscheidet das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung grob vier Fallkonstellationen (zum Ganzen [anschaulich in tabellarischer Form dargestellt]: Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9):

- Besteht eine ausschliessliche (private) Eigennutzung des Flugzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten oder eine nahestehende Person, ist die zivilrechtliche Struktur nicht anzuerkennen und ein «Durchgriff» vorzunehmen (Fallgruppe 1);

- Besteht die Eigennutzung zwar nicht ausschliesslich, aber liegt lediglich eine nahezu unerhebliche Drittnutzung (im Sinne echter Drittumsätze) vor, ist die zivilrechtliche Struktur ebenfalls nicht anzuerkennen und ein «Durchgriff» vorzunehmen (Fallgruppe 2);
- Wird ein Flugzeug dem wirtschaftlich Berechtigten oder der nahestehenden Person zwar dauernd (oder zumindest mit «Vorrangrecht») zur Verfügung gestellt und entsprechend genutzt, werden daneben aber erhebliche Drittumsätze erzielt, ist die Struktur teilweise, d.h. in Bezug auf die Drittumsätze grundsätzlich anzuerkennen (Fallgruppe 3);
- Kein Raum für eine Steuerumgehung bleibt, wenn eine erhebliche Drittnutzung besteht und der Eigennutzung eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Diesfalls ist die gewählte Struktur steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen (Fallgruppe 4).

Was die vom Bundesgericht verwendeten Begriffe des «Durchgriffs» bzw. der «Nichtanerkennung der Struktur» anbelangt, so bedeutet dies, dass die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaft, welche Halterin des Flugzeugs ist, verneint wird. Entsprechend entfällt auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, zumal diese an die subjektive Steuerpflicht anknüpft (vgl. E. 2.2), wobei die Gesellschaft auch keine Mehrwertsteuer schuldet (vgl. BGE 138 II 239 E. 5). Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob Vorsteuerabzüge vorgenommen werden können, einzig in den vorerwähnten Fallkonstellationen 3 und 4. In der Fallkonstellation 3 (d.h. es bestehen neben der Eigennutzung erhebliche Drittumsätze, die zur teilweisen Anerkennung der Struktur führen) kommt nur ein teilweiser Vorsteuerabzug in Betracht, nämlich in dem Umfang als Umsätze mit unabhängigen Dritten erzielt werden. Vorab ist in diesen Fällen zu prüfen, ob – auch bei Nichtbeachtung der Umsätze aus «Eigennutzung» – die Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht noch erreicht werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_487/2011 E. 2.9 zur steuerlichen Konsequenz bei der Fallgruppe 3; kritisch zur Rechtsfigur der «teilweisen Steuerumgehung» bzw. des «[teilweisen] Durchgriffs» bei den Flugzeugfällen: CLAUDIO FISCHER/PHILIP ROBINSON, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2012 zur Mehrwertsteuer, in: ASA 82 S. 279 ff., S. 296 mit Hinweisen; ferner: DIEGO CLAVADTSCHER, Mehrwertsteuerliche Flugzeugfälle, Der Schweizer Treuhänder 2013/1-2, S. 83 ff., S. 86 und VALENTIN MULLER, Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA [2/2], in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2018 II 380 ff., S. 401, wobei die beiden letztgenannten Autoren die effektive Rechtsfolge des [teilweisen]

Durchgriffs in der Negierung des Leistungsverhältnisses zwischen dem Anteilshaber und der Gesellschaft sehen und zumindest MULLER dies im Resultat als korrekt erachtet; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.4).

**2.4.7** Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteil des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.3). Diese kann sich aber nach der Rechtsprechung darauf beschränken darzulegen, dass bezogen auf die Gesellschaft, die Eigentümerin des Flugzeugs ist, keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass das Flugzeug für private Zwecke des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten und ihm Nahestehender verwendet wird. Die Gesellschaft kann diese Vermutung jedoch durch den Nachweis entkräften, dass das Flugzeug für geschäftliche Zwecke benötigt wird (BGE 138 II 239 E. 4.4; vgl. Urteil des BGer 2C\_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.4). Dabei geht es im konkreten Fall um den Nachweis einer geschäftlichen Tätigkeit des Aktionärs bzw. des wirtschaftlich Berechtigten (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5.5, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.5.2 und A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.6.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.5).

**2.4.8** Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.6).

**2.5** In seinem zur Publikation vorgesehenen Urteil 2C\_217/2020 vom 15. Dezember 2022 präzisierte das Bundesgericht seine bisherige «Flugzeugpraxis» wie folgt:

**2.5.1** Ein Leistungsaustausch sei auch unter nahe stehenden Personen möglich. Soweit eine Gesellschaft oder Personengesamtheit mit oder ohne Rechtspersönlichkeit nach aussen gegenüber Dritten verselbständigt, d.h. als Einheit, auftrete, seien namentlich auch zwischen dem Gesellschafter

und der Gesellschaft grundsätzlich schuldrechtliche Austauschverträge wie zwischen unabhängigen Dritten möglich. Davon gehe auch das Gesetz (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG; vgl. auch Art. 24 Abs. 2 MWSTG) aus, wenn es bestimme, dass bei Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahe stehende Person das Entgelt nötigenfalls zu korrigieren sei, sofern es nicht dem Wert entspreche, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften könne jedoch nicht als gewerblich bezeichnet werden, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt werde. Insoweit sei ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet. Es fehle dieser Tätigkeit auch die notwendige Nachhaltigkeit, um wirtschaftlich bestehen zu können. Falle diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, könnten die in diesem Rahmen erbrachten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen keinen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG darstellen, der zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, selbst wenn sie isoliert betrachtet die Merkmale einer Lieferung oder Dienstleistung tragen würden.

Als Teil einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden gewerblichen Tätigkeit könnten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen zu privaten Zwecken nur, aber immerhin dann betrachtet werden, wenn sie gemessen an der Gesamtnutzung des Flugzeugs nur einen geringfügigen Anteil ausmachen würden. In ihrer aktuellen Praxis betrachte die ESTV eine private Nutzung des Flugzeugs von bis zu 20 % als unschädlich («safe harbour»; vgl. MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, Ziff. 13.4). Es spreche nichts dagegen, diese Schwelle auch hier zugrunde zu legen. Sobald dieser Wert überschritten werde, falle jedoch die gesamte Verwendung des Flugzeugs zu privaten Zwecken durch den wirtschaftlich Berechtigten und nahe stehende Personen aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtige nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. sinngemäss auch MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, Ziff. 13.4; Urteil des BGer 2C\_217/2020 vom 15. Dezember 2022 E. 6.2 m.w.H. [zur Publikation vorgesehen]).

**2.5.2** Das Bundesgericht führte weiter aus, im Umfang der erheblichen und unbestrittenen Drittvermietung bzw. -vercharterung des Flugzeugs via die Flugzeugbetreibergesellschaften habe die (dortige) Beschwerdegegnerin zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die ihre subjektive Steuerpflicht begründet habe. Hingegen sei unklar geblieben, in welchem Umfang



und Verhältnis die übrige Nutzung – d.h. die Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten und nicht identifizierte Dritte – geschäftlichen oder privaten Zwecken gedient habe. Unter diesen Umständen könne es – so das Bundesgericht – nicht beurteilen, ob das Flugzeug der Beschwerdegegnerin im Sinne der vorstehenden Erwägungen in einer oder in mehreren der streitbetroffenen Steuerperioden zu mehr als 20 % für private Zwecke verwendet worden sei und diese Nutzung daher nicht mehr als Teil der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdegegnerin betrachtet werden könne (Urteil des BGer 2C\_217/2020 vom 15. Dezember 2022 E. 6.5 m.w.H. [zur Publikation vorgesehen]). In diesem Sinne wies das Bundesgericht die Angelegenheit zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an das Bundesverwaltungsgericht zurück (a.a.O., E. 8).

## **2.6**

**2.6.1** Über die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet, wobei die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat (Art. 35 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG).

**2.6.2** Der Verzugszinssatz im Mehrwertsteuerbereich beläuft sich gemäss der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungsinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD, SR 631.014) ab dem 1. Januar 2012 auf 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c Zinssatzverordnung EFD; vgl. auch Anhang der Zinssatzverordnung EFD). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Lenkungsabgaben und der Zollabgaben kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit [SR 641.207.2]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteil des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6 m.w.H.).

**3.**

Im vorliegenden Fall ist streitig und anhand der einzelnen Rügen der Beschwerdeführerin zu prüfen, ob diese in Bezug auf den seit dem Jahr 2015 von ihr gehaltenen Helikopter den Vorsteuerabzug infolge einer teilweisen Steuerumgehung zu korrigieren hat.

**4.**

In tatbestandlicher Hinsicht lässt sich den Akten – von den Parteien unbestritten – Folgendes entnehmen:

**4.1** Gemäss den Feststellungen der ESTV anlässlich der Kontrolle vom 5. und 6. Oktober 2017 (Sachverhalt, Bst. A.c) bestand die ursprüngliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin darin, Flugzeuge an Fluggesellschaften zu vermieten. Bis Mitte 2015 wurden die zuvor vermieteten Flugzeuge verkauft. In der Steuerperiode 2015 machte die Beschwerdeführerin die mit dem Erwerb des Helikopters angefallene Vorsteuer gegenüber der ESTV geltend. Die Beschwerdeführerin ist seit dem 27. Mai 2015 als Haupteigentümerin des Helikopters im Luftfahrzeugregister beim Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) eingetragen (Verfügung der Vorinstanz vom 6. August 2020, Ziff. 4.1).

**4.2** Bereits am 22. März 2015 schloss die Beschwerdeführerin, vertreten durch C. \_\_\_\_\_ «als Eigner und Eigentümer», mit der B. \_\_\_\_\_ Ltd. einen Luftfahrzeugbetriebsvertrag ab. Gemäss der Präambel des Vertrags beauftragte die Beschwerdeführerin die B. \_\_\_\_\_ Ltd., den genannten Helikopter der Beschwerdeführerin zu betreiben und «dem Eigentümer zur Benutzung bereit zu stellen». Die B. \_\_\_\_\_ Ltd. konnte gemäss Präambel des Vertrags den Helikopter gegen eine definierte Minutengebühr für ihre Zwecke einsetzen. Die B. \_\_\_\_\_ Ltd. hatte gemäss Ziff. 3 des Vertrags den Helikopter zu pflegen und zu unterhalten sowie für die Flugtüchtigkeit und Flugbereitschaft zu sorgen. Solange der Helikopter auch für die Zwecke der B. \_\_\_\_\_ Ltd. genutzt werden konnte, schuldete die Beschwerdeführerin der B. \_\_\_\_\_ Ltd. für deren Arbeit, d.h. für sog. CAMO-Dienstleistungen (Aufrechterhaltung der Lufttüchtigkeit) sowie für Hangarkosten kein Entgelt. Ab dem Zeitpunkt, indem sich «der Eigner» dazu entschieden hätte, den Helikopter ausschliesslich nur noch für sich resp. für seine eigenen Zwecke zu nutzen, wären für die vorgenannten Leistungen monatliche Gebühren fällig geworden (Ziff. 3.1 und 3.6 des Vertrags). Der Helikopter war am Flughafen (...) stationiert und hangariert (Ziff. 3.8 des Vertrags). «Der Eigner» hatte sämtliche Kapitalkosten, Verzinsungen, Abschreibungen, Wartungs- und Reparaturkosten, amtliche Gebühren und

Versicherungen zu übernehmen (Ziff. 3.5 des Vertrags). Gemäss Präambel des Vertrags hatte die Beschwerdeführerin resp. «der Eigentümer» grundsätzlich alle Risiken zu tragen. Gemäss Ziff. 4.1 des Luftfahrzeugbetriebsvertrags konnte die B. \_\_\_\_\_ Ltd. den Helikopter für eigene Zwecke benutzen. Dabei waren allfällig bereits bestehende Reservationen durch die Beschwerdeführerin (resp. deren Aktionär) zu beachten und verbindlich. Ansonsten bestand keine Einschränkung für die B. \_\_\_\_\_ Ltd., die den Helikopter frei einsetzen konnte. Es bestand keine Genehmigungspflicht oder ähnliches durch die Beschwerdeführerin (resp. deren Aktionär; zum Ganzen: Beschwerde vom 4. Oktober 2021, Rz. 18).

**4.3** Die B. \_\_\_\_\_ Ltd. hatte für den «laufenden Versicherungsschutz inkl. der Kaskoversicherung» (Ziff. 4.2 des Vertrags) zu sorgen. Im Schadenfall hätte jedoch (selbst bei einer Verwendung für die Zwecke der B. \_\_\_\_\_ Ltd.) grundsätzlich die Beschwerdeführerin den Selbstbehalt aus der Kaskoversicherung und/oder die ungedeckten Risiken zu tragen gehabt. Wäre der Schaden von einem Mitarbeiter oder einer Mitarbeiterin der B. \_\_\_\_\_ Ltd. direkt verursacht worden, hätte sich die B. \_\_\_\_\_ Ltd. mit maximal Fr. 60'000.- (Selbstbehalt und/oder ungedeckte Schäden) daran beteiligt. Im Rahmen der Nutzung des Helikopters durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. wurden gemäss deren Internetauftritt (verschiedene Flugarten) angeboten ([www.\[...\].ch](http://www.[...].ch), besucht am 15. Dezember 2022).

**4.4** Die reine Auswertung der Flugstunden (exkl. Wartungs- und Serviceflüge) ergibt eine geschäftliche Verwendung des Helikopters (durch die Nutzung der B. \_\_\_\_\_ Ltd.) zu 51.58 % im Jahr 2015 resp. zu 57.66 % im Jahr 2016 (vgl. Beschwerde vom 4. Oktober 2021, Rz. 36, worin sich die Beschwerdeführerin ebenfalls auf die vorinstanzlich errechneten 51.58 % im Jahr 2015 resp. zu 57.66 % im Jahr 2016 stützt). Der Anteil der privaten Nutzung durch C. \_\_\_\_\_ an der gesamten Nutzung entsprach nach Flugstunden 48.42 % im Jahr 2015 resp. 42.34 % im Jahr 2016. Der Helikopter wurde im Jahr 2015 lediglich für insgesamt 53 Std. resp. im Jahr 2016 für insgesamt 99 Stunden (entspricht einer durchschnittlichen Flugzeit von höchstens knapp zwei Stunden pro Woche) von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. hauptsächlich für kurze Rundflüge verwendet (Ab- und Anflugort [...]; Flugdauer in der Regel um 60 Minuten; vgl. zum Ganzen: Akten der Vorinstanz Nr. 9, Anhang 1).

## 5.

Vorab ist auf die Frage nach der Gleichbehandlung von Luftfahrzeugen und

«terrestrischen» Fahrzeugen im Zusammenhang mit der Steuerumgehung einzugehen.

## **5.1**

**5.1.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, obwohl das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2 festgehalten habe, dass in Bezug auf die Steuerumgehung zwischen Ferienwohnungen und Fahrzeugen kein Unterschied bestehe, mache die Praxis der Vorinstanz einen willkürlichen Unterschied zwischen «terrestrischen» und Luftfahrzeugen. So solle bei Luftfahrzeugen bereits eine private Nutzung von 20 % ausreichen um eine Steuerumgehung zu begründen, während bei «terrestrischen» Fahrzeugen auch bei vollständiger privater Nutzung nicht von einer Steuerumgehung, sondern von einer Leistung an eine eng verbundene Person ausgegangen werde. Es bestünden keine objektiven Gründe, die Luftfahrzeuge anders zu behandeln als die Autos.

**5.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, das Bundesgericht habe in dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2 lediglich darauf hingewiesen, dass in einem konkreten Fall die rein private Verwendung eines (terrestrischen) Fahrzeugs durch den wirtschaftlich Berechtigten einer Gesellschaft als Steuerumgehung gewertet worden sei und demnach Fahrzeuge nicht anders als Ferienwohnungen behandelt würden. Genau an dieser Rechtsprechung, auf welche sich das Bundesgericht in dem von der Beschwerdeführerin genannten Urteil bezieht, habe sie (die Vorinstanz) sich im vorliegenden Fall orientiert. Danach sei namentlich bei einer dauernden Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs zugunsten des wirtschaftlich Berechtigten sowie einer bestehenden Eigennutzung durch denselben ein Durchgriff vorzunehmen, indem die Struktur nur in Bezug auf die Drittumsätze anerkannt werde. Vor diesem Hintergrund erscheine eine analoge Anwendung ihrer genannten Praxis betreffend mehrerer (terrestrischer) Geschäftsfahrzeuge im vorliegenden Fall – sofern dies von der Beschwerdeführerin impliziert werde – nicht als geboten.

## **5.2**

**5.2.1** Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 in E. 3.4.2 u.a. festgehalten, dass jede Investition in einen Wertgegenstand auch als Geldanlage betrachtet werden könne. Nicht nur das (in casu relevante) frühere Ferienhaus, sondern auch Fahrzeuge oder Flugzeuge könnten durchaus mit Gewinn verkauft werden. Trotzdem gehe die

bundesgerichtliche Rechtsprechung bei einer (fast) ausschliesslichen Verwendung dieser Wertgegenstände durch den wirtschaftlich Berechtigten der Gesellschaft davon aus, dass es sich um eine private und nicht um eine geschäftliche Verwendung handle. Im Weiteren treffe es nicht zu, dass Fahrzeuge anders als Ferienwohnungen behandelt werden. Die rein private Verwendung von Fahrzeugen durch den wirtschaftlich Berechtigten einer Gesellschaft sei erst kürzlich ebenfalls als Steuerumgehung gewertet worden.

**5.2.2** Diese Ausführungen widerspiegeln die mittlerweile konstante bundesgerichtliche Rechtsprechung (E. 2.4.2; vgl. auch BGE 148 II 233 E. 5.3). Der Vorinstanz ist zu folgen, wenn sie sich im vorliegenden Fall an den dargelegten bundesgerichtlichen *allgemeinen* Aussagen orientiert, wonach im Ergebnis namentlich bei einer dauernden Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs zugunsten des wirtschaftlich Berechtigten sowie einer bestehenden Eigennutzung durch denselben ein (teilweiser) Durchgriff vorzunehmen ist, indem die Struktur nur in Bezug auf die Drittumsätze anerkannt wird. Genau diese Punkte unterliegen in casu – insbesondere in den nachfolgenden Erwägungen – der bundesverwaltungsgerichtlichen Prüfung (E. 1.4). Die Beschwerdeführerin kann folglich aus dem Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2 nichts ableiten, um für den vorliegenden Fall ihre Argumentation zu stützen.

## **6.**

Nachfolgend ist auf das Argument der Beschwerdeführerin einzugehen, es liege keine Steuerumgehung vor bei Umsätzen mit überwiegend (d.h. 50 % und mehr) geschäftlichem Charakter.

### **6.1**

**6.1.1** Die Beschwerdeführerin legt BGE 138 II 239 E. 4.1 sowie das Urteil des BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 3.2.2.1 f. dar (vgl. E. 2.4.2) und hält gestützt darauf dafür, dass sich steuerpflichtige Personen ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten könnten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen würden. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit finde ihre Grenze unter anderem in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs abgeleiteten Institut der Steuerumgehung. Mache die Vorinstanz eine Steuerumgehung geltend, so sei sie für die entsprechenden Behauptungen beweispflichtig. Nach der Rechtsprechung von Bundesgericht und Bundesverwaltungsgericht liege keine Steuerumgehung vor, sofern die Eigentümergesellschaft, vorliegend die Beschwerdeführerin, nicht dazu errichtet worden sei, das Luftfahrzeug in

erster Linie dem Aktionär zur Verfügung zu stellen. Dies sei dann der Fall, wenn die Umsätze mit geschäftlichem Charakter überwögen, d.h. 50 % übersteigen würden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 3.2.2.1).

**6.1.2** Die Vorinstanz entgegnet unter Verweis auf die tabellarische Übersicht im Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9, der bundesgerichtlichen Rechtsprechung könne keine prozentuale geschäftliche resp. unternehmerische Nutzung entnommen werden, ab welcher eine Steuerumgehung auszuschliessen sei. Vielmehr sei bei der privaten Verwendung eines (Luft-)Fahrzeugs einzig wesentlich, ob eine erheblichen Drittnutzung bestehe und ob dieses dem wirtschaftlich Berechtigten dauernd zur Verfügung gestellt werde. Insbesondere bei einer dauernden Zurverfügungstellung an den wirtschaftlich Berechtigten sowie einer erheblichen Drittnutzung sei die Struktur in Bezug auf die Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten nicht anzuerkennen und eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Dass ein Fall von Steuerumgehung ab einer geschäftlichen Nutzung von mehr als 50 % nicht möglich sein solle, gehe aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hingegen nicht hervor.

Gemäss Urteil des BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 könne nicht davon ausgegangen werden, dass eine Gesellschaft «in erster Linie» der privaten Bedürfnisbefriedigung des Alleinaktionärs diene, wenn die geschäftlichen Flüge überwögen, falls nicht weitere Umstände das Gegenteil nahelegen. Auch das Bundesverwaltungsgericht schliesse somit das Vorliegen einer Steuerumgehung bei einer geschäftlichen resp. unternehmerischen Nutzung von mehr als 50 % nicht per se aus. Im vorliegenden Fall überwiege die Nutzung des Helikopters für geschäftliche Zwecke die private Nutzung lediglich minim. Zudem lägen Umstände vor, die nahelegen würden, dass der fragliche Helikopter in erster Linie den privaten Zwecken ihres wirtschaftlich Berechtigten gedient habe: So sei vertraglich vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin den Hauptteil des Versicherungsrisikos trage (auch bei den durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in [Ort] getätigten Flügen). Weiter seien andere wesentliche Kosten nicht an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. weiter verrechnet worden. Der dadurch entstandene Verlust sei von der Beschwerdeführerin getragen worden, die damit die Standzeiten des Helikopters finanziert habe. Zudem sei der Helikopter dem wirtschaftlich Berechtigten dauernd zur Verfügung gestellt worden.

Aufgrund der gleichzeitig erheblichen Drittnutzung des Luftfahrzeugs sei vorliegend im Sinne der vorzitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts

und des Bundesverwaltungsgerichts von einem Fall der «Fallgruppe 3» auszugehen, bei dem die Struktur nur in Bezug auf die Drittumsätze anerkannt werde und folglich eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei.

**6.2** Vorliegend ist – worauf die Vorinstanz richtigerweise hinweist – entscheidend, ob eine erhebliche Drittnutzung des Helikopters besteht und ob dieser dem wirtschaftlich Berechtigten dauernd zur Verfügung gestellt werde. Wie dargelegt, stellt sich die Frage, ob Vorsteuerabzüge vorgenommen werden können, einzig in den vorerwähnten Fallkonstellationen 3 und 4 (E. 2.4.6). In der «Fallkonstellation 3» (d.h. es bestehen neben der Eigennutzung erhebliche Drittumsätze, die zur teilweisen Anerkennung der Struktur führen) kommt nur ein teilweiser Vorsteuerabzug in Betracht, nämlich in dem Umfang als Umsätze mit unabhängigen Dritten oder für geschäftliche Zwecke erzielt werden (E. 2.4.6). Bereits der bundesgerichtliche Terminus «teilweise Anerkennung der Struktur» impliziert, dass nicht nur entweder die ganze Struktur anerkannt oder nicht anerkannt werden kann, sondern je nach Einzelfall auch (unterschiedlich grosse) teilweise Anerkennungen möglich sein müssen. Somit verbietet es sich nicht per se, bei einer geschäftlichen resp. unternehmerischen Nutzung von mehr als 50 % eine Steuerumgehung zu bejahen. Wie sich das Verhältnis zwischen geschäftlicher und privater Nutzung des wirtschaftlich Berechtigten in casu verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

## 7.

Unter den Parteien ist streitig, ob der Helikopter dem wirtschaftlich Berechtigten (C. \_\_\_\_\_) dauernd zur Verfügung gestanden hat.

### 7.1

**7.1.1** Gemäss Beschwerdeführerin ist der vorliegende Sachverhalt der «Fallgruppe 4» zuzuordnen. Demnach bestehe zwar eine erhebliche Drittnutzung, der Eigennutzung kommt allerdings eine untergeordnete Bedeutung zu. Diesfalls sei die gewählte Struktur steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen (E. 2.4.6). Betreffend die Ermittlung der geschäftlichen Nutzung sei nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts A-3696/2012 vom 13. Juni 2013 von den von der Beschwerdeführerin effektiv geflogenen Flugminuten auszugehen. Die Vorinstanz spreche diesem Urteil in der Ziff. 4.1 des angefochtenen Einspracheentscheids zwar die Relevanz ab, verweise aber selber in der Ziff. 2.2.3 auf dieses Urteil. Dem Urteil sei entgegen der von Vorinstanz vertretenen Ansicht nicht zu entnehmen, dass die nicht genutzte Zeit (Standzeit) der Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten zuzuordnen sei. Es treffe zwar zu, dass die

Drittnutzung (und die gesamte Nutzung des Fluggeräts) im Fall des besagten Urteils höher gewesen sei als im vorliegenden Sachverhalt. Aber selbst mit einer Drittnutzung von rund acht Stunden pro Woche würde eine Zuordnung der nicht genutzten Flugminuten zur Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten immer dazu führen, dass die Drittnutzung untergeordnet wäre. Deshalb sei dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. Juni 2013 zu folgen und für die Ermittlung der Nutzung auf die effektiv geflogenen Flugminuten abzustellen. Vorliegend ergebe sich nach den Feststellungen der ESTV somit eine Drittnutzung von 51.58 % in der Steuerperiode 2015 und eine solche von 57.66 % in der Steuerperiode 2016. Damit sei die Drittnutzung nicht nur «erheblich» wie vom Bundesgericht gefordert, sondern sie überwiege.

Dass der vorliegende Sachverhalt in die «Fallgruppe 4» und nicht in die «Fallgruppe 3» falle, ergebe sich auch aus dem in der tabellarischen Übersicht des Urteils des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 als Beispiel für die «Fallgruppe 3» genannten Urteil des BGer 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012. Das betreffende Flugzeug sei dem Eigentümer zur Verfügung gestanden und habe nur mit dessen vorgängiger Zustimmung für Drittflüge verwendet werden können. Unter einem dauernden zur Verfügung halten zugunsten des wirtschaftlich Berechtigten sei deshalb im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Sachverhalt zu verstehen, bei welchem dem wirtschaftlich Berechtigten das Flugzeug mit einem Vorrang zur Verfügung stehe. Vorliegend sei dies nicht der Fall. Gemäss dem abgeschlossenen Vertrag geniesse die Beschwerdeführerin keinerlei Vorrang bei der Nutzung. Sinn und Zweck der Vereinbarung sei neben der Bereitstellung des Helikopters für die Beschwerdeführerin in erster Linie, der B.\_\_\_\_\_ Ltd. die Möglichkeit einzuräumen, über einen Helikopter verfügen zu können, ohne die Kapitalkosten tragen zu müssen. Daraus schliesse die Vorinstanz aber zu Unrecht, dass im vereinbarten Minutenpreis die Kapitalkosten nicht enthalten seien. Diese seien beim Minutenpreis sehr wohl enthalten. Indem die B.\_\_\_\_\_ Ltd. den Helikopter nicht selber angeschafft habe, sondern nur einen marktüblichen Minutenpreis für ein Dry-Lease zu bezahlen habe, müsse sie die Kapitalkosten nicht selber tragen. Die Vorinstanz habe denn auch im Einspracheentscheid keinerlei Belege dafür vorgelegt, dass der zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ Ltd. vereinbarte Minutenpreis für eine Miete (ohne Besatzung) nicht marktüblich sei.

**7.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, der Helikopter sei im vorliegenden Fall gemessen an den Flugstunden unbestrittenermassen zu 48.42 % resp.



42.34 % für private Zwecke (Vermietung an den wirtschaftlich Berechtigten) und zu 51.58 % resp. 57.66 % für geschäftliche Zwecke (Vermietung an die B. \_\_\_\_\_ Ltd.) verwendet worden. In diesen Werten, nach denen die Vorsteuerkorrektur vorgenommen worden sei, seien die Standzeiten nicht enthalten.

Davon zu unterscheiden sei die Frage, ob der Helikopter dem wirtschaftlich Berechtigten dauernd zur Verfügung gestellt worden sei. Die Beschwerdeführerin verkenne jedoch, dass die besagte Rechtsprechung nicht zwingend, sondern «zumindest» ein Vorrangrecht voraussetze. Hieraus lasse sich schliessen, dass ein solches nur dann vorliegen müsse, wenn die dauernde Zurverfügungstellung nicht anderweitig garantiert sei. Letzteres sei bspw. dann der Fall, wenn der Helikopter hauptsächlich am Boden stehe und in Bezug auf Drittflüge absolut gesehen nur selten für kurze Flüge verwendet werde. Werde ein Luftfahrzeug demgegenüber bspw. absolut gesehen sehr häufig und/oder für mehrtätige Rotationen verwendet, müsste der wirtschaftlich Berechtigte «zumindest» über ein Vorrangrecht verfügen, damit die Drittnutzung die Zurverfügungstellung des Luftfahrzeugs zu seinen Gunsten nicht einschränken würde. Die Frage nach der dauernden Zurverfügungstellung des Helikopters zugunsten des wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin müsse vorliegend klar bejaht werden. So handle es sich bei dem in Frage stehenden Luftfahrzeug um einen Helikopter. Gemäss Auswertung des Flugbuchs sei dieser im Jahr 2015 lediglich für insgesamt 53 Stunden resp. im Jahr 2016 für insgesamt nur 99 Stunden (dies entspreche einer durchschnittlichen Flugzeit von höchstens knapp zwei Stunden pro Woche) durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. verwendet worden. Die B. \_\_\_\_\_ Ltd. habe den Helikopter hauptsächlich für die von ihr an Dritte erbrachten Schulungs- und Rundflüge gemietet. Diese Flüge seien jeweils nur sehr kurz gewesen (in der Regel um die 60 Minuten) und der An- und Abflugort war regelmässig jeweils (Ort). Deshalb sei das Luftfahrzeug dem wirtschaftlich Berechtigten praktisch jederzeit zur Verfügung gestanden, der dieses ebenfalls überwiegend für kurze Flüge gemietet habe. Die Buchungen für das Luftfahrzeug seien zwar für beide Seiten verbindlich gewesen (vgl. Ziff. 4.1 des Luftfahrtbetriebsvertrags) und der wirtschaftlich Berechtigte habe grundsätzlich im Einzelfall kein Vorrangrecht genossen. Es sei aber aufgrund der (absolut gesehenen) sehr geringen Nutzung des Luftfahrzeugs nicht davon auszugehen, dass sich die Buchungen des wirtschaftlich Berechtigten häufig mit den bereits getätigten Buchungen durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. überschneiden hätten. Da die B. \_\_\_\_\_ Ltd. der Helikopter zudem hauptsächlich nur für sehr kurze Flüge mit An- und Abflugort in (Ort) genutzt habe, hätte der wirtschaftlich

Berechtigte (der das Luftfahrzeug in den meisten Fällen nur kurz genutzt habe und ebenfalls häufig in (Ort) startete und gelandet sei), wäre es tatsächlich einmal zu einer Überschneidung gekommen, seinen Flug nur um ein oder zwei Stunden verschieben müssen. Zudem habe der wirtschaftlich Berechtigte über ein indirektes Vorrangrecht verfügt. So sei vertraglich alternativ die alleinige Nutzung (ohne Mietmöglichkeit durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd.) vorgesehen gewesen (vgl. Ziff. 3.1 des Luftfahrtbetriebsvertrags), wovon er insbesondere hätte Gebrauch machen können, wenn ihn die durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. getätigten Flüge tatsächlich eingeschränkt hätten.

**7.2** Das Bundesgericht versteht gemäss seinem Urteil 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.9 (E. 2.4.6) für die «Fallgruppe 3» unter «dauernd» *zumindest* ein «Vorrangrecht». Demnach ist ein solches keineswegs zwingend, zumal – wie die Vorinstanz zu Recht ausführt – ein Vorrangrecht nur dann vorliegen muss, wenn die dauernde Zurverfügungstellung nicht anderweitig garantiert ist. Die Flugzeit von höchstens knapp zwei Stunden pro Woche durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. in den Jahren 2015 und 2016 (E. 4.4) legen den Schluss nahe, dass das Luftfahrzeug dem wirtschaftlich Berechtigten praktisch jederzeit zur Verfügung gestanden hat, der dieses ebenfalls überwiegend für kurze Flüge gemietet hat. Gemäss der (absolut gesehenen) sehr geringen Nutzung des Helikopters mit entsprechend langen Standzeiten ist unwahrscheinlich, dass sich die Buchungen des wirtschaftlich Berechtigten häufig mit den bereits getätigten Buchungen durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd. überschneiden hätten. Zudem kann die vertraglich geregelte alternative alleinige Nutzung (ohne Mietmöglichkeit durch die B. \_\_\_\_\_ Ltd.) durchaus als indirektes Vorrangrecht interpretiert werden, zumal nach Aktenlage und mangels gegenteiliger Parteivorbringen die Beschwerdeführerin neben C. \_\_\_\_\_ die einzige Nutzerin/Mieterin des Helikopters ist. Somit ist davon auszugehen, dass der Helikopter dem wirtschaftlich Berechtigten im vorliegend streitrelevanten Zeitraum (Steuerperioden 2015 und 2016) dauernd zur Verfügung gestanden hat. Folglich liegt keine Situation entsprechend der «Fallgruppe 4 vor».

### **7.3**

**7.3.1** Wie bereits gesehen, ist eine (partielle) Steuerumgehung bei einer geschäftlichen resp. unternehmerischen Nutzung von mehr als 50 % nicht per se ausgeschlossen (E. 6.2). Im vorliegenden Fall überwiegt die Nutzung des Luftfahrzeugs für geschäftliche Zwecke die private Nutzung lediglich minim (E. 4.4). Abgesehen von vereinzelt Flügen stand der Helikopter wie eben gesehen (E. 7.2) dauernd für die Beschwerdeführerin resp. für C. \_\_\_\_\_ am Flughafen (Ort) bereit. Dies wäre im geschäftlichen

Bereich sowohl der Beschwerdeführerin als auch des wirtschaftlich Berechtigten (oben, E. 2.4.7) völlig unproblematisch. Allerdings sprechen die genannten Umstände (faktisch dauernde Bereitstellung, Möglichkeit der ausschliesslichen Verwendung, Tragung der überwiegenden Risiken und Kosten; E. 4.1 ff.) für eine regelmässige private Nutzung des Helikopters. Demnach ist mit der Vorinstanz und nach der massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 2.4.8) erstellt, dass der Helikopter in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2015 und 2016 in erster Linie den privaten Belangen von C.\_\_\_\_\_ gedient hat (vgl. Verfügung der Vorinstanz vom 6. August 2020, S. 9).

**7.3.2** An diesen Feststellungen ändert auch die Argumentation der Beschwerdeführerin nichts, wonach der Helikopter aufgrund des Werbeauftritts der B.\_\_\_\_\_ Ltd. und weil er in deren Design gehalten sei zur B.\_\_\_\_\_ Ltd. gehöre (Beschwerde vom 4. Oktober 2021, Rz. 38). Denn, wie erwähnt, hat die Mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus dem Aussenauftritt bzw. einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise; E. 2.2.5 und 2.4.8).

**7.3.3** Mit der Vorinstanz ist nach dem Dargelegten von einem Fall der «Fallgruppe 3» (E. 2.4.6) auszugehen, bei dem die Struktur nur in Bezug auf die Drittsätze anerkannt wird und folglich eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen ist. Auch im Sinne der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.5) kann diese Nutzung nicht mehr als Teil der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin betrachtet werden (Urteil des BGer 2C\_217/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 6.2 [zur Publikation vorgesehen]).

## **8.**

Die Parteien sind sich im Weiteren uneinig über die Kostenstruktur.

### **8.1**

**8.1.1** Die Vorinstanz legte in ihrer Einspracheentscheid vom 1. September 2021 in E. 4.2 dar, dass die Beschwerdeführerin wesentliche Kosten (namentlich die Kapitalkosten) nicht an die B.\_\_\_\_\_ Ltd. weiterverrechnet habe und das Tragen des daraus resultierenden Verlusts den Grund in der dauernden Zurverfügungstellung des Luftfahrzeugs an ihren wirtschaftlich Berechtigten hatte. Die Beschwerdeführerin macht hierzu beschwerde-

weise geltend, die Vorinstanz habe im Einspracheentscheid keinerlei Belege dafür vorgelegt, dass der zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der B.\_\_\_\_\_ Ltd. vereinbarte Minutenpreis nicht marktüblich sei.

**8.1.2** Die Vorinstanz entgegnet Folgendes: Zu den von der Beschwerdeführerin monierten fehlenden Belegen, dass der zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ Ltd. vereinbarte Minutenpreis nicht marktüblich sei, sei einleitend festzuhalten, dass im vorliegenden Fall die genaue Höhe des Drittpreises nicht ermittelt werden müsse, da die Struktur der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Flüge ihres wirtschaftlich Berechtigten nicht anzuerkennen sei. Aus diesem Grund bestehe vorliegend auch keine Notwendigkeit, einen Drittpreisvergleich vorzunehmen (sofern diese Methode zur Ermittlung des Drittpreises im vorliegenden Fall überhaupt sachgerecht wäre). Dass die Kapitalkosten (wie auch andere wesentliche Kosten) in dem von der Beschwerdeführerin verrechneten Mietpreis nicht enthalten seien, ergebe sich ohne Weiteres aus der Ziff. 3.5 des Luftfahrzeugbetriebsvertrags sowie aus ihrer Buchhaltung, in welcher die genannten Kosten nicht in der Kostenaufstellung des Luftfahrzeugs enthalten sind. Aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin gehe auch hervor, dass diese (gemäss Vorinstanz) trotz der Nichtberücksichtigung von wesentlichen Kosten mit der Vermietung des Luftfahrzeugs jeweils einen erheblichen Verlust erwirtschaftet habe.

**8.2** Für die Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt, ist zunächst gerade nicht entscheidend, dass auch der wirtschaftlich Berechtigte für die Nutzung des Flugzeuges einen Drittpreis bezahlt, sondern, dass eine natürliche Person (in casu C.\_\_\_\_\_; Sachverhalt, Bst. A.b), einen Helikopter, welchen sie fast ausschliesslich zu privaten Zwecken nutzt, über eine von ihr beherrschte mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft hält und dank dieser Konstellation Vorsteuern geltend macht, die andere natürliche Personen, die einen Helikopter zur Privatnutzung halten, nicht geltend machen können (Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.3.3 betreffend ein Flugzeug).

**8.3** Wie bereits festgestellt, hat der Helikopter in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2015 und 2016 in erster Linie den privaten Belangen von C.\_\_\_\_\_ gedient (E. 7.3.1). Es ist vorliegend mit der Vorinstanz von einer Situation gemäss «Fallgruppe 3» auszugehen, bei der die Struktur nur in Bezug auf die Drittsätze anerkannt wird, nicht jedoch in Bezug auf die Flüge ihres wirtschaftlich Berechtigten (C.\_\_\_\_\_) und folglich eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen ist (E. 7.3.3). Daher ist im Ergebnis

der Vorinstanz zuzustimmen, dass vorliegend kein Drittpreisvergleich vorzunehmen ist.

## **9.**

Nachfolgend ist auf die unter den Parteien streitige Anwendung von Art. 31 Abs. 4 MWSTG («Eigenverbrauch») einzugehen.

### **9.1**

**9.1.1** Gemäss Beschwerdeführerin würde selbst die Annahme einer Steuerumgehung am Resultat nichts ändern. In diesem Fall würde sie (die Beschwerdeführerin) den Helikopter sowohl für unternehmerische wie auch nicht unternehmerische Zwecke verwenden, was eine gemischte Verwendung darstelle. Da sie den Helikopter zu mehr als 50 % für geschäftliche Zwecke nutze, könnten die Vorsteuern ungekürzt abgezogen und die gemischte Verwendung nach Art. 30 Abs. 2 MWSTG mit einer jährlichen Korrektur (Art. 31 MWSTG) vorgenommen werden. Nach Art. 31 Abs. 4 MWSTG sei die Korrektur auf der Miete, die einem unabhängigen Dritten verrechnet werde, vorzunehmen. Mit der Verrechnung und Versteuerung der durch sie (die Beschwerdeführerin) resp. dem Aktionär geflogenen Flugminuten zum selben Preis wie die B. \_\_\_\_\_ Ltd. sei diese Korrektur vorgenommen worden. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz schlossen sich eine gemischte Verwendung nach Art. 30 MWSTG und eine vorübergehende Verwendung nach Art. 31 Abs. 4 MWSTG nicht gegenseitig aus, sondern Art. 30 MWSTG verweise ja ausdrücklich auf den Art. 31 MWSTG. Eine vorübergehende Verwendung nach Art. 31 Abs. 4 MWSTG sei nicht an eine Mindestdauer gebunden, sondern könne auch nur sehr kurz sein. Genau dies berücksichtige Art. 30 MWSTG, indem eben nicht jede einzelne vorübergehende Verwendung einzeln abzurechnen sei, sondern bei einer überwiegenden Verwendung für unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungen seien die in der Steuerperiode erfolgten vorübergehenden Verwendungen für eine Tätigkeit, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, eben nur einmal jährlich abzurechnen.

**9.1.2** Die Vorinstanz hält dagegen, dass selbst wenn man der Argumentation der Beschwerdeführerin folgen würde, diese jedoch nicht zur Folge hätte, dass bei jeder Art der kurzzeitigen Nutzung im nicht unternehmerischen Bereich von einer vorübergehenden Verwendung auszugehen sei. Im Unterschied zu einer gemischten Verwendung, bei der ein Gegenstand gleichzeitig und/oder in sehr kurzen Abständen im nicht unternehmerischen

schen Bereich und im unternehmerischen Bereich verwendet werde, erfolge eine vorübergehende Verwendung ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit nur ausnahmsweise im Rahmen einer ansonsten unternehmerischen Nutzung, d.h. das Vorsteuerabzugsrecht müsse grundsätzlich gegeben sein. Letzteres sei aber gemäss der Rechtsprechung in Zusammenhang mit Luftfahrzeugen bei einer Steuerumgehung und einer nur teilweise anzuerkennenden Struktur in Bezug auf die nichtunternehmerische Nutzung nicht der Fall, denn das Vorsteuerabzugsrecht bestehe nur in dem Umfange, in dem die Umsätze mit unabhängigen Dritten erzielt würden. Die Rechtsprechung gehe demnach in solchen Fällen von einer gemischten Verwendung aus. Der Verweis auf Art. 31 MWSTG, welcher am Schluss von Art. 30 Abs. 2 MWSTG aufgeführt werde, ergebe grundsätzlich keinen Sinn; er sei einzig historisch zu erklären, weil in Art. 41 Abs. 2 aMWSTG auf die Versteuerung als Eigenverbrauch verwiesen worden sei. Nach dem neuen Recht (vor allem aufgrund der Neuregelung der zeitlichen Bemessung [Art. 34 MWSTG ff.]) liege gemäss DIEGO CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 30 N 50 (vgl. E. 1.5.1) bei einer gemischten Verwendung, die in der gleichen Steuerperiode eintrete, wie der entsprechende Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei, kein Eigenverbrauch vor. Schliesslich sei es vorliegend nicht sachgerecht, eine Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung einzig durch die Anwendung eines Drittpreises pro Flugminute vorzunehmen, denn damit werde die durch den wirtschaftlich Berechtigten finanzierte Bereitstellung des Luftfahrzeugs nicht berücksichtigt und eine ausschliesslich unternehmerische Nutzung ausserhalb der durch den wirtschaftlich Berechtigten vorgenommenen Flüge suggeriert. Durch die von ihr (der Vorinstanz) gestützt auf die Rechtsprechung (vgl. Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.5 sowie A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.4) vorgenommene Vorsteuerkorrektur nach den Flugminuten werde hingegen berücksichtigt, dass das Luftfahrzeug dem wirtschaftlich Berechtigten dauernd zur Verfügung gestellt worden sei und in dieser Zeit – auf Zusehen der Beschwerdeführerin hin – auch von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. habe gebucht werden können (vgl. hierzu auch das Urteil des Bundesgerichts 2C\_933/2016 vom 15. Januar 2018, in dem das Bundesgericht die Kosten bei einer ausschliesslichen Bereitstellung des Luftfahrzeugs an den wirtschaftlich Berechtigten und gleichzeitig sehr geringen Flugstunden sogar vollständig dem nicht unternehmerischen Bereich zugeordnet habe). Aus den genannten Gründen sei die Anwendung von Art. 31 Abs. 4 MWSTG vorliegend weder zulässig noch sachgerecht.

## 9.2

**9.2.1** Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem von der Vorinstanz erwähnten Urteil A-5200/2018 vom 28. August 2019 in E. 3.5 m.w.H. erwogen, dass die ESTV für die Eruierung des Verhältnisses Drittnutzung/Eigennutzung auf die in die jeweilige Kategorie entfallenden Flugstunden («Block Time») abgestellt habe, was rechtsprechungsgemäss sachgerecht sei. Von der Kategorie «Eigennutzung» habe sie von der Beschwerdeführerin nicht weiter verrechnete, ihrer Ansicht nach ausgewiesene Trainings-, Wartungs- und Überflüge sowie die Flüge mit der Bezeichnung «Parking [...]» ausgenommen. Diese Flüge hätten folglich bei der Festlegung des Verwendungsschlüssels keine Berücksichtigung gefunden. Auch dieses Vorgehen stehe mit der Rechtsprechung im Einklang, wonach Flüge, die weder der einen noch der anderen Kategorie zugeordnet werden könnten, entweder aufgrund des Schlüssels für die übrigen Flüge zugeteilt würden oder für die Eruierung des Schlüssels unberücksichtigt bleiben könnten.

**9.2.2** Im ebenfalls von der Vorinstanz angeführten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 war gemäss E. 4.4 erstellt und als Zwischenresultat festzuhalten, dass die (dortige) Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeit «Zurverfügungstellung eines Flugzeugs» nebst einem geringen unternehmerischen einen überwiegenden nicht unternehmerischen Bereich führt.

**9.2.3** Im Urteil des Bundesgerichts 2C\_933/2016 vom 15. Januar 2018 war u.a. entscheidend, dass das dort streitbetroffene Flugzeug offensichtlich zu einem Grossteil stillgestanden ist. Einen Hauptgrund für diese Stillstandszeiten bildete, dass sich der wirtschaftliche Berechtigte der (dortigen) Beschwerdeführerin das Recht vorbehalten hat, das Flugzeug jederzeit auf Abruf zu benutzen (dortige E. 3.3.2). Gemäss Bundesgericht lag es bei den dort gegebenen Verhältnissen auf der Hand, die Verluste, welche jene Beschwerdeführerin in den vorliegend massgeblichen Jahren auswies, überwiegend darauf zurückzuführen, dass sie Flugfahrzeuge zugunsten des (dortigen) wirtschaftlich Berechtigten bzw. diesem Nahestehenden hielt. Es sei folgerichtig, wenn die Vorinstanzen dementsprechend diese Verluste – im (dortigen) konkreten Fall – als Bereitstellungskosten qualifiziert hätten, die dem nichtvorsteuerabzugsberechtigten Bereich zuzuordnen gewesen seien (dortige E. 3.4.2).

**9.2.4** Nach der dargelegten Rechtsprechung, worauf sich die Vorinstanz zu Recht beruft, ist nicht zu beanstanden, dass sie die Vorsteuerkorrektur

nach den Flugminuten vorgenommen hat. Die Vorinstanz hat demgegenüber «Standzeiten» mitberücksichtigt, um darzulegen, dass der Helikopter C.\_\_\_\_\_ dauernd zur Verfügung stand (E. 7.2). Damit ist jedoch die Frage nach der Anwendbarkeit von Art. 31 Abs. 4 MWSTG im vorliegenden Fall noch nicht beantwortet. Darauf ist im Folgenden einzugehen.

### **9.3**

**9.3.1** Der heutige Art. 30 MWSTG (E. 2.3.1) ging auf den Entwurf von Art. 31 «Gemischte Verwendung» zurück. Die Nummerierung zum heutigen Art. 30 MWSTG erfolgte für den Schlussabstimmungstext (publiziert in BBl 2009 4407, 4427). Der Bundesrat wies in seiner Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 6885, 6976) zu Art. 31 E-MWSTG darauf hin, dass dessen Wortlaut weitgehend dem bisherigen Art. 41 MWSTG entspreche. Abs. 1 lege fest, dass die Korrektur des Vorsteuerabzugs nach Massgabe der Verwendung zu erfolgen habe. Grundsätzlich habe die Korrektur des Vorsteuerabzugs unmittelbar im Zeitpunkt der Geltendmachung zu erfolgen. Abs. 2 sehe bezüglich des Zeitpunkts der Korrektur eine Ausnahme vor, indem bei überwiegender Nutzung für steuerbare Zwecke vorerst der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden dürfe und stattdessen am Ende der Steuerperiode der Eigenverbrauch abgerechnet werde (BBl 2008 6976). Der Nationalrat änderte, diskussionslos gefolgt vom Ständerat, die Absätze 1 und 2 in die heutigen Fassungen von Art. 30 MWSTG (AB 2009 N 473 f.; AB 2009 S 426).

**9.3.2** Der von der Vorinstanz beschriebene historische Kontext im Zusammenhang mit Art. 41 MWSTG ist gemäss dargelegter legislatorischer Entwicklung zweifellos gegeben. Das bedeutet indessen nicht, dass Art. 31 Abs. 4 MWSTG grundsätzlich nicht anwendbar ist. Durch den klaren Verweis in Art. 30 Abs. 2 MWSTG auf Art. 31 MWSTG ist die Anwendbarkeit von Art. 31 Abs. 4 MWSTG zumindest nicht ausgeschlossen.

**9.3.3** Der Begriff der «vorübergehenden Verwendung» wird (auch) in der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) nicht definiert. In der Verwaltungspraxis gilt eine Verwendung von beweglichen Gegenständen während maximal 6 Monaten und bei unbeweglichen Gegenständen von maximal 12 Monaten als vorübergehend. Längerdauernde Verwendung ausserhalb des unternehmerischen Bereiches oder für von der Steuer ausgenommene Leistungen werden grundsätzlich als definitive Nutzungsänderungen behandelt (BEATRICE BLUM, in:



Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 31 N 34 m.H.a. MWST-Info 10, Ziff. 4.1 [Stand ab 1. August 2015]). Denn selbst bei (uneingeschränkter) Anwendbarkeit von Art. 31 MWSTG könnte die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zunächst erkennt das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen seiner Prüfungsbefugnis keine Hinweise darauf, dass die Definition der «vorübergehenden Verwendung» in MWST-Info 10, Ziff. 4.1 gegen höherrangiges Recht verstösst (E. 1.5). Der wirtschaftlich Berechtigte hat den im Jahr 2015 erworbenen Helikopter (Sachverhalt, Bst. A.b) als «beweglichen Gegenstand» in den vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden 2015 und 2016 unstreitig bei verschiedenen Gelegenheiten und über eine längere Zeitspanne als sechs Monaten verwendet. Kommt hinzu, dass – was vorliegend allein entscheidend ist – der Helikopter dem wirtschaftlich Berechtigten wie bereits erkannt, praktisch dauernd zur (privaten) Verfügung gestanden ist (E. 7.3). Demnach kann nicht von einer vorübergehenden Verwendung ausgegangen werden. Vorliegend kommt somit die Anwendung von Art. 31 Abs. 4 MWSTG ohnehin nicht in Betracht (vgl. auch Einspracheentscheid vom 1. September 2021, Ziff. 4.2). Somit kann die rechtliche Tragweite des Verweises in Art. 30 Abs. 2 MWSTG auf Art. 31 (und dessen Abs. 4) MWSTG offenbleiben. Die vorinstanzliche Auffassung erweist sich auch hier im Ergebnis als zutreffend.

## 10.

Zusammenfassend ist die Vorinstanz im Umfang der privaten Nutzung des Helikopters sowohl durch die Beschwerdeführerin wie auch durch den wirtschaftlich berechtigten C. \_\_\_\_\_ («Eigennutzung») – im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (E. 2.4.5 f.) – zu Recht von einer Steuerumgehung ausgegangen. Vorliegend ist von einer Situation gemäss «Fallgruppe 3» auszugehen, bei dem die Struktur nur in Bezug auf die Drittumsätze anerkannt wird und folglich eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen ist (E. 7.3.3; auch zum Folgenden). Mit anderen Worten hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug im Ergebnis zu Recht nur anteilmässig anerkannt. Die Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin sind im Übrigen nach wie vor offensichtlich erreicht (E. 2.4.6). Die Anwendung von Art. 31 Abs. 4 MWSTG kommt nicht in Betracht (E. 9.3.3). Nachdem die Beschwerdeführerin die rein frankenmässige Berechnung der Nachforderung nicht in Frage stellt und auch für das Bundesverwaltungsgericht keine Hinweise für eine nicht sachgerechte Kürzung der Vorsteuerkorrektur ersichtlich sind und solche von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht werden (E. 1.4 und 2.3.1), beträgt

die Nachforderung gemäss vorinstanzlicher Berechnung Fr. 3'031'916.- für die Steuerperioden 2012 bis 2016. Für diese Steuerperioden hat die Beschwerdeführerin der Vorinstanz noch Fr. 34'435.- Mehrwertsteuer zzgl. – unter Berücksichtigung des befristeten Verzichts auf Verzugszinsen – Verzugszins ab Datum mittlerer Verfall (E. 2.6.2 und 11.1) zu bezahlen. Die Beschwerde ist folglich im Umfang des die Steuerperiode 2012 betreffenden Steuerforderung gutzuheissen, was sich aber vorliegend betragsmässig nicht auswirkt (E. 11.1). Die Sache ist zur allfälligen Neuberechnung des mittleren Verfalls an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.2.2).

## 11.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**11.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 8.1 m.w.H.). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 8.2 m.w.H.). Streitig sind vorliegend die Steuerbeträge für fünf Steuerperioden (2012-2016). Die Beschwerde ist infolge absoluter Verjährung betreffend Steuerforderung für das Jahr 2012 gutzuheissen (E. 1.3.3). Dieses Obsiegen der Beschwerdeführerin wirkt sich allerdings betragsmässig nicht aus, da die Vorinstanz gemäss Ziff. 5 des angefochtenen Einspracheentscheids vom 1. September 2021 für die Steuerperiode 2012 keine Steuerkorrektur geltend macht («Fr. 0.-»). Somit bleibt kein Raum, den Anteil der Beschwerdeführerin an den Verfahrenskosten zu reduzieren. Das Verfahren ist lediglich zur allfälligen Neuberechnung des mittleren Verfalls an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 10 i.f.). Diese Rückweisung hat daher keinen Einfluss auf die Kostenverteilung (Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 8.3). Nach dem Gesagten sind die auf Fr. 4'500.- festzu-

setzenden Verfahrenskosten der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**12.** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Umfang der die Steuerperiode 2012 betreffenden Steuerforderung gutgeheissen. Die Sache wird zur Neuberechnung im Sinne der E. 10 an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: